

Gamla momsfrågor som nya – intygsmoms då, korrigeringsmoms nu  
[OBS! På ett ställe nedan – i slutet av näst sista stycket – har text markerats i fetstil. Den saknas i den i Svensk skattetidning publicerade versionen av artikeln]

*Av Björn Forssén*

Minnesgoda läsare erinrar sig kanske problematiken med att vissa skattemyndigheter medgav förvärvare av fastigheter avdrag för ingående moms enligt intyg från överlåtaren, trots att denne var ett konkursbolag som inte betalade in den moms enligt intyget som konkursbolaget tagit upp i sin momsdeklaration som återföringsmoms. Förvärvaren fick avdrag för samma moms som byggmästare och andra debiterat gäldenären utan att gäldenären kunde anses ha debiterat en verklig moms genom intyget. Det var inte så att konkursbolaget (gäldenären) i sin tur gjorde samma omsättningar som dennes leverantör en gång gjort, och för vilka konkursbolaget hade gjort avdrag för utgifterna avseende debiterad ingående moms. Ändå fick alltså hos vissa skattemyndigheter den som köpte fastigheten från gäldenären avdrag för samma moms, trots att gäldenären faktiskt inte hade fyllt på statens moms konto och därigenom likställt situationen momsmässigt med den som hade gällt om förvärvaren i stället direkt från byggmästaren m.fl. hade gjort de förvärv för vilka gäldenären dragit moms. Förvärvaren av fastigheten kunde därigenom från ett konkursbo förvärva en fastighet för exempelvis 40 miljoner kr som var värd just 40 miljoner kr, och sedan få t.ex. 16 miljoner kr, som staten betalade ut till förvärvaren, bara för att denne efter sitt frivilliga inträde i momssystemet för uthyrning av den kommersiella fastigheten lämnade en momsdeklaration med intygsmomsen noterad på raden avdrag för ingående moms. Vederbörande kunde givetvis inte anses ha gjort en verklig momsutgift, då situationen inte likställdes med förvärv direkt från leverantörer genom någon faktisk inbetalning till statskassan av gäldenärens, dvs. utfärdarens av intyget. De skattemyndigheter som tillät beskrivna dubbelavdrag av samma ingående moms ansåg att ordet ”återföring” i lag (1968:430) om mervärdesskatt (GML) inte innebar något krav på sådan inbetalning. Tvärtom kunde konkursbolaget med full verkan för förvärvaren av fastigheten utfärda intyget, bara konkursbolaget hade satt upp moms i intyget som en skuld på raden för utgående moms i sin momsdeklaration.

Fenomenet togs upp bl.a. i en artikel i Svenska Dagbladet den 4 mars 1993 av Björn Dickson. I artikeln förutskickades ett avgörande i Regeringsrätten, vilket kom genom RÅ 1993 Ref 78. Detta berörde dock enbart en del av problemet, nämligen om återföringsskyldigheten beträffande momsavdrag ålåg gäldenären eller konkursboet vid boets försäljning av fastigheten. Regeringsrätten beslutade om att konkursboet skulle göra återföringen. Därmed blev också konkursboet konkursmässigt. Det problemet ledde till att när mervärdesskattelagen (1994:200), ML, den 1 juli 1994 ersatte GML det i 9 kap. 5 § femte stycket ML angavs att gäldenären var återföringsskyldig för avdrag hänförliga till tiden före konkursutbrottet. Förevarande fråga om dubbelavdrag för s.k. intygsmoms behandlades alltså aldrig i RÅ 1993 Ref 78, och har aldrig tagits upp i doktrinen, trots att författaren till denna artikel tipsat om den i samband med att intygsmomsen slopades den 1 januari 2001. Den lagändringen skedde vid en då företagen revision av de sedan Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995 – på fastighetsområdet – parallellt gällande reglerna om jämkning av ingående moms för investeringsvaror (s.k. korrigeringsmoms). Ordningen hade för övrigt redan återställts genom att lagstiftaren redan när ML ersatte GML i 9 kap. 3 § första stycket 2 ML just införde krav på en faktisk inbetalning av återförd ingående moms till staten från överlåtaren av fastigheten, för att förvärvaren skulle få lyfta moms i intyget med stöd av dennes intyg om återföring.

