

3 kap. 25 § ML - hinder för tillämpning av 3 kap. 24 § ML?

I SkatteNytt 4 1996 (sid. 160-162) kommenteras ett förhandsbesked från skatterättsnämnden (SRN) 1995-12-14 (ej överklagat). Enligt citat där anser SRN att redan den omständigheten att undantaget från momsplikt för en tillgång i samband med verksamhetsöverlåtelse enligt 3 kap. 25 § mervärdesskattelagen (ML) har tillämpats, medför att förutsättningar inte kan föreligga för en tillämpning av undantaget från momsplikt enligt 3 kap. 24 § första stycket 1 ML på en senare överlåtelse av tillgången. Jag håller inte med om detta.

Min första invändning mot SRNs syn på saken är lagteknisk. 3 kap. 24 § första stycket 1 ML (första ledet) stadgar att från skatteplikt (momsplikt) undantas överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar (dvs. överlåtelse av anläggningstillgångar), om säljaren kan visa att tillgången, t.ex. en maskin eller ett patent som utgör inventarium i dennes verksamhet, vid förvärvet av densamma inte berättigade denne till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt. Om vederbörande säljare vid sitt förvärv av t.ex. inventariet i fråga inte hade någon rätt till avdrag för ingående skatt, får vederbörande inte debitera moms på en senare försäljning av inventariet. Lagrummets ordalydelse är densamma idag som före den 1 november 1995, då en ingående skatt även kunde vara s.k. fiktiv moms. Detsamma gäller 3 kap. 25 § ML som stadgar undantag från momsplikt för omsättning av en tillgång i samband med verksamhetsöverlåtelse. I motsats till SRN anser jag därför att "utformningen av 25 § jämförd med 24 § första stycket 1 vad gäller kravet på förvärvarens rätt respektive avsaknad av rätt till avdrag för ingående skatt" inte leder till att en tillämpning av undantaget enligt 3 kap. 25 § ML på en tillgång hindrar tillämpning av undantaget från momsplikt enligt 3 kap. 24 § första stycket 1 ML på en senare försäljning av tillgången. Om så vore fallet, skulle enligt min mening lagtexten, för tiden då ingående skatt inte alltid utgjordes av debiterad skatt utan även av s.k. fiktiv moms, ha uttryckt detta klart. Detta beläggs av att de enda begränsningar som stipuleras angående omfattningen av undantagen från momsplikt i 3 kap. 24 § ML, dvs. bl.a. angående första stycket 1 i lagrummet, är beträffande vissa fall av överlåtelser hos försäkringsföretag och finansieringsföretag samt beträffande omsättning av skepp etc som vid det egna förvärvet eller importen undantogs från momsplikt enligt 3 kap. 21 § ML (jfr 3 kap. 24 § tredje stycket ML). Jag anser att SRNs tolkning inskränker vad som följer av den direkta ordalydelsen i 3 kap. 24 § första stycket 1 ML, och att en beskattning av den senare försäljningen av tillgången med stöd därav därför skulle strida mot legalitetsprincipen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. Enligt min mening borde därmed inte SRNs inställning stå sig vid en prövning i regeringsrätten, dvs. i högsta instans.

Även materiellt sett kan SRNs syn sätt ifrågasättas enligt min mening. SRN hänvisar enligt citatet i artikeln till förarbetena, prop. 1989/90:111 sid. 141 f., och uttalande där att särskilt behandlade effekter (kumulativa effekter, min komm.) som kunde uppstå när bl.a. persontransporter blev skattepliktiga 1991 och anskaffningar i sådan verksamhet hade gjorts dessförinnan, dvs. när avdragsrätt för ingående skatt inte förelåg för förvärv i verksamheten, inte skulle föranleda någon kompensation. Detta tar SRN som stöd för sin ovan beskrivna inställning. Vad man bortser ifrån är att anförda problem endast bedömdes bli av begränsad omfattning, och att särskilda övergångsregler om kompensation därför inte kunde motiveras. Att avsaknaden av övergångsbestämmelser för vissa branscher kunde ge upphov till "vissa kumulativa effekter och konkurrenssnedvridningar" erkändes enligt min uppfattning i principiell mening. Uttalandena i förarbetena ger alltså inte något stöd för SRNs inställning. I vart fall inte när SRN vill gå så långt som att fränkänna kumulativa effekter betydelse i sammanhanget, eftersom allmänna mervärdesskatterättsliga principer innebär att just

kumulativa effekter i princip inte är önskvärda.

En säljare har vid tillämpningen av 3 kap. 24 § första stycket 1 ML att bedöma att dennes eget förvärv av t.ex. ett inventarium inte berättigade till avdrag för ingående skatt, för att denne vid en senare försäljning av inventariet skall kunna underlåta att debitera moms. Det krav som därvid ställs på en säljare med momsskyldig verksamhet är att denne kan *visa* att han själv inte skulle debiteras ingående skatt vid sitt förvärv och, beträffande förvärv före den 1 november 1995, att vederbörande i annat fall inte heller hade rätt till avdrag för ingående skatt som s.k. fiktiv moms. Att den som vederbörande själv förvärvade inventariet ifrån underlät att debitera moms med stöd av 3 kap. 25 § ML har enligt min mening ingen betydelse i sig för tillämpningen av undantaget enligt 3 kap. 24 § första stycket 1 ML vid den senare försäljningen. Jag bortser härvidlag för enkelhets skull från den rättsliga betydelsen av olika fall av villfarelser hos vederbörande beträffande möjligheterna för förste säljaren att överhuvudtaget tillämpa undantaget enligt 3 kap. 25 § ML.

Min sammanfattande bedömning blir att säljaren av t.ex. ett inventarium inte skall behöva göra någon djupare materiell prövning av riktigheten i att den från vilken han förvärvade detsamma - exempelvis med stöd av 3 kap. 25 § ML - underlät att debitera moms, för att han själv vid en senare försäljning skall tillämpa undantaget från momsplikt enligt 3 kap. 24 § första stycket 1 ML. Förutsatt givetvis att han efter sitt förvärv inte har gjort momsavdrag vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts inventariet, vilket stadgas i andra ledet av 3 kap. 24 § första stycket 1 ML, och som jag för enkelhets skull förutsätter inte vara fallet här. Det föreligger i och för sig ett förhöjt beviskrav i det att det inte räcker med att vederbörande skall göra sannolikt - utan visa - att han inte hade någon avdragsrätt för ingående skatt vid sitt förvärv. Emellertid handlar ifrågavarande situation om att vederbörande har gjort sitt förvärv av inventariet i samband med förvärv av en hel verksamhet eller en verksamhetsgren från säljaren, och då bör beviskravet vid den senare försäljningen vara uppfyllt, om köpekontraktet beträffande vederbörandes eget förvärv av inventariet utvisar att verksamheten (eller en verksamhetsgren), i vilket det ingick, som sådan (dvs. enligt min mening substansmässigt) har övergått till honom (jfr prop. 1989/90:111 sid. 117 och RÅ 1987 ref 152).