

SkatteNytt 5 1999, s. 258-268

Avgör inköpsfakturas utseende alltid rätten till avdrag för moms?

Avdrag för ingående moms på förvärv till en verksamhet skall enligt 8 kap. 5 och 17 §§ mervärdesskattelagen (ML) styrkas med faktura eller därmed jämförlig handling som avses i 11 kap. ML. Faktura, eller motsvarande handling, skall enligt 11 kap. 5 § ML innehålla uppgifter om ersättningen för förvärvet, tillämplig momssats, fakturautställarens och mottagarens identitet m.m. Det är inte ovanligt att skattemyndigheter hänvisar till nämnda lagrum och vägrar företag momsavdrag för förvärv, om fakturaunderlaget från säljaren har brister i förhållande till dessa krav på innehåll, t.ex. anger fel fakturamottagare. Hittills har det mest handlat om i vilken redovisningsperiod ett avdrag tidigast kan yrkas. Jag berörde detta från skattetilläggsynpunkt i SkatteNytt Nr 7-8/1996 (s. 471-474) och i Momshandboken Enligt 1998 års regler s. 86-91 (Norstedts Juridik AB).¹ Nu har emellertid en dom (överklagad) i Kammarrätten i Stockholm (avd. 7) 1998-11-03 (mål nr 6461—6462-1996) ställt själva avdragsfrågan på sin spets.

1 Sammanfattning av aktuellt fall

Fallet handlar om två bolag, här benämnda AB1 och AB2, som under andra halvåret 1994 bedrev ett projekt under en gemensam benämning, här kallat Festfolket. AB2 skötte serveringen och AB1 svarade för underhållningsdelen och det administrativa. I samband med skatterevision påstod skattemyndigheten att ”avdrag för samma fakturor gjorts i två bolag” (AB1 och AB2). AB1:s externa revisorer utredde det hela i samråd med myndigheten och frånvaro av dubbelredovisning konstaterades. Förekomst av någon tredje pretendent på avdragen har inte ens påståtts från myndighetens sida och ej heller att projektets utgående moms på ersättningar från kunderna inte skulle ha redovisats. Utredningen visar därför att staten inte har lidit något skattebortfall avseende projektet Festfolket, utan att avdragen ingående moms för projektet har övervältrats på kunderna och dessa som skattebärare träffats av momsen på det samlade mervärdet av tjänster och varor i projektet och att denna moms redovisats till staten. Det vill säga avdragen i projektet har avskattas helt i enlighet med momsens grundprinciper. Myndigheten anser dock i processen att frågan om dubbelredovisning inte spelar någon roll, utan vägrar att medge AB1 avdrag för moms i fakturor ställda till AB2 och till Festfolket, då de är att anse som ”ställda till annan mottagare”. Kammarrättens dom innebär att 11 kap. 5 § ML skall anses uttömmande ange tillåtna bevisfakta för att styrka avdragsrätten och eftersom nämnda fakturor i aktuellt fall inte till punkt och pricka uppfyller däri stipulerade krav har en ”fara” för avdrag för samma moms i de två samverkande bolagen förelegat, varför AB1 skall återbetala åtnjutna avdrag oavsett vad som faktiskt har utretts. Jag anför här en motsatt ståndpunkt.

2 Analys av aktuell kammarrättsdom, disposition

Jag ifrågasätter Kammarrättens dom utifrån såväl en bokstavstolkning som en systematisk tolkning av ML. ML innehåller både regler om själva avdragsrätten för ingående moms och regler om redovisningen av avdrag, vilket också är viktigt för den systematiska analysen. Därefter ställs kontrollaspekterna mot de allmänna mervärdesskatterättsliga principerna och avslutningsvis kommenterar jag konsistensen i skattemyndighetens och domstolarnas egen uppfattning i fallet.

2.1 Bokstavstolkning av avdragsreglerna i ML

Avdragsrätten för ingående moms uttrycks i 8 kap. 3 § första stycket ML genom att där anges 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." I 8 kap. 5 § ML uttrycks att "Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger endast om den kan styrkas enligt vad som föreskrivs i 17 och 19 §§." 19 § handlar specifikt om fastighetsförvärv och lämnas därhän, utan av generellt intresse är 17 § och där anges att avdragsrätten skall styrkas genom faktura eller "jämförlig handling" som avses i 11 kap. I 11 kap. 5 § första stycket ML stipuleras att en faktura eller jämförlig handling enligt ML skall innehålla följande, nämligen "uppgift om 1) ersättningen, 2) skattens belopp för varje skattesats, 3) utställarens och mottagarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras, 4) transaktionens art, 5) platsen för varans mottagande, 6) den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt eller, då den skattskyldige inte är registrerad, hans person- eller organisationsnummer om det finns ett sådant och annars en likvärdig uppgift, och 7) övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och mottagarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning."

8 kap. 17 § och 11 kap. 5 § ML är öppna vad gäller den språkliga beskrivningen av rättsfakta (bevisning) för att styrka momsavdrag. 11 kap. 5 § första stycket punkt 7 ML anger ju att inte bara vad som anges i punkterna 1-6, utan även vad som förekommer i "övrigt" i underlaget har betydelse för bl.a. "mottagarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning". Enligt båda lagrummen kan dessutom även med fakturor "jämförliga handlingar" åberopas för att styrka rätten till ett avdrag, varmed enligt 1 kap. 17 § ML avses kvitton, avräkningsnotor, köpehandlingar och liknande. En bokstavstolkning av lagrummen innebär alltså inte att avdragsrätten för ingående moms alltid skall styrkas med ett enda underlag som uppfyller 11 kap. 5 § ML, utan att så kan ske även på annat sätt.

