

## Utdrag ur Momsbegrepp och inkomstskatterätten – en EG-rättslig analys, av Björn Forssén, VJS förlag, Stockholm 2003

### 3.3.2.1 Finns formella krav för att tillhöra momssystemet och kunna utöva avdragsrätten?

En viss osäkerhet verkar råda på sina håll angående EG-domstolens syn på frågan om skattskyldighetens inträde, och Roger Persson-Österman har, med anledning av nyss nämnda ”INZO”-målet (se avsnitt 3.3.2), anmält att domstolen, till skillnad från honom själv, kan uppfattas anse att inte ”mervärdesskatteplikt uppstår till följd av ett faktiskt förhållande”, utan ”av att ett administrativt beslut fattas”.<sup>1</sup> Här bortses från de undantagsfall där skattskyldighet och den därmed förbundna avdragsrätten uppkommer efter ansökan genom skattemyndighetens beslut, t.ex. vid uthyrning av verksamhetslokaler (s.k. frivillig skattskyldighet), och i stället får hänvisning ske till bl.a. de förenade EG-målen C-110/98-C-147/98 (Gabalfrisa m.fl.), för att belägga att skattskyldighet och avdragsrätt i allmänhet uppkommer som en följd av faktiska förhållanden, dvs. genom de affärshändelser som den enskilde näringsidkaren företar.<sup>2</sup> En skattepliktig transaktion måste ju göras av vederbörande själv, innan denne kan bli betalningsskyldig för utgående mervärdesskatt (skattskyldig), och i föregående avsnitt konstaterades att avdragsrätt kan uppkomma dessförinnan, men frågan är om något beslut från skattemyndigheten förutsätts för att tillhöra momssystemet och kunna utöva avdragsrätten?

Av ”Gabalfrisa m.fl.”-domen framgår att artikel 17 i sjätte direktivet utgör ett hinder mot att en företagare inte skall få göra avdrag för ingående mervärdesskatt som betalats innan vederbörande ”regelbundet” börjat genomföra skattepliktiga transaktioner, t.ex. genom att denne måste lämna en skatte- och avgiftsanmälan först. Enligt ”Gabalfrisa m.fl.”-domen utgör artikel 17 i sjätte direktivet ”hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en skattskyldig måste uppfylla vissa villkor för att få göra avdrag för mervärdesskatt som han har betalat innan han regelbundet genomför de skattepliktiga transaktionerna, exempelvis att han, innan skatten betalas, måste lämna in en anmälan om verksamheten och att det högst får gå ett år mellan denna anmälan och det att de skattepliktiga transaktionerna verkligen genomförs, varvid underlåtenhet att uppfylla dessa krav får till följd att avdragsrätten upphör eller att möjligheten att utnyttja avdragsrätten skjuts upp till dess att de skattepliktiga transaktionerna regelbundet börjar äga rum.” Även av ”Breitsohl”-målet följer att rätten att dra ingående mervärdesskatt inte är beroende av något slags godkännande av den enskildes status som skattskyldig från skattemyndighetens sida, utan såväl skattskyldigheten som avdragsrätten uppkommer på grund av faktiska förhållanden.

10 kap. 9 § ML är sålunda obsolet också såtillvida att det inte är EG-rättskonformt att uppställa krav på beslut från skattemyndighet för uppkomsten av avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv.

---

<sup>1</sup> Jfr Skattenytt 1998 s. 590, artikeln Några synpunkter på tolkning av svensk mervärdesskattelag efter inträdet i den Europeiska Unionen (s. 584-593), av Roger Persson-Österman.

<sup>2</sup> Frivillig skattskyldighet för uthyrning av en verksamhetslokal etc förutsätter för övrigt inte ens att uthyraren (dvs. fastighetsägaren eller, vid sublokation i andra och tredje hand, första- eller andrahandshyresgästen) är en näringsidkare, utan denne kan vara en privatperson (se 3 kap. 3 § andra och tredje styckena och 9 kap. 1 § ML).

I RÅ 2002 Not 26,<sup>3</sup> vari hänvisning också sker till ovan nämnda RÅ 1997 Ref 16 (se avsnitt 3.2.6.1) och RÅ 1987 ref 115, uttrycks att frågan om återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9 § ML ”har ... i sig inget samband med registrering”. Från och med den 1 juli 2002 anses en företagare som åberopar återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 § ML på grund av ”särskilda skäl” registreringskyldig,<sup>4</sup> vilket inte förändrar att uppkomsten av rätten i fråga principiellt sett är oberoende av registreringen. ”Gabalfrisa m.fl.”-domen överensstämmer med RÅ 1987 ref 115, där regeringsrätten konstaterar att mervärdesskatteregistreringen inte har någon annan rättsverkan än att den skatteadministrativa kontrollapparaten kopplas på och stängs av. För tydlighets skull får nämnas att Sverige har ett mervärdesskattesystem med två registreringsformer: har företaget en årsomsättning om högst en miljon kronor sker momsredovisningen årligen i självdeklarationen och i andra fall månatligen i skattedeklarationer.<sup>5</sup> I och med Sveriges EU-inträde 1995 och regeländringarna då i ML utsträcktes ”skyldigheten att registreras till mervärdesskatt ... till i princip samtliga skattskyldiga, således även till dem som redovisar mervärdesskatten i självdeklarationen”.<sup>6</sup> De ”krav som EG:s kontrollsystem ställer på registrering av samtliga mervärdesskatteredovisande företag” förklarar enligt regeringens proposition till ifrågasvarande regeländringar i ML inför Sveriges EU-inträde 1995 att ”Den som redovisar skatten i självdeklarationen bör anses ha fullgjort sin skyldighet att anmäla sig för registrering genom avlämnande av deklarationen”.<sup>7</sup>