Nu har det skrivits diverse avhandlingar om moms på mer eller mindre näraliggande områden, men ingen tycks ha dragit parallellen från fenomenet med dubbel kompensation från statskassan avseende s.k. intygsmoms före den 1 juli 1994 till dagens korrigeringsmoms. Om det systemet kan anses ge sådana effekter, borde det rimligen intressera någon s.k. vän av ordning hos Finansdepartementet och Skatteverket. Regeringsrätten trodde sig inte om att släppa fram frågan tidigare, och kan väl knappast ens idag med EG-rättsligt skydd av momsen som idé förväntas intressera sig för om dylika bokstavstolkningar som rättstillämparna ägnade sig åt i början på nittioalet kan anses så hårdagna att tolkningsresultatet faller utanför mervärdesskattens omfattning. Om det antas att momssystemet såväl före som efter Sveriges EU-inträde utgör ett uppördssystem, borde staten inte ha ansetts ha haft någon skyldighet att kompensera för icke-utgifter av ingående moms enligt intyg. En annan sak hade det, som sagt, varit om det faktiskt var förvärvaren av fastigheten som hade gjort förvärv direkt från byggmästaren m.fl., och inte gäldenären. Då hade förvärvaren av fastigheten haft en utgift för verklig debiterad ingående moms, och hade för att kunna utöva avdragsrätten inte behövt försäkra sig om att momsen i fakturan från exempelvis byggmästaren faktiskt inbetalats av denne till staten.

Frågan är nu om rådande system med korrigeringsmoms reser samma problem efter revideringen av det systemet den 1 januari 2001. Jämkningsystemet för investeringsvaror har numera som huvudregel att en överlåtelse av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet medför att förvärvaren ikläder sig överlåtarens skyldigheter och rättigheter enligt ML beträffande de förvärv av arbeten på fastigheten som har varit av sådan omfattning att de utgör investeringsvaror (8a kap. 12 § första stycket första meningen ML). Överlåtaren och förvärvaren kan emellertid ha "träffat avtal om att överlåtaren skall jämka" (8a kap. 12 § första stycket andra meningen ML). Om sistnämnda sker med den följd att överlåtaren går i konkurs på grund av skyldigheten att erlägga ingående moms som sålunda omfattas av jämkning och om fastigheten inte kan återvinnas av konkursboet, uppkommer frågan om förvärvaren därmed inte har övertagit någon skyldighet alls enligt ML beträffande sådana förvärv till fastigheten som i och för sig utgjort investeringsvaror men som skett under överlåtarens innehavstid. I ML anges enbart att jämkningsskyldighet uppkommer när en fastighetsägare försätts i konkurs och att staten får göra gällande fordran på grund av jämkning i konkursen, om den uppkommer på grund av att gäldenären försätts i konkurs (8a kap. 4 § första stycket 6 och andra stycket ML). Emellertid sägs inte något om huruvida staten kan ålägga förvärvaren av fastigheten i den beskrivna situationen **någon jämkningsskyldighet för återstoden av korrigeringstiden efter förvärvet**.

Det verkar som om det skydd mot dubbelavdrag som beträffande systemet med intygsmoms åstadkoms den 1 juli 1994 genom införandet av kravet på faktisk återbetalning från överlåtaren i 9 kap. 3 § första stycket 2 ML, saknar någon motsvarighet i det jämkningssystem som sedan den 1 januari 2001 ensamt gäller i aktuella fall med fastighetsmoms. Är det eller borde det vara möjligt för staten att göra förvärvaren av fastigheten jämkningsskyldig för dennes förändrade användning eller vidareförsäljning inom korrigeringstiden, om överlåtaren inte har fullföljt träffat avtal om att denne "skall jämka", antingen genom att han inte ens har redovisat ingående moms att återbetala eller har gjort sådan redovisning men inte betalat till staten? Fördelarna med att förvärva en kommersiell fastighet från ett konkursbolag kan sedan år 2001 bli mycket lika dem som tilläts förekomma på intygsmomsens tid före den 1 juli 1994. Konkurrensneutraliteten på marknaden snedvrids på grund av ML:s här beskrivna lagtekniska lösning, vilken alltså strider mot momsens övergripande grundprincip. Frågan om dubbelkompensation från statskassan som aldrig prövades i RÅ 1993 Ref 78 angående intygsmomsen har då fått förnyad aktualitet genom lagändringen 2001. Frågan har enbart

modifierats till att gälla dubbelkompensation genom att moms inte betalas in till statskassan i samband med överlåtelse av kommersiella fastigheter i konkursbolag, medan problemet tidigare var att staten dubbelkompenserade genom utbetalning från moms-kontot. Om inte Regeringsrätten ger tillräcklig vägledning, borde det ankomma på lagstiftaren, Skatteverket eller den akademiska världen att hålla en mossa på temat om uttrycket "träffat avtal om att överlåtaren skall jämka" skall få lov att ges liknande effekter för statskassan i rådande korrigerings-system som vissa rättstillämpare före den 1 juli 1994 tillät vid tolkningen av ordet "återföring" beträffande systemet med intygsmoms.