Om nu Kammarrättens tolkning av 8 kap. 5 § ML ändå skulle hållas för riktig enligt en bokstavstolkning, ställer sig frågan: klarar den därav följande slutsatsen - att avdragsrätt för ingående moms alltid förutsätter innehav av en inköpsfaktura som formellt sett uppfyller samtliga krav på innehåll i 11 kap. 5 § ML - en systematisk prövning? Först gör jag en systematisk analys av själva avdragsreglerna och sedan ställer jag dessa mot redovisningsreglerna i ML.

2.2 Systematisk analys av avdragsreglerna i ML

Enligt professor Ulf Bernitz kan tolkningsunderlaget i ett EG-rättsligt perspektiv bl.a. vara ”en bestämmelses placering och relation till andra bestämmelser i samma författning”.² ML skall i princip vara konform med EGs sjätte mervärdesskattedirektiv 77/388/EEG, varför det i enlighet med ett EG-rättsligt perspektiv är relevant med en systematisk tolkning här.

Om Kammarrättens tillämpning av 8 kap. 5 § ML³ skulle kunna anses riktig enligt en bokstavstolkning, håller den ändå inte vid en systematisk tolkning. Om det är så att all annan bevisning än underlag som till punkt och pricka uppfyller 11 kap. 5 § ML⁴ är utesluten för att erhålla rätt till momsavdrag, ger den regeln nämligen uttryck för en materiell avdragsregel. En systematisk tolkning leder alltså till att 8 kap. 3 § första stycket ML i sådant fall vore onödig, men den principiella (materiella) avdragsrätten uttrycks som framgår ovan i 8 kap. 3 § första stycket ML⁵. Varken Kammarrätten, länsrätten eller Skattemyndigheten nämner 8 kap. 3 § första stycket ML, vilket är en uppenbar svaghet i underbyggnaden av deras inställning.

Det är enligt min mening genom leverantörernas momsskyldighet och köparens förvärv av varor och tjänster som avdragsrätten principiellt sett uppkommer (reciprocitet). Genom affärshändelsen (leveransen/förvärvet) uppkommer köparens avdragsrätt för ingående moms på förvärvad vara eller tjänst. Detta är huvudfrågan i förevarande artikel: skall den sålunda uppkomna avdragsrätten kunna ifrågasättas enbart på den grunden att inköpsfakturan inte uppfyller alla krav på innehåll enligt 11 kap. 5 § ML? Emellertid är det knappast någon som kan ifrågasätta att momsen ”finns” som ett institutionellt faktum efter förvärvet. I annat fall skulle inte heller säljaren ha kunnat anses momsskyldig för sin momspliktiga omsättning. I aktuellt mål ifrågasätts emellertid inte att leveranser och tillhandahållanden har utgjort momspliktiga omsättningar av varor och tjänster. Fakturaunderlagets utseende kan därför enligt min mening inte anses utgöra affärshändelsen.

En situation där den principiella avdragsrättens uppkomst beror på existensen av ett dokument av visst utseende är i stället vid import (varuinförsel från länder utanför EU⁶), där den avdragsgilla tullmomsen kan sägas bli skapad genom utfärdandet av tullräkningen med momsangivelse, när leverantören inte är skattskyldig i Sverige.⁷ Då finns det ju ingen leverantör här som skall fakturera och debitera svensk moms i förhållande till köparen av en vara. Förekomsten i ML av lex specialis för avdragsrätten för tullmoms visar också vid en systematisk tolkning att skattemyndigheten och underinstanserna har fel i sin inställning beträffande avdragsrätten i övrigt.

Avdragsrätt för ingående moms vid import ”finns” först när en tullräkning med momsangivelse mottagits, inte redan vid själva varuinförseln. Den gränsöverskridande varuinförseln i sig medför en momsskyldighet som skall fullgöras av någon gentemot tullverket genom en tullanmälan. Det är sedan den som anmäler varan till förtullning som blir skyldig att erlagga tullmomsen på importen och det kan t.ex. vara säljaren eller köparen. Avdragsrätt kan därför uppstå här först när ”ersättningen för momsen” erlagts till tullverket. Tullverket väger, mäter och räknar anmälda varukollin och åsätter ett tullvärde på vilket momsen beräknas, och först därefter utfärdas tullräkningen med en momsspecifikation.⁸ Före 1991 kunde speditörer, med stöd av regeringsbeslut om frivilligt inträde i momssystemet för dem, redan vid varuinförseln göra en beräkning av tullmomsen och utfärda ett underlag med en motsvarande ”äkta” debiterad moms som köparen kunde lyfta. Numera krävs i princip att tullverket beslutar momsen och avdragsrätten uppkommer genom att

köparen mottar tullräkningen. En annan sak är det att Riksskatteverket och Speditörsförbundet har överenskommit att speditörerna i sina räkningar till kunder får ange ett tidigaste avdragsdatum beträffande momsens på importen i fråga⁹, och att skattemyndigheterna accepterar att köparen kan göra momsavlyft redan i skattedeklarationenen för den period varunder det datumet infaller i stället för först när han erhåller tullräkningen.¹⁰