Att någon registreringsåtgärd inte heller är avgörande för skattskyldighetens uppkomst följer bl.a. av EG-målet C-10/92 (Maurizio Balocchi), där EG-domstolen bedömde bl.a. begreppet ”chargeable event” i artikel 10 i sjätte direktivet och förhållandet till deklaraskyldigheten i sjätte direktivet. EG-domstolen framhåller nämligen i punkt 27 i sin dom att olika former därvidlag inte får innebära att den enskilde måste ”pay VAT on transactions which have not yet been performed”. Domstolen säger vidare i den punkten att direktivets regel är att medlemsländerna skall ”require VAT to be paid only in respect of transactions which have been performed”.<sup>8</sup>

Om det någonsin förelegat en tvekan med anledning av ”INZO”-målet” att avdragsrätt respektive skattskyldighet uppstår till följd av faktiska förhållanden och inte av att ett administrativt beslut fattas, undanröjs den av målen ”Gabalfrisa m.fl.” och ”Breitsohl” samt även av målet ”Maurizio Balocchi”.

Ett förtydligande vore emellertid välkommet i 3 kap. SBL och att däri klart anges att mervärdesskatteregistreringen saknar rättsverkan för frågor om uppkomsten av skattskyldighet och

<sup>3</sup> Regeringsrättens mål nr 8365-1998.

<sup>4</sup> Jfr 3 kap. 1 § första stycket 4 SBL enligt SFS 2002:391 och Prop. 2001/02:127 s. 163 och 164. Se även Skattenytt 1996 s. 474-475, artikeln Ett par frågor om mervärdesskatt och skattetillägg (s. 471-475), av Björn Forssén, där RÅ 1987 ref 115 kommenteras.

<sup>5</sup> Jfr bet. 1994/95:SkU7 s. 72. Av preambelorna till första och sjätte direktiven framgår att varje medlemsstat skall ha infört ”ett mervärdesskattesystem”. Se även Riksskatteverkets Rapport 1994:3, Mervärdesbeskattningen i ett EG-perspektiv, avsnitt 5.1 och SOU 1994:88, Mervärdesskatten och EG, avsnitt 9.4 och prop. 1994/95:57, Mervärdesskatten och EG, avsnitt 4.7, där, i de båda sistnämnda källorna, kravet om ”Mervärdesskatteregistrering för samtliga skattskyldiga” framgår redan av rubriksättningen samt Riksskatteverkets Rapport 1993:8, avsnitt 11.1.3, där det också redan av rubriken framgår att det handlar om ett mervärdesskattesystem, ”Systemet för hantering av mervärdesskatt”.

<sup>6</sup> Jfr Prop. 1994/95:57 s. 91.

<sup>7</sup> Jfr Prop. 1994/95:57 s. 92.

<sup>8</sup> Jfr även Svensk skattetidning 1997 s. 215-216, artikeln Direkt effekt av EG:s primär- och sekundärrätt – en analys med utgångspunkt i praxis vid EG-domstolen med särskild hänsyn till mervärdesskatteområdet (s. 207-218), av Ulrika Hansson, där bl.a. ”Maurizio Balocchi”-målet berörs.

avdragsrätt. I förarbetena till 3 kap. 2 § SBL anför departementschefen att EU-inträdet 1995 och artikel 22.1a i EG:s sjätte direktiv kan ha medfört ”en viss lindring i anmälningsskyldigheten”, men att även den som redovisar mervärdesskatt i självdeklarationen ”bör göra en anmälan i samband med att verksamheten startar”. Vidare anser departementschefen att reglerna för EG-handel kräver detta så att ”tilldelning av registreringsnummer kan ske”.<sup>9</sup> Förarbetsuttalandena till SBL kan vilseleda och bibringa läsaren uppfattningen att tillämpligheten av de materiella reglerna skulle vara beroende av en formell registreringsåtgärd. I sammanhanget skall emellertid uppmärksammas att departementschefen i samband med nämnda uttalanden enbart hänvisade till propositionen Mervärdesskatten och EG (Prop. 1994/95:57), och noterade inte att skatteutskottet på sidan 72 (bet. 1994/95:SkU7), med anledning av att det är fråga om ett mervärdesskattesystem med de båda nyss nämnda registreringsformerna, uttalade att den enskilde anses registrerad redan i samband med utfärdande av F-skattebeviset, då denne därmed markerats i skatteregistret.

Faran med en oreserverad övergång till ett ”transaktionstänkande” har berörts tidigare i framställningen, och om en sådan övergång sker beträffande redovisningsreglerna måste en tydlig markering ske av att det inte innebär att ett ”verksamhetstänkande” inte skulle gälla beträffande huruvida en person som är självständig har etablerat en ’ekonomisk verksamhet’ och därmed har avdragsrätt för ingående moms på sina förvärv till verksamheten. Det skulle vara mycket frestande för fiskalt sinnade handläggare som inte har rättsläget klart för sig att formalisera utifrån en ML som okritiskt förändrats i linje med förslagen i utredningen SOU 2002:74, varvid ungefär följande förenklade och förfelade retorik i andanom inte kan uteslutas komma att återges i beslut om beskattningsåtgärder: ”En ’skattepliktig transaktion’ krävs för att bli ’beskattningsbar person’, och N.N. har ännu inte inkommit med underlag till stöd för att sådan transaktion förekommit, varför yrkat avdrag inte kan godtas.” Det skulle föreligga en stor risk att de enskilda drabbas av utdragna skatteprocesser, för att först därefter få den rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på ett förvärv som de redan hade vid det första förvärv som etablerade den ’ekonomiska verksamheten’. Av samma anledning är det nödvändigt att förena nämnda markering med att det ej heller föreligger något krav på ett administrativt beslut för att bli tillhörig momssystemet och kunna utöva avdragsrätten. Det skulle mycket lätt kunna uppstå dispyter mellan de enskilda och skattemyndigheterna på samma sätt som var fallet under flera år på nittioalet angående huruvida ett fakturaunderlag som formellt sett uppfyllde innehållskraven enligt samtliga punkter i 11 kap. 5 § ML krävdes, för att den skattskyldige skulle kunna utöva avdragsrätten på förvärvet i fråga.