Allmänt sett gäller enligt min mening att avdragsrätten för ingående moms i ett förvärv uppkommer genom förvärvet (affärshändelsen), inte genom innehavet av ett dokument av visst utseende. Med ingående moms förstås moms vid förvärv eller import som anges i 8 kap. 2 § ML.¹¹ Där framgår beträffande förvärven att ingående moms utgörs av den moms som enligt ML hänförs till ersättningen för de varor eller tjänster som förvärvas, om motsvarande omsättning hos säljaren medför momsskyldighet (reciprocitet). Säljarens momsskyldighet motsvaras därför av en principiell avdragsrätt för en momsskyldig förvärvare enligt 8 kap. 3 § första stycket ML utan krav på någon särskild dokumentation. Som jag nämnde i den tidigare artikeln i SkatteNytt¹² skulle till och med i strid mot reciprocitetsprincipen en felaktigt debiterad ingående moms kunna lyftas i god tro, när de yttre omständigheterna är sådana att köparen inte har någon anledning att ifrågasätta att förvärvet skulle momsbeläggas.¹³ Emellertid innebär det inte att det är dokumentationens utseende som ensamt leder till avdragsrätten. Affärshändelsen har i samverkan med beviset i form av fakturan med momsdebiteringen lett till en ”utvidgad” avdragsrätt, men fakturan i sig har inte lett till att avdragsrätten har uppkommit. Var inte omsättningen momspiktig hos säljaren, har moms definitionsmässigt inte ingått i ersättningen för förvärvet och någon avdragsrätt kan inte uppkomma hos köparen.¹⁴ Det ”finns” inte någon latent moms i köparens vidareförsäljning av t.ex. en sålunda förvärvad vara, och någon kumulativ effekt kan inte uppstå på grund av vidareförsäljningen (se mera i avsnitt 2.3.1 nedan om s.k. kumulativa effekter).

I detta sammanhang skall sägas att beträffande frivillig skattskyldighet för uthyrning av rörelselokaler m.m. uppkommer momspikt och momsskyldighet efter ansökan därom genom skattemyndighetens beslut. En hyresgäst kan vara i god tro angående förekomsten av sådant beslut och beroende på omständigheterna enligt min mening erhålla rätt att dra moms som denne uppfattar ingå i hyresersättningen till värden, som är fastighetsägaren eller en förstahandshyresgäst som vidareuthyr lokalen till en andrahandshyresgäst, även om det visar sig att värden inte hade något dylikt beslut.

Här kan också en annan artikel i SkatteNytt¹⁵ nämnas, där jag tar upp tillämpningen av det särskilda undantaget från momspikt¹⁶ för vidareförsäljning av anläggningstillgångar för vilka ”rätt till avdrag” ej förelåg vid det egna förvärvet. Därvidlag spelar det ingen roll huruvida den från vilken vederbörande köpte anläggningstillgången rent faktiskt debiterade moms eller ej i fakturan, utan det avgörande för frågan om vidareförsäljningen skall momsbesläggas är om avdragsrätt förelåg principiellt sett eller inte vid det förvärvet.

Den ”rätt till avdrag” som nämns i 8 kap. 5 § ML avser alltså något annat än själva den principiella avdragsrätten, nämligen rätten att *utöva* avdragsrätten. Av propositionen Mervärdesskatten och EG¹⁷ framgår också beträffande 8 kap. 5 § ML att en skattskyldig kan ”*utöva rätten* (min kursivering) till avdrag för ingående skatt” med stöd av ett moms bärande fakturaunderlag. Här skall också nämnas att EG-domstolen¹⁸ i samband med prövning av huruvida en skatt på bruk av spelautomater kunde karakteriseras som en omsättningsskatt (moms) ansåg att det för en sådan bedömning inte är nödvändigt att dess övervältring på konsumenten nämns i en faktura eller motsvarande handling. Domen stöder min inställning att avdragsrätt för

ingående moms allmänt sett uppkommer oavsett innehavet av ett underlag som till punkt och pricka uppfyller kraven på innehåll i 11 kap. 5 § ML, t.ex. uppgift om skattens belopp. I domen nämns att det för att kunna utnyttja ("utöva", min anm.) avdragsrätten enligt artikel 17.2a i sjätte direktivet (motsvaras av 8 kap. 3 § första stycket ML) i artikel 18.1a (motsvaras av 8 kap. 5 § ML) föreskrivs att företaget skall inneha en faktura upprättad i enlighet med artikel 22.3 (motsvaras av 11 kap. 5 § ML). Domstolen anser emellertid att det av dessa bestämmelser följer att innehav eller utfärdande av en faktura inte krävs under alla omständigheter. Jag återkommer till vad det innebär att utöva (yrka) avdragsrätten i samband med analysen av kontrollaspekterna och de grundläggande mervärdesskatterättsliga principerna.

2.2.1 Avdragsreglerna i förhållande till redovisningsreglerna i ML

Den systematiska tolkningen skall också göras mot reglerna om när avdrag för ingående moms kan redovisas.

Om 8 kap. 5 § ML skulle ges den innebörd som följer av Kammarrättens dom ställer sig frågan: varför hänvisar 13 kap. 16 § 1 ML beträffande frågan om i vilken redovisningsperiod ett momsavdrag kan redovisas till en bedömning enligt god redovisningssed? Om kravet vore att avdrag inte kan ske förrän ett underlag som till punkt och pricka uppfyller 11 kap. 5 § ML mottagits, skulle det inte vara relevant i sammanhanget att alls resonera om god redovisningssed. Den ingående momsen uppkommer genom förvärvet (affärshändelsen) och inte först genom innehavet av ett dokument av visst utseende. Det är en annan fråga om avdraget har gjorts i rätt period, dvs. redovisats enligt god redovisningssed, eller om t.ex. ett periodiseringsfel har uppkommit genom att avdraget har yrkats för tidigt.

I fyra domar 1999-03-25¹⁹ anser regeringsrätten att det inte strider mot god redovisningssed att göra momsavdrag i deklarationen för redovisningsperioden den månad leverans/tillhandahållande skett, trots att faktura inte mottas förrän i den påföljande månaden. Förutsättningen är att det system som används tillämpas konsekvent. Det krävs inte heller att själva bokföringsåtgärden skall ha vidtagits före redovisningsperiodens utgång. En annan fråga var om avdragsrätten i en viss redovisningsperiod förutsätter att "en handling med vilken" avdragsrätten kan styrkas har mottagits just i den perioden. Med hänvisning till förarbetena (prop. 1993/94:99 s. 210) angav regeringsrätten att 8 kap. 5 § ML inte kan ges en sådan tolkning. Ett motsatt slut skulle enligt min mening innebära att det vid varje rättelse i efterhand vore fråga om periodiseringsfel som skulle rendera deklaranten skattetillägg.²⁰ Regeringsrättens uttalande tyder inte heller på att ett underlag som till punkt och pricka uppfyller 11 kap. 5 § ML skulle utgöra det enda godtagbara för att yrka momsavdrag. I sådant fall skulle ju mottagandet av ett sådant underlag vara avgörande för uppkomsten av avdragsrätten och inte, som i stället följer av 8 kap. 3 § första stycket ML, förvärvet, t.ex. mottagandet av en varuleverans. Frågan om vilken innebörd bestämmelsen i 8 kap. 5 § ML skall ges handlar emellertid inte om den principiella avdragsrätten, utan - vilket jag återkommer till - om hur långtgående kontrollbehovet anses vara i det enskilda fallet beträffande i skattedeklarationen yrkade avdrag för ingående moms.

Det s.k. Cloetta-målet som regeringsrätten avgjorde 1998-03-26²¹, och som många säkert har hört talas om, förväntades i sig ge, eller föranleda Bokföringsnämnden att ge vägledning för frågan om avdragsrättens inträde för ingående moms enligt god redovisningssed. Bokföringsnämnden övervägde beroende på utgången

att justera sitt uttalande på området, BFN U 90:2.²² I fallet prövades dock avdragsrätten för ingående moms i fakturor avseende förskott- eller a conto-betalningar för en byggnadsentreprenad, och för förskott och a conton gäller enligt specialregler att avdrag får ske först i den redovisningsperiod då momsbärande faktura mottagits.²³ På grund av att de allmänna reglerna inte prövades anser man sig dock enligt uppgift inte behöva göra något justerat uttalande, utan BFN U 90:2 kan fortfarande tillämpas vid bedömningen av när avdragsrätten tidigast inträder.²⁴ Jag skall här bara nämna att bokföringsnämnden reserverar sig i BFN U 90:2 för att inte ha tolkat ML. Reservationen får enligt min mening enbart uppfattas ha bäring på de delar i ML där avdragsrättens inträde inte anges följa av god redovisningssed, utan där så följer av specialreglerna i ML - som för förskott och a conto och tullräkningar.

Även en systematisk analys beträffande den momsmässiga hanteringen av *kreditnotor och motsvarande* visar att köparens avdragsrätt för ingående moms avseende förvärv av varor och tjänster inte avgörs av huruvida säljarens faktura till köparen uppfyller 11 kap. 5 § ML eller ej.

När en affärshändelse (leverans/förvärv) har inträffat och en prisnedsättning sker senare, t.ex. genom att en mängdrabatt lämnas, innebär den företeelsen en ny affärshändelse. Den handlar momsmässigt om den ersättning till vilken momsbeloppet på den ursprungliga affärshändelsen är hänförlig, dvs. den berör "gammal" moms och säljaren "får" reducera tidigare redovisad utgående moms.²⁵ Emellertid "skall" denne, om han väljer att göra så, enligt 11 kap. 8 § ML utfärda en kreditnota eller jämförlig handling, där bl.a. minskningen av momsen i förhållande till vad som framgick av en ursprungligen utfärdad faktura anges. Det är bara tidigare redovisad utgående moms som kan reduceras på grund av t.ex. lämnade mängdrabatter²⁶, och här får alltså dokumentationen, på samma sätt som beträffande tullräkningar, en helt avgörande betydelse för säljarens möjligheter till momsreduktion. Det är bara om säljaren för den ursprungliga affären har redovisat momsen till staten som denne kan göra en reduktion av utgående moms i skattedeklarationen för den period då lämnad mängdrabatt har bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed²⁷, och då skall sambandet mellan den ursprungliga affären och mängdrabatten framgå i en kreditnota eller motsvarande till köparen.

Köparen som mottagare av handlingen är i sådant fall enligt 13 kap. 26 § första stycket ML skyldig att vidta en beskattningsåtgärd genom att göra en motsvarande minskning av redovisad ingående moms, om "han fått avdrag för ingående skatt" på den ursprungliga affären (förvärvet).²⁸

För köparen handlar det alltså här om att se till huruvida han har "fått avdrag" tidigare utan någon begränsning till om det skedde med stöd av 8 kap. 5 § ML och hänvisningen till kraven på fakturans innehåll i 11 kap. 5 § ML. Det visar att all annan bevisning än underlag som till punkt och pricka uppfyller 11 kap. 5 § ML inte är utesluten, utan köparen kan ha "fått avdrag" för förvärvet på annat sätt.

Samtidigt kan man konstatera att om säljaren inte hade redovisat moms till staten på affären i fråga, hade det inte blivit aktuellt för denne att reducera sin utgående moms på grund av lämnad mängdrabatt och att utfärda någon kreditnota eller motsvarande med angivande av storleken av momsminskningen, och följaktligen hade inte köparen i sådant fall haft anledning att reducera sin ingående moms på grund av erhållen rabatt även om denne "fått avdrag" för förvärvet. Köparens skyldighet att göra en beskattningsåtgärd (minska ingående momsen) här är alltså beroende av om säljaren faktiskt har redovisat sin utgående moms på den ursprungliga affären, medan köparens avdragsrätt avseende den ursprungliga affären, förvärvet, är helt oberoende av säljarens fullgörande då av sin redovisnings- och betalningsskyldighet gentemot staten.²⁹

I sistnämnda hänseende måste enligt min mening avdragsrätten hos köparen också vara oberoende av om säljaren utfärdade en faktura som uppfyller kraven på innehåll enligt 11 kap. 5 § ML eller ej, eftersom ett annat synsätt skulle innebära att inte bara köparens avdragsrätt för förvärvet av en vara eller tjänst skulle vara beroende av fakturans utseende, utan även att säljarens momspliktighet skulle bli beroende av om denne utfärdade en sådan faktura och inte av att han faktiskt har gjort en momspliktig omsättning av vara eller tjänst. Det skulle alltså strida mot den grundläggande skatterättsliga principen att det är de verkliga händelserna som kan bli föremål för beskattning.