Förutsättningarna för avdragsrättens uppkomst beskrivs i ML i 8 kap. 3 § första stycket med en utökning av omfattningen enligt 4 § i samma kapitel, medan 8 kap. 5 § ML beskriver när avdragsrätten kan utövas (yrkas). Genom hänvisning från sistnämnda lagrum via 17 § samma kapitel anges i 11 kap. 5 § ML i åtta punkter de innehållskrav som ställs på ”en faktura eller jämförlig handling”, för att avdragsrätten skall kunna utövas. Därvidlag har från fiskalt håll tidigare hävdats att avdragsrätt inte föreligger om exempelvis en faktura till ’Kalles Livs AB’ felaktigt anger ’Kalles Livs’.<sup>10</sup>

Problemet bottenar i att 8 kap. 5 § ML anger att rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt föreligger ”endast” om den kan styrkas enligt vad som föreskrivs i bl.a. 17 §, där det anges att styrkandet skall ske ”genom faktura eller jämförlig handling som anges i 11 kap.”. Den som godtar att fråga skulle vara om en legalbevisning för att utöva avdragsrätten, anser givetvis i konsekvens därmed att om identitetsuppgifterna avseende köparen är felaktiga i underlaget från säljaren underkänns alltid avdragsrätten. Emellertid är 8 kap. 5 § ML enbart en bevisregel,<sup>11</sup> och den innebär att ett underlag i enlighet med innehållskraven enligt 11 kap. 5 § ML – bl.a. identitetsuppgifterna angående säljare och köpare – utgör en *tillräcklig* förutsättning för att utöva avdragsrätten, dvs. för att yrka avdraget.<sup>12</sup> Däremot är det inte en *nödvändig* förutsättning, då

<sup>9</sup> Jfr Prop. 1996/97:100 Del 1 s. 528 och 529.

<sup>10</sup> Jfr Svensk skattetidning 1998 s. 480, där Leif Krafft på RSV, i anmälan av Momshandboken Enligt 1998 års regler, av Björn Forssén (s. 479-485), hävdar detta som en motsats till vad som anförs i nämnda av honom anmälda bok.

<sup>11</sup> Jfr Prop. 1993/94:99 s. 210, 211 och 217, där regeln beskrivs just som en bevisregel.

<sup>12</sup> Jfr artikel 18.1a i sjätte direktivet och Prop. 1994/95:57 s. 136.

fråga i så fall vore om en legalbevisning och avdrag skulle kunna begränsas trots att avdragsrätt uppkommit principiellt sett enligt 8 kap. 3 § första stycket ML.

RSV uttalar i en skrivelse 1999-12-09 (dnr 11530-99/100) att RSV ändrat ståndpunkt beträffande frågan om betydelsen av fakturas utseende för avdragsrättens uppkomst och godtar numera att avdrag kan föreligga även om fel namn anges i fakturan. RSV refererar i skrivelsen 1999-12-09 till några kammarrättsdomar åren 1998-99 angående ifrågavarande problematik med ”fel fakturaadressat”,<sup>13</sup> men de behandlar, i likhet med fyra domar 1999-03-25 i regeringsrätten om begreppet oriktig uppgift i samband med fråga om skattetillägg på grund av periodiseringsfel,<sup>14</sup> enbart fall där ersättningsfaktura eller intyg om rätt fakturamottagare erhållits från leverantör i efterhand. Varken regeringsrätten eller RSV har tagit upp vad som gäller om ’Kalles Livs AB’ aldrig erhåller en rättad faktura från leverantören: kan underlaget som formellt sett felaktigt anger ’Kalles Livs’ kompletteras med annan bevisning så att avdragsrätten kan utövas eller måste ett underlag som till punkt och pricka uppfyller innehållskraven i 11 kap. 5 § ML tas fram?

Att rättsläget i ett nationellt perspektiv kan betecknas som osäkert för näringsidkarna beror på en dom i Kammarrätten i Stockholm av 1998-11-03 (överklagad, ej prövningstillstånd).<sup>15</sup> I fallet underkändes ett bolags avdrag för ingående mervärdesskatt på grund av olika namnförvillelser i fakturor från leverantörer med avseende på ett partnerbolag och ett projektnamn de båda bolagen använde för ett gemensamt projekt, trots att det utreddes att något dubbelavdrag inte förelåg mellan dem. Kammarrätten ansåg att de formella namnfelen i fakturorna ändå ”utgör en fara för att avdrag kan ske för samma mervärdesskatt i båda bolagen”. Regeringsrätten gav märkligt nog inte prövningstillstånd.<sup>16</sup>

Kammarrättens inställning innebär krav på legalbevisning såtillvida att avdrag för ingående mervärdesskatt inte är möjligt utan ett underlag från leverantören som till punkt och pricka uppfyller innehållskraven på fakturor eller jämförliga underlag i 11 kap. 5 § ML. Detta krav är för det första inte kongruent med inkomstskatterätten, då den i princip godtar den bevisning som följer av BFL:s krav på bokföringsunderlag. Av intresse för sammanhanget är dessutom att det i förarbetena till BFL endast uttalas att det ”i de flesta fall” inte går att förena ”rutiner som innebär att den bokföringsskyldige själv upprättar verifikationer över inköp av mervärdesskattepliktiga varor och tjänster” med ML:s bestämmelser.<sup>17</sup> Däri framgår att mottagna uppgifter anses ”ha ett högre bevisvärde än uppgifter som den bokföringsskyldige själv tillför bokföringen” och att kraven enligt ML gör att den bokföringsskyldige är ”skyldig att använda en mottagen uppgift som verifikation när det förekommer sådan”.<sup>18</sup> Det är alltså inte fråga om att ett underlag enligt 11 kap. 5 § ML upprättat av säljaren är den exklusiva bevisningen beträffande köparens avdragsrätt. Vidare får ifrågasättas att en dylik tolkning i linje med kammarrättens inställning skulle vara EG-rättskonform.

Om ’fara’ för dubbelavdrag på grund av formaliafel i inköpsfakturan angående adressaten i sig skulle underkänna avdraget, trots att det i materiellt hänseende är utrett att övervältringsprincipen upprätthålls och avdragen ingående mervärdesskatt träffar konsumenterna som skattebärare (vilket inte ens var ifrågasatt i kammarrättsmålet i fråga), skulle i stort sett vilket företag som helst kunna ’extrabeskattas’ med motiveringen att deras underlag för yrkat avdrag inte uppfyller någon av de åtta punkterna i 11 kap. 5 § ML; det är inte alldeles ovanligt att leverantörsfakturorna vid en närmare granskning inte uppfyller samtliga dessa åtta punkter.<sup>19</sup>

<sup>13</sup> Jfr Kammarrättens i Stockholm domar av: 1998-03-26 (mål nr 6169-1996), överklagande till Regeringsrätten återkallat av RSV; 1999-01-08 (mål nr 409-410-1998), ej överklagad; 1999-02-11 (mål nr 3471-1997), överklagad och Regeringsrätten vägrade prövningstillstånd 2001-03-28 (mål nr 1475-1999); 1999-03-02 (mål nr 4844-1998), ej överklagad; och 1999-04-29 (mål nr 9555-1998), ej överklagad.

<sup>14</sup> Jfr RÅ 1999 Ref 16 samt Regeringsrättens mål nr 1035-1997, 3572-1997 och 3618-1997.

<sup>15</sup> Jfr Kammarrättens i Stockholm dom 1998-11-03 (mål nr 6461—6462-1996, Avd. 7). Se kommentar av det fallet, och av Regeringsrättens fyra periodiseringsdomar av 1999-03-25, i Skattenytt 1999 s. 258-268, artikeln Avgör inköpsfakturas utseende alltid rätten till avdrag för moms? – av Björn Forssén.

<sup>16</sup> Jfr Regeringsrättens beslut 2000-07-17 (mål nr 7895—7896-1998).

<sup>17</sup> Jfr Prop. 1998/99:130 Del 1 s. 250.

<sup>18</sup> Jfr Prop. 1998/99:130 Del 1 s. 249.

<sup>19</sup> I sammanhanget kan nämnas EG-målet C-255/02 (Halifax m.fl.), som är *pending* (pågående). I det målet skall EG-domstolen i samband med fråga om återbetalning av ingående moms bl.a. ta ställning till vilka faktorer som skall beaktas för att fastställa identiteten hos mottagarna av leveranser, vilket alltså är en frågeställning som faktiskt berör en av de centrala punkterna i 11 kap. 5 § ML. Se notering om EG-målet i fråga även i avsnitt 3.3.3.

”Rompelman”-målet innebär att skattemyndigheterna inte är förhindrade att ställa krav på förebringande av objektiva bevis från den enskilde till stöd för att en bedömning av förutsättningarna för avdragsrätt skall kunna företas. Emellertid får det inte innebära materiella begränsningar av avdragsrätten utan stöd i artiklarna 17-20 i sjätte direktivet; direktivet har s.k. direkt effekt och gäller framför att det i 8 kap. 5 § ML uttrycks att ”endast” bevis som har det innehåll som stipuleras i 11 kap. 5 § ML kan möjliggöra utövande av avdragsrätten. I de förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96 (Garage Molenheide m.fl.), vartill EG-domstolen också hänvisade i ”Gabalfrisa m.fl.”-domen, hänvisade EG-domstolen för övrigt till proportionalitetsprincipen i EG-fördraget för att tillhandahålla den enskilde en effektiv möjlighet till materiell sakprövning, när det gällde fråga om att återfå deklarerad ingående mervärdesskatt kontra belgisk myndighets ansökan om kvarstad (se avsnitt 2.3.3.5).<sup>20</sup> I punkt 46 i ”Garage Molenheide m.fl.”-målet, där alltså sistnämnda frågeställning behandlades, uttalar EG-domstolen att medlemsstaterna ”I överensstämmelse med proportionalitetsprincipen skall ... använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå de syften som eftersträvas med den nationella rätten, i minsta möjliga mån åsidosätter de syften och principer som uppställs genom gemenskapslagstiftningen i fråga”. Det innebar enligt vad som följer av punkterna 47 och 48 i EG-domstolens dom att nationella regler, såsom de i fallet aktuella belgiska kvarstadsreglerna, får tillämpas för att syftet med dem skall uppnås, dvs. att säkerställa det allmännas anspråk, men inte därutöver så att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt ”systematiskt äventyras”. Det skulle strida mot fördragets proportionalitetsprincip. EG-domstolen framhöll särskilt därvidlag att avdragsrätten ”är en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom gemenskapslagstiftningen på området”, vilket även framhållits av EG:s kommission (se avsnitt 2.3.3.5). EG-domstolen kan sålunda sägas tillämpa proportionalitetsprincipen för att ge den enskilde en effektiv möjlighet till materiell sakprövning.<sup>21</sup>