I sammanhanget noteras för övrigt att beskattningsunderlaget för en momspliktig försäljning av en vara eller tjänst utgörs av ersättningen, varmed förstås det pris som följer av avtalet om varan eller tjänsten, minskad med: 20% när momssatsen är 25%; 10,71% när momssatsen är 12%; och 5,66% när momssatsen är 6%.³⁰ Det är bara om skattemyndigheterna har utrett att säljaren inte har redovisat intäkter som en momshöjning sker med tillämpning av t.ex. den generella momssatsen 25%. Om ingenting annat framgår av utredningen, utan parterna får anses ha avtalat att ersättningen för momspliktig vara eller tjänst beräknats inklusive moms, anses uppburna belopp hos säljaren innehålla moms - momsen uppkommer genom affärshändelsen. Har säljaren inte redovisat utgående momsen, sker momshöjningen med tillämpning av procentsatsen 20%, när den generella momssatsen gäller. För köparen gäller på motsvarande sätt i sådant fall att erlagd ersättning för den momspliktiga varan eller tjänsten innehåller ingående moms med 20% därav. Om säljarens faktura är bristfällig i förhållande till uppställda krav i 11 kap. 5 § ML, räcker det inte för skattemyndigheten att enbart på den grunden påstå att köparen har en lämnat en oriktig uppgift i sak genom att yrka avdrag för ingående moms med stöd av fakturan. Har köparen gjort avdrag motsvarande 20% av ersättningen och sedan i förhållande till sina kunder fakturerat moms på rätt sätt och redovisat den till staten, har köparen inte haft någon vinning av att det senare kanske visar sig att säljaren inte deklarerade sin utgående moms och därmed i sin deklaration har lämnat en oriktig uppgift. Köparen kan i sådant fall varken fällas för skattebrott eller medhjälp till skattebrott. Ingående moms har uppkommit genom förvärvet och om det skulle vara så att den inte "finns" skapas en sådan oönskad kumulativ effekt vartill jag återkommer nedan i avsnitt 2.3.1. En oriktig uppgift i sak är detsamma oavsett om man talar om skattebrott eller skattetillägg³¹, och för att köparen skall kunna anses ha lämnat en oriktig uppgift i sak måste skattemyndigheten i stället med framgång kunna göra gällande att ersättningen i mitt exempel avtalats exklusive moms och att köparen ändå gjort avlyft med 20% på ersättningen eller att omsättningen inte var momspliktig och därmed ej ens avdrag i god tro kan ske.³² Detta belägger att en oriktig uppgift i sak inte handlar om dokumentationens utseende i sig, utan t.ex. om själva affärshändelsen (förvärvet) har existerat eller ej.

2.3 Vad innebär det att utöva avdragsrätten med stöd av 8:5 ML?

8 kap. 5 § ML handlar om att ett fullgott underlag enligt 11 kap. 5 § ML är en nödvändig förutsättning för att AB1 med hjälp av rättsmaskineriet skall kunna kräva att få ut sin fordran på ingående skatt från staten genom att lämna en skattedeklaration. Ett sådant underlag är nödvändigt därvidlag, men inte alltid tillräckligt.³³ Den som deklarerat moms har uttryckt sina rättigheter (fordran på ingående skatt) respektive skyldigheter (betala utgående skatt) gentemot staten. Staten kan, när som helst då en närmare utredning inte föreligger angående huruvida en affärshändelse grundar rätt att yrka momsavdrag, genom skattemyndigheten åberopa 8 kap. 5 § ML med hänvisning till 11 kap. 5 § ML som en bevisregel till sin fördel och vägra momsavdrag eller kräva åtnjutna momsavdrag åter.

Skattemyndigheten har emellertid inte någon anledning att åberopa bevisregeln för att vägra momsavdrag, när - som i det aktuella fallet - de faktiska omständigheterna kring en affärshändelse får anses utredda på så sätt att AB1 och ingen annan har gjort ett förvärv. Den skall inte förhindra AB1 att utöva avdragsrätten. Den rådande processituationen borde inte ha uppkommit, utan efter revisionen skulle skattemyndigheten ha medgivit de av AB1 yrkade materiellt riktiga avdragen. I det aktuella målet är det alltså så att AB1 utövar rätten till avdrag för ingående moms avseende förvärv till projektet Festfolket och den utredning som föreligger visar att ingen annan yrkar eller har yrkat avdrag för samma förvärv.

Att 8 kap. 5 § ML enbart utgör en bevisregel framgår direkt av förarbetena³⁴, och skulle regeln ges den innebörd som följer av kammarrättsdomen, skulle den inte vara en bevisregel, utan - som

nämnts - en materiell avdragsregel. Jag går vidare med att pröva relevansen av en sådan ordning genom att ställa kontrollaspekterna mot grundläggande momsprinciper.

2.3.1 Kontrollaspekter i förhållande till grundläggande momsprinciper

Syftet med bevisning är allmänt sett att förebringa sådant som indikerar förekomsten av ett faktiskt förhållande, t.ex. ett förvärv. En handling som åberopas skall motsvara dess verkliga innebörd. Skulle all annan bevisning än fakturor, eller motsvarande, som uppfyller 11 kap. 5 § ML vara utesluten, skulle skattemyndigheten i sin revisionspromemoria inte ha behövt ta upp frågan om ”avdrag för samma fakturor gjorts i två bolag” eller ej. Skattemyndigheten skulle - utan den mellanliggande utredning som företogs - ha kunnat gå direkt till beslut avseende respektive bolag och vägrat AB1 avdrag för fakturor där det stod AB2 respektive vägrat AB2 avdrag för fakturor med AB1:s namn. Frågan om förekomsten av dubbelredovisning eller inte spelar ju ingen roll i sammanhanget. Jag ifrågasätter här att det just för momsområdet finns något kontrollbehov som skulle motivera en dylik uttömmande definition av tillåten bevisning.

Att staten, när något skattebortfall inte har uppkommit, ändå skulle få lov att angripa AB1:s avdragssida och begära moms åter till staten på grund av felaktigt utseende på dokumentationen, är en formalistisk syn som skulle ge staten i alla liknande fall en rätt att ta ut extra skatt. Avskattning har ju skett. Europeiska gemenskapernas kommission anser att avdragsrätten utgör en grundläggande del av mervärdesskattesystemet och att varje undantag från denna rätt utgör ett undantag från regeln vilket endast kan godtas om det åtföljs av en mycket precis motivering.³⁵ Skulle skattemyndighetens och underinstansernas tolkning av 8 kap. 5 § ML i aktuellt mål få gälla, skulle en princip uppställas om att dokumentationens utseendemässiga brister i förhållande till 11 kap. 5 § ML innebär avdragsförbud, vilket skulle kräva en mycket precis motivering. Något sådant anför inte kommissionen och frågan ställer sig om det i övrigt finns stöd för ett så långtgående kontrollinstitut som skulle följa av Kammarrättens tolkning av 8 kap. 5 § ML.

I förarbetena till mervärdesskattelagen (1994:200), ML, nämns 8 kap. 5 § ML som en bevisregel och ingenting annat.³⁶ 8 kap. 3 § första stycket respektive 8 kap. 5 § ML har sina motsvarigheter i den äldre lagen (1968:430) om mervärdesskatt, GML, i dess 17 § första stycket respektive anvisningarna till 17 § GML. Det är därför av intresse att gå tillbaka och titta på hur kontrollaspekterna från början uppfattades i förhållande till grundläggande momsprinciper.

Den nyss återgivna inställningen hos kommissionen är ingenting nytt, utan rätten till avdrag för ingående moms har från början ansetts vara av central betydelse i det svenska momssystemet. Genom avdragsrätten elimineras icke önskvärda kumulativa effekter, vilket kräver att avdragsrätten har en i princip generell omfattning.³⁷ Kontrollformerna har sin förebild i mervärdesskattens föregångare på sextioalet, den allmänna varuskatten, och kontroll skall ske genom deklaraionsgranskning och revisioner.³⁸ Det handlade redan från början om kontroll av att deklaranen inbetalat den skatt han haft att ta ut på omsättningen ”efter avdrag av den skatt han fått erlagga på inköp för verksamheten”. Det talades i förarbetena om att deklaraionen skall ”överensstämma med de faktiska affärstransaktionerna under redovisningsperioden enligt bokföringen”.³⁹

Det talas sålunda inte någonstans i förarbetena till GML och ML om att momsen i ersättningen för en momspliktig omsättning skall anses uppkomma först när ett underlag av visst utseende föreligger. Revisioner på momsområdet skulle i sådant fall till stora delar kunna utföras som skrivbordsutredningar, där skatterevisorererna bara prickar av och godkänner momsavdrag i de fall underlagen stämmer med 11 kap. 5 § ML och, som nämnts, går direkt till förslag om beslut om skatthöjningar på resten av materialet. Det är i

stället så att 8 kap. 5 § ML är en bevisregel till statens fördel, vilket innebär att t.ex. skrivbordsutredningar i många fall räcker för att utreda verkligheten och att behovet att göra revisioner av företagens momsredovisningar hålls på en rimlig nivå. Det mera informella besöksinstitutet finns att tillgå, t.ex. när ett underlag ser ut att vara riktigt men man, utan att behöva göra en revision, vill kontrollera exempelvis att ett varuförvärv har skett i företaget.⁴⁰

Det kontrollinstitut som följer av Kammarrättens tolkning av 8 kap. 5 § ML för så långt att det enligt min mening strider mot avdragsrättens centrala betydelse i ML. Tolkningen skulle - om den ansågs utgöra gällande rätt - leda till så långtgående konsekvenser att allmänna mervärdesskatterättsliga principer om bl.a. konkurrensneutralitet skulle sättas ur spel.

Avdragsrätten är i momssystemet lika fundamental som skyldigheten att debitera moms. Företag som är momsskyldiga skall - jämte de som omsätter från momsplikt kvalificerat undantagna varor och tjänster - ha rätt att lyfta ingående moms på sina förvärv, så att konsumenterna enbart får övervältrat på sig momsen på ett samlat mervärde av produktionen av varor och tjänster. Det är en grundläggande princip att den s.k. övervältringseffekten inte skall bli större.

Det är bara företag som gör från momsplikt okvalificerat undantagen omsättning av varor eller tjänster som inte har rätt att lyfta momsen på sina förvärv. I andra fall än dessa skall inte konsumenten drabbas av en s.k. kumulativ effekt.

Om ett momsskyldigt företag i en kedja av företag som tillverkar en viss produkt fråntas sin avdragsrätt, måste det ta ut en dylik momskostnad i prissättningen och när det debiterar moms på försäljningspriset uppkommer en icke önskvärd skatt på skatt-effekt (kumulativ effekt).⁴¹ Skulle ett absolut krav för avdragsrätt vara innehav av ett underlag som till punkt och pricka uppfyller kraven på innehåll i faktura enligt 11 kap. 5 § ML, skulle skattemyndigheterna kunna vägra företag momsavdrag även när de på goda grunder anser sig avdragsberättigade. Bara myndigheten kan peka på att en ”fara” för dubbelavdrag förelegat, skulle staten ha rätt att ta tillbaka även ett avdrag för ingående moms till vilken den materiellt sett inte har någon rätt när utredningen visar att avskattning skett. Ett så långtgående kontrollinstitut skulle leda till att de företag som granskas riskerar att godtyckligt drabbas i förhållande till sina konkurrenter av momsen som en kostnad. Skattemyndigheterna skulle enligt min mening kunna gå ut till i stort sett vilket företag som helst och göra en skattehöjning, t.ex. genom att ”transaktionens art” inte beskrivits korrekt i fakturan eller, för ett bolag med över en miljon kronor i årsomsättning, att fakturan i stället för registreringsnummer innehåller organisationsnummer.

2.3.2 Hur tillämpar skattemyndigheten och underinstanserna sin tolkning av 8:5 ML?

Vad som har utretts materiellt sett spelar alltså enligt skattemyndigheten och underinstanserna ingen roll. Dokumentationens formella brist i förhållande till 11 kap. 5 § ML skulle vara tillräckligt för staten för att ta tillbaka avdrag hos AB1 för juli-augusti 1994 och september-oktober 1994 som var de perioder varunder projektet Festfolket momsredovisades av AB1. För den återstående perioden under projektiden, november-december 1994, momsredovisades projektet av AB2. Det finns i processmaterialet inköpsfakturer med respektive av bolagsnamnen samt sådana med benämningen Festfolket eller Festfolket AB1. Skattemyndigheten godkände avdrag hos AB1 för fakturer ställda till ”AB1” givetvis och även för de ställda till ”Festfolket

AB1", men inte för sådana som ställts till "Festfolket" eller till "AB2" och i samtliga fall är fakturaadressen densamma. AB1 borde emellertid beträffande perioden november-december 1994 erhålla momsavdragen för fakturor ställda till "Festfolket" eller till "AB1" som AB2 redovisat, om det motsvarande skall gälla beträffande AB1:s avdrag för sådana fakturor i de båda perioderna då AB1 momsredovisade projektet.

Kammarrättsdomen avseende perioderna juli-augusti och september-oktober 1994 har AB1 som nämnts överklagat, men parallellt därmed har AB1 också begärt att skattemyndigheten omprövar perioden november-december 1994 enligt vad nyss sagts. AB2 borde för november-december 1994 bara få åtnjuta momsavdrag för fakturor på vilka det står "AB2" eller "Festfolket AB2". Annars blir konsekvensen att det inte finns någon logik ens i skattemyndighetens och underinstansernas egen tolkning av 8 kap. 5 § ML.

Som nämnts skulle deras tolkning också innebära att skattemyndigheten hade kunnat hoppa över utredningen i målet och direkt gått till beslut avseende respektive bolag och vägrat AB1 avdrag för fakturor där det stod AB2 respektive vägrat AB2 avdrag för fakturor med AB1:s namn. Så skedde emellertid inte och frågan är i sådant fall vad som skulle ha hänt med fakturorna där det stod "Festfolket". Skulle ingetdera av bolagen i fråga ha fått avdrag för dessa?

Skall frånvaro av "fara" för skattebortfall, som Kammarrätten anför, vara avgörande för rätten till avdrag, borde för övrigt AB1 inte ha fått avdrag för fakturor där det stod "Festfolket AB1" heller. Det skulle ju ha kunnat vara ett tredje bolag som åsyftades. Kammarrättens resonemang innebär att det alltid skulle vara fråga om två tänkbara bolag som pretenderade på ett avdrag. Skulle 8 kap. 5 § ML ha behandlats konsekvent som en allmän regel av skattemyndigheten och underinstanserna, skulle deras tolkning ha inneburit att det av dem uppställda kravet, om ordagrann överensstämmelse mellan vem som anges som fakturamottagare och köparen som yrkar avdraget med stöd av fakturan, hävdades av dem beträffande hela processmaterialet.

3 Konklusioner

Svaret på frågan i rubriken till denna artikel är, nej. Enligt min mening saknas det stöd för att anse att 8 kap. 5 § ML är något annat än en bevisregel. Det visar såväl bokstavstolkningen som den systematiska tolkningen ovan av aktuella regler i ML. Kammarrättens idé om förekomsten av en "fara" för dubbelavdrag som något som skulle ta över en faktisk utredning om frånvaro av skattebortfall för staten och leda till beskattningsåtgärder är felaktig. Skulle 8 kap. 5 § ML anses medföra ett så långtgående kontrollinstitut, skulle godtyckligt dubbelbeskattnings effekter uppkomma som leder till att allmänna mervärdesskatterättsliga principer om bl.a. konkurrensneutralitet riskerar att sättas ur spel.

I stället gäller sammanfattningsvis enligt min mening för momsskyldiga eller annars återbetalningsberättigade företag följande beträffande avdragsrätten för ingående moms enligt ML:s allmänna bestämmelser.

När affärshändelsen inträffar uppkommer avdragsrätt för ingående moms i ersättningen för förvärd vara eller tjänst hos köparen, om säljarens omsättning var momspliktig och medför momsskyldighet hos denne. Affärshändelsen är saken, inte dokumentationen. En faktura, eller motsvarande, som uppfyller kraven på innehåll enligt 11 kap. 5 § ML är en nödvändig förutsättning för att utöva (yrka) avdraget i skattedeklarationen, om inte en utredning i övrigt gör sannolikt att förutsättningarna för avdragsrätt är

uppfyllda. I det aktuella fallet visar utredningen i samband med skatterevisionen att utnyttjade avdrag inte medför något skattebortfall för staten, och skall rätteligen godkännas oavsett utseendet på underlagen. Har inget skattebortfall konstaterats, finns heller ingen anledning till beskattningsåtgärder med anledning av att avdragsrätten utövats med stöd av underlag som inte till punkt och pricka uppfyller 11 kap. 5 § ML. En sådan omständighet kan skattemyndigheten, t.ex. i samband med en vanlig skrivbordsutredning, åberopa enligt 8 kap. 5 § ML för att vägra momsavdrag, men inte när allt har konstaterats vara riktigt materiellt sett. Regeln har alltså enbart karaktären av en bevisregel till statens fördel.

Advokat Björn Forssén är verksam som bl.a. skattekonsult med egen praktik i Stockholm

¹ Jfr recension av Leif Krafft RSV i Svensk SkatteTidning nr 5/1998 (s. 479-485). Han talar om formalismen på området och även om han och jag har olika åsikter om möjligheterna att åtnjuta avdrag för ingående moms när en faktura t.ex. anger Kalles Livs i stället för formellt riktiga Kalles Livs AB som mottagare, anser jag med honom att rådande formalism hos rättstillämpande instanser handlar om okunskap. En bristande insikt i framför allt småföretagandets villkor leder därför till en så stor risk för skattetillägg att till och med skattechefen i Västra Götalands län, Bo Norrman, själv inte skulle våga starta ett företag (jfr intervju i Dagens Industri den 10 mars 1998).

² Jfr Inför europeiseringen av svensk rätt, av professor Ulf Bernitz, s. 37 (s. 29-40 i Juridisk Tidskrift 1991-1992)

³ Jfr motsvarande regel i EGs sjätte mervärdesskattedirektiv, artikel 18.1a

⁴ Jfr motsvarande regel i EGs sjätte mervärdesskattedirektiv, artikel 22.3

⁵ Jfr motsvarande regel i EGs sjätte mervärdesskattedirektiv, artikel 17.2a

⁶ Jfr 2 kap. 1a § ML

⁷ Jfr 8 kap. 4 § första stycket 3 och 13 kap. 23 § ML

⁸ Jfr 1 kap. 5 § ML, 9 § tullagen (1994:1550), 7 kap. 8 §, 8 kap. 4 § första stycket 3 och 13 kap. 23 § ML

⁹ Jfr Speditör Information nr 71 1993 (1993-12-03)

¹⁰ Jfr Skattemyndighetens i Stockholms län Telefaxmeddelande 1994-09-22 till länets s.k. kontaktpersoner i moms

¹¹ Jfr 1 kap. 8 § andra stycket ML

¹² Jfr SkatteNytt nr 7-8 1996 s. 471-474

¹³ Jfr RÅ 1984 1:67

¹⁴ Jfr RÅ 1988 ref 74 och min artikel i SkatteNytt nr 7-8 1996, s. 471-474

¹⁵ Jfr SkatteNytt nr 4 1997 s. 202-203

¹⁶ Jfr 3 kap. 24 § första stycket ML

¹⁷ Jfr prop. 1994/95:57 s. 136

¹⁸ Jfr de förenade målen C-370/95, C-371/95 och C-372/95

¹⁹ Jfr Regeringsrättens mål nr 1034-1997, 1035-1997, 3572-1997 och 3618-1997 [se även Kammarrättens i Stockholm (avd. 2) dom (överklagad) 1998-03-26, mål nr 6169-1996, och dom (ej överklagad) 1999-01-08, mål nr 409-410-1998]

²⁰ Jfr Momshandboken Enligt 1998 års regler, av Björn Forssén, s. 88, 89 och 91 (Norstedts Juridik AB) och, ang skattetilläggsfrågan, artikeln i SkatteNytt nr 7-8 1996, s. 471-474

²¹ Jfr Regeringsrättens mål nr 2785-1996

²² Jfr Momshandboken Enligt 1998 års regler, av Björn Forssén, s. 87 (Norstedts Juridik AB)

²³ Jfr 13 kap. 16 § 2 ML

²⁴ Jfr härvidlag de fyra regeringsrättsfallen 1999-03-25 enligt ovan som helt riktigt enligt min mening talar för att fakturarutinerna får bedömas från fall till fall med avseende på förenligheten med god redovisningssed samt även Kammarrättens i Sundsvall dom 1990-10-19, mål nr 1256-1988 (överklagat, ej prövningstillstånd)

²⁵ Jfr 7 kap. 6 § första stycket ML

²⁶ Jfr 13 kap. 24 § ML

²⁷ Jfr 13 kap. 25 § första stycket ML

²⁸ Jfr 13 kap. 26 § första stycket ML

²⁹ Jfr SOU 1964:25 s. 382

³⁰ Jfr 7 kap. 2 § första stycket, 3 § 1 och 3a § första stycket ML

³¹ Jfr Förvaltningsprocess av Bertil Wennergren s. 242, Norstedts 1971

³² Jfr min artikel i SkatteNytt nr 7-8 1996 s. 471-474 och RÅ 1988 ref 74

³³ Jfr prop. 1993/94:99 s. 210 och 217

³⁴ Jfr prop. 1993/94:99 s. 210 och 211

³⁵ Jfr Kommissionens förslag till rådet angående reglerna om avdragsrätt för mervärdesskatt, KOM(1998)377, s. 13

³⁶ Jfr prop. 1993/94:99 s. 210 och 211

³⁷ Jfr prop. 1968:100 s. 140 och prop. 1973:163 s. 158

³⁸ Jfr prop. 1968:100 s. 142

³⁹ Jfr prop. 1968:100 s. 144

⁴⁰ Jfr 14 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483)

⁴¹ Jfr prop. 1968:100 s. 36ff