Ett ”transaktionstänkande” är giltigt vid kontrollen av om den enskilde gjort en skälig fördelning av i vilken mån förvärv, som skall ha med planerade aktiviteter som leder till skattepliktig respektive skattefri omsättning, kan hänföras till den ena eller andra aktiviteten. Emellertid gäller i enlighet med EG-domstolens praxis (framför allt ”INZO”-målet och ”Breitsohl”-målet) ett ”verksamhetstänkande” beträffande frågorna om och när avdragsrätt uppkommit i den planerade skattepliktiga verksamhetsgrenen i en dylik blandad verksamhet på samma sätt som gäller vid motsvarande prövning i en fullt ut skattepliktig verksamhet (se avsnitt 3.2.4.2 och 3.2.5).

Peter Melz uttrycker också att ML inte skall tolkas som ”att avdragsrätten helt bortfaller om fakturakravet inte uppfylls”.<sup>22</sup> Till stöd härför får hänvisning även ske till EG-målet 165/86 (Intiem). EG-domstolen ansåg där att när en arbetsgivares anställda använde sina egna bilar i tjänsten, och arbetsgivaren fakturerades av bensinbolag hos vilket de anställda tankade bilarna, skulle det faktum att bensinen levererades till de anställda och inte till arbetsgivaren som fakturamottagare inte anses medföra att arbetsgivaren inte hade avdragsrätt för debiterad ingående mervärdesskatt i fakturorna – bara de anställda använde varorna (bensinen) ”exclusively for the purposes of the employer’s business”. EG-domstolen tar i målet inte explicit upp frågan om innehållskraven i en faktura enligt artikel 22.3 i sjätte direktivet (jfr 11 kap. 5 § ML), utan berör främst avdragsrättens uppkomst enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet (jfr 8 kap. 3 § första stycket ML). Emellertid har EG-domstolen därvid inte tagit upp det faktum att leveransen av bensinen skett till annan än företaget i fråga, dvs. till företagets anställda, som något som skulle kunna begränsa företagets avdragsrätt i dess egenskap av förvärvare av bensinen och fakturamottagare. ”Intiem”-målet stödjer uppfattningen att en faktura som uppfyller samtliga krav på innehåll enligt 11 kap. 5 § ML

<sup>20</sup> Jfr EG-skatterätt, s. 54, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger.

<sup>21</sup> Jfr EG-skatterätt, s. 54, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger och Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 82, av Eleonor Alhager.

<sup>22</sup> Jfr Skattenytt 1999 s. 633 och 634, artikeln Redovisningstidpunkten för mervärdesskatt (s. 626-636), av Peter Melz, där han bl.a. refererar till artikeln i Skattenytt 1999 s. 258-268, Avgör inköpsfakturas utseende alltid rätten till avdrag för moms? – av Björn Forssén. I den artikeln refereras på sidan 262 till de förenade EG-målen C-370/95, C-371/95 och C-372/95 (Careda m.fl.), som i och för sig gällde huruvida en skatt på bruk av spelautomater kunde karakteriseras som moms, men varav framgår att det för sådan bedömning inte är nödvändigt att dess övervältring på konsumenten nämns i en faktura eller motsvarande handling (se punkt 26 i domen). Se även Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 109, av Björn Forssén.

inte utgör den exklusiva bevisningen för att kunna utöva (yrka) avdragsrätten.<sup>23</sup> Däremot får det inte vara fråga om att ett företag gör inköp i en annan persons namn men inte använder förvärvet själv, utan i själva verket fungerar exempelvis som kreditgivare och någon omsättning inte åstadkoms med förvärvet hos företaget. Av ”Auto Lease Holland”-målet följer att en leasegivare inte anses göra någon omsättning av bränsle till leasetagaren, om denne själv tankar leasingfordonet – trots att bränsleinköpet görs i leasegivarens namn och för dennes räkning. Följaktligen saknar leasegivaren avdragsrätt för bränsleinköpet; vederbörande gör inte något förvärv därvidlag i avsikt att skapa en skattepliktig transaktion (bränsleförsäljning).<sup>24</sup> Ordet ”endast” i 8 kap. 5 § ML har emellertid inte något stöd i artiklarna 17-20 i sjätte direktivet såtillvida att en legalbevisning skulle krävas för att få avdraget, varför ordet kan leda till en begränsning av möjligheterna att utöva avdragsrätten som saknar stöd i direktivet, varvid nationella skattemyndigheter och domstolar skall bortse från begränsningen i ML och respektera principen om att direktivet har direkt effekt om lagen begränsar enskildas rättigheter i strid mot eller utan stöd i direktivet (se avsnitt 2.4.2).<sup>25</sup> EG-domstolen anser att det ankommer på medlemsstaterna att fastställa förfarande för rättelse av felaktigt fakturerad mervärdesskatt, under förutsättning att sådan rättelse inte görs beroende av skattemyndigheternas skönmässiga bedömning.<sup>26</sup> EG-domstolen hänvisar i sammanhanget till konkurrensneutralitetsprincipen, vilket belägger att 8 kap. 5 § ML skulle medföra en skönmässig bedömning till förfång för möjligheterna att upprätthålla nämnda grundläggande princip inom mervärdesskatterätten, om ordet ”endast” i lagrummet leder till en tillämpning där en faktura som uppfyller samtliga krav på innehåll enligt 11 kap. 5 § ML skulle utgöra den exklusiva bevisningen för att kunna utöva (yrka) avdragsrätten.

Ordet ”endast” i 8 kap. 5 § ML bör alltså utmönstras ur lagrummet, för att det inte skall uppstå onödiga skatteprocesser. Ett sådant lagförtydligande med hänvisning till EG-rätten skulle effektivt hindra en inhemsk nationell rättspraxis i strid mot EG-rätten föranledd av att den ovan nämnda domen i Kammarrätten i Stockholm 1998-11-03 jämte RSV:s skrivelse 1999-12-09 och periodiseringsdomarna i regeringsrätten 1999-03-25 lämnar frågan öppen om vad som gäller när ersättningsfaktura eller intyg om rätt fakturamottagare inte är möjlig att inhämta från leverantören i efterhand. Utan nämnda förtydligande skulle därmed företagare riskera att åsättas skattetillägg, trots att de har annan bevisning till stöd för att förvärvet (affärshändelsen) verkligen företagits och någon oriktig uppgift i sak inte lämnats genom yrkande av avdrag för ingående moms på detsamma, och de skulle få ’rätt’ – återbetalning eller kreditering av yrkat avdrag samt skattetillägg borttaget – först genom utdragna skatteprocesser, där regeringsrätten förhoppningsvis lämnat prövningstillstånd och rådbråkat EG-domstolen,<sup>27</sup> som bekräftat att någon legalbevisning inte krävs enligt EG-rätten för att den enskilde skall kunna utöva sin avdragsrätt för ingående moms på bevisligen gjorda förvärv.

Saken är affärshändelsen (förvärvet) och inte dokumentationen av densamma.<sup>28</sup> Detsamma gäller beträffande den skattepliktiga omsättningen, ’skattepliktig transaktion’. Emellertid skulle en frikoppling från god redovisningssed, såsom utredningen SOU 2002:74 föreslår beträffande redovisningsreglerna, riskera att leda till förnyade diskussioner om en slags ’skattemässig god redovisningssed’ också beträffande de materiella reglerna om framför allt avdragsrättens uppkomst, om inte förslaget – om det alls bör genomföras – görs med den mycket tydliga reservationen att frågan om ett avdragsgillt förvärv skett skall bedömas utifrån ett ’verksamhetstänkande’, där den civilrättsliga bokföringsskyldigheten är avgörande för om personen i fråga genom förvärvet etablerat en ’ekonomisk verksamhet’ och, under förutsättning av självständighet, skall tillhöra momssystemet och sålunda vara berättigad göra avdrag för ingående moms på förvärvet. Om lagstiftningen (ML) fjärrar sig från det civilrättsliga begreppet affärshändelse, uppstår en

<sup>23</sup> ”Intiem”-målet är även kommenterat i EG-skatterätt, s. 191, av Ståhl, Kristina och Persson Österman, Rogér.

<sup>24</sup> Se avsnitt 3.2.3.2 angående ”Auto Lease Holland”-målet samt även avsnitt 3.4.1 angående RÅ 1985 1:40 och RÅ 1997 Not 180, varav följer att när väl en omsättning görs av någon och denne levererar varan direkt till en kund i ett senare led, anses omsättning ske i varje led av säljare-köpare fram till sådan slutkund.

<sup>25</sup> Utredningen SOU 2002:74 berör inte problematiken med lydelsen av 8 kap. 5 § ML och något förslag görs sålunda inte alls av utredningen beträffande regeln (se SOU 2002:74 Del 2 s. 13).

<sup>26</sup> Jfr EG-målet C-454/98 (Schmeink & Cofreth/Manfred Strobel).

<sup>27</sup> Se avsnitt 2.4.1 angående danska regeringens kritik i ”Lyckeskog”-målet, med hänvisning till ”Hoffman-La Roche”-målet, av innebörd att det svenska systemet med prövningstillstånd i sista instans riskerar leda till en icke EG-rättskonform inhemsk nationell praxis.

<sup>28</sup> Jfr Skattenytt 1996 s. 471-474, artikeln Ett par frågor om mervärdesskatt och skattetillägg (s. 471-475), av Björn Forssén och Skattenytt 1999 s. 258-268, artikeln Avgör inköpsfakturas utseende alltid rätten till avdrag för moms? – av Björn Forssén samt Momshandboken Enligt 2001 års regler, s. 109, av Björn Forssén.

risk att gruppen konsumenter blir större än vad som kan anses motiverat med hänsyn till momsens karaktär som just en konsumtionsskatt (se avsnitt 3.2.2.2).<sup>29</sup> Innan RSV ändrade sin inställning genom skrivelsen 1999-12-09 försökte nämligen skattemyndigheterna etablera något slags 'skattemässig god redovisningssed' vid sidan av vad som stipuleras i uttalanden m.m. från BFN (se avsnitt 2.3.3.1 och även avsnitt 3.1). Den aktiviteten från skattemyndigheterna bottnade i en skrivelse från RSV 1995-03-02 (dnr 283-95/212), men regeringsrättens periodiseringsdomar 1999-03-25 ledde till en ny skrivelse från RSV 1999-04-15 (dnr 4105-99/110), där RSV ändrade uppfattning och uttryckte att "avdrag för ingående skatt i fakturor som hänförs till en tidigare redovisningsperiod genom s.k. periodrapporter... godtas vid redovisningen av mervärdesskatt".

Återstår sålunda efter nämnda periodiseringsdomar i regeringsrätten, målet i Kammarrätten i Stockholm 1998-11-03 och skrivelsen av RSV 1999-12-09 att få belagt i högsta instans eller genom att ordet "endast" stryks ur 8 kap. 5 § ML att någon legalbevisning inte är förenlig med EG-rätten, när det gäller möjligheterna att utöva (yrka) avdragsrätten för ingående moms. En lagakraftvunnen dom i Kammarrätten i Stockholm, Avd. 2, av 2002-05-28 (mål nr 8568-2000) talar för den uppfattningen om gällande rätt. Kammarrätten tog där bort ett skattetillägg och yttrade som skäl för att oriktig uppgift inte skulle anses ha lämnats, att "Det är inte tillräckligt att den skattskyldige inte kan styrka sitt avdragsyrkande. Mot bolagets bestridande kan skattemyndigheten inte anses ha visat att den ifrågasatta fakturan saknar verklighetsunderlag eller avser kostnader som inte är hänförliga till bolagets verksamhet." Principen är klar: underlagen i sig är inte saken, utan en oriktig uppgift i sak måste avse affärshändelsen, dvs. verkligheten; fakturaunderlaget är bara ett bevis om affärens existens och ett underlag som till punkt och pricka uppfyller innehållskraven på en faktura enligt 11 kap. 5 § ML kan inte utgöra exklusiv bevisning, dvs. en legalbevisning, för att kunna utöva avdragsrätten. Genom att utmönstra ordet "endast" ur 8 kap. 5 § ML kan lagstiftaren bespara de enskilda näringsidkarna att behöva överklaga och driva skatteprocesser mot skattemyndigheter som gör beskattningsåtgärder utan någon prövning av huruvida ordalydelsen i lagrummet är förenlig med EG-rätten. Det tog flera år och en del onödiga konkurser innan regeringsrätten (1999-03-25) förklarade det självklara, nämligen att det inte är relevant att tala om oriktig uppgift när deklaranten nödgats inhämta ersättningsfaktura. Först då ändrade RSV sig genom skrivelserna 1999-04-15 och 1999-12-09.<sup>30</sup> Den historiken är väl värd att begrunda också i arbetet med förslag till 'Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt' att träda i kraft den 1 januari 2004, enligt finansdepartementets promemoria i juni 2003, Fi 2003/3465, föranledd av rådets direktiv 2001/115/EG om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt.

Det svenska skattetilläggsinstitutet har under senare år i och för sig varit föremål för flera olika studier,<sup>31</sup> men ifrågasättande momsmässiga problematik med vad som skall anses utgöra saken förtjänar ett

<sup>29</sup> Se även avsnitten 2.3.3.1 och 3.1 angående god redovisningssed.

<sup>30</sup> Att en recension av Momshandboken enligt 2001 års regler, av Björn Forssén, inte skett från någon RSV-representants sida beträffande ifrågasättande problematik, som en uppföljning till recensionen av 1998 års version av samma bok, är en anmärkningsvärd tystnad. Efterlyses: uppföljning av den tidigare recensionen och kommentarer på den utveckling av problematiken som gjorts här.

<sup>31</sup> Se Skattenytt 2001 s. 262, artikeln Till vägledning för rättstillämpningen: skattetilläggsmålen i Regeringsrätten, av Moëll, Christina och Persson Österman, Roger (s. 262-275), där de refererar till bl.a. SOU 2001:25; artikeln behandlar regeringsrättens domar i fem fall avgjorda 2000-12-15 (RÅ 2000 Ref 66 I och II) respektive 2001-01-23 (RÅ 2001 Not 9, RÅ 2001 Not 10 och RÅ 2001 Not 11), där regeringsrätten ger sin syn på skattetilläggsinstitutet utifrån Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna. Europadomstolen har för övrigt sedermera i domar den 23 juli 2002 (Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden, Application no. 36985/97 samt – också angående en taxirörelse – Janosevic v. Sweden, Application no. 34619/97) bekräftat regeringsrättens uppfattning av innebörd att det svenska skattetilläggsinstitutet i princip inte strider mot Europakonventionen och principen om rättvis rättegång samt den proportionalitetsprincip som uppställs däri. Europadomstolen fråntar alltså inte Sverige möjligheten att bemyndiga skattemyndigheterna att åsätta enskilda skattetillägg, men Europadomstolen ansåg i de båda domarna att det faktum att taxeringsbestämmelserna stipulerar omprövning "as soon as possible" och sådan skett först efter lång tid inneburit att Sverige brutit mot artikel 6.1 i Europakonventionen; sökandena har enligt Europadomstolen inte haft "effective access to the courts", när de inte erhållit betalningsansänd och till och med hunnit gå i konkurs till följd av kraven som skattehöjningen och skattetillägget inneburit, innan ärendet omprövats och lämnats av skattemyndigheten till länsrätten. Detta har lett till att regeländringar, som innebär utökade och förbättrade möjligheter till en nyansering av bedömningen av frågan om skattetillägg i det enskilda fallet, infördes den 1 juli 2003 (se Prop. 2002/03:106 s. 1, 71 och 75ff samt SFS 2003:211 och 212).

fullständigt studium och auktoritativt klarläggande, framför allt beträffande vad som gäller när ersättningsfaktura inte är möjlig att inhämta från leverantören i efterhand.

### 3.3.2.2 Registreringskontroll minskar antalet onödiga skatteprocesser

De nyss beskrivna problemen med att skattemyndigheterna många gånger driver skatteprocesser, där domstolarna får slita dispyter om sådant som borde ha retts ut på länsnivå, dvs. genom uppgiftsinhämtande och information från skattemyndighetens sida, har sin grund i en obalans mellan registreringskontrollen och övrig utredande verksamhet hos skattemyndigheterna (se avsnitt 3.3.2.1). Nu finns det ett förslag till en effektivare skatteförvaltning (som det benämns i Finansdepartementets pressmeddelande), nämligen Det nya Riksskatteverket (Ds 2002:15). Det talas däri om att i högre grad än idag tillgodose medborgarnas och företagets intressen. Emellertid finns inget i den skriften om att förbättra aktiviteten med allmänna råd från RSV till gagn för ökade momskunskaper hos domstolarna såväl som hos den rättssökande allmänheten (se avsnitt 2.3.3.1),<sup>32</sup> och när det gäller kontrollsidan återfinns inget om registreringskontrollen. Viss välriktad kritik riktas mot bristen på sakkompetens på sidan 39 i Riksrevisionsverkets (numera Riksrevisionen) revisionsrapport av 2003-06-10, dnr 23 2000-1504, men det gäller enbart skattekontorens kompetens i utlandsfrågor och att arbetet med förslaget Ds 2002:15 kan förväntas öka den sakkompetensen. Riksrevisionsverket tar emellertid inte heller upp något om själva registreringskontrollen, dvs. om kontrollen av vilka som släpps in i mervärdesskattesystemet, vilket ju är en minst lika viktig kontrollfråga som att kontrollera hur registrerade företag efter registreringen exempelvis använder VAT-numret i samband med handel med andra EG-länder etc.

Däremot tar Prop. 2002/03:99, som följt på Ds 2002:15, upp namnfrågan på den nya myndigheten som det var tänkt från och med den 1 januari 2003 skulle bestå av nuvarande RSV sammanslaget med de 10 regionala skattemyndigheterna. Förslaget är uppskjutet till den 1 januari 2004 och namnet på den nya skattemyndigheten föreslås numera bli Skatteverket, inte Riksskatteverket.<sup>33</sup>

Det talas på sidan 266 i förslaget (Ds 2002:15) om att ”resurserna inte alltid kan utnyttjas där de behövs bäst”, och att ett borttagande av ”myndighetsgränserna” skulle ge ”förutsättningar för att utnyttja resurserna bättre”. I Prop. 2002/03:99 anförts på sidan 228 att införandet av en enda myndighet, Skatteverket, skulle eliminera de geografiska hindren för var t.ex. en skatterevision utförs. Den erfarne inom skatterättsyrket skulle givetvis vilja lägga till att det inte spelar någon roll om man utbildar superrevisorer som kan röra sig över länsgränserna obehindrat, om det inom det lokala skattekontoret inte sker någon effektiv kontroll av vilka som släpps in i mervärdesskattesystemet. En nyanställd handläggare klarar av att läsa en

<sup>32</sup> Eftersom momskunskaper i egentlig mening kräver praktisk erfarenhet från arbete med uppfinningen/idén mervärdesskatt, faller oftast principen ’rätten känner lagen’ (*jura novit curia*) platt till marken i momsmål. Specialdomstolar vore önskvärda på området. Den uppfattningen delas uppenbarligen av RSV, som instämmer i vad utredningen SOU 2002:47 anför om behov av rättssäkerhetsskäl av specialisering hos skattedomstolarna. Se RSV:s skrivelse av 2003-06-18, dnr 10324-02/150.

<sup>33</sup> Se Prop. 2002/03:99 s. 1 och 2.



skatte- och avgiftsanmälan och förpassa sig med lämpligt färdmedel till en däri eller i andra ingivna handlingar uppgiven adress, för att kontrollera om bilhandeln, konsthandeln, tobakshandeln, båten under byggnation varmed man avser att bedriva uthyrningsverksamhet etc över huvud taget existerar i sinnevärlden. På sidan 229 i Prop. 2002/03:99 uttalas att ”Antalet anställda vid den nya myndigheten beräknas vid inrättandet komma att uppgå till ca 9400 årsarbetskrafter”, så det finns resurser till att åtminstone göra 9.400 s.k. skattebesök enligt 14 kap. 6 § SBL under ett år i samband med handläggningen av skatte- och avgiftsanmälningar, om samtliga årsarbetskrafter används till ett sådant besök vardera, vilket skulle betala sig flera gånger, om därmed också endast ett fåtal falsarier gentemot momssystemet skulle uppdragas. Att skicka ut revisorer när åtskilliga redovisningsperioder förflutit blir oftast i sådana fall att stoppa floden, när dräneringen av momspengar från skattekontot hade kunnat hindras från att ens bli en bäck.

För de vanliga normala företagen skulle en utökad registreringskontroll också innebära att bevisfrågor inte görs till onödiga rättsfrågor, bara för att skattehandläggaren som skall handlägga en skattedeklaration för snabbt sätter ett epitet från ordklassen substantiv på deras verksamhet, och därvid går förbi eller missar om vad aktiviteten egentligen handlar.<sup>34</sup> Dvs., i stället för att analysera verkligheten och vad den som lämnat en skatte- och avgiftsanmälan eller som deklarerat moms i sin självdeklaration bedriver (notera: verb) för slags verksamhet, kan skattehandläggaren ta fasta på något av kontexten mindre väl underbyggt ord i anmälan eller i svar på förfrågningar som skickats ut till deklaranter. ”Benämningen hyra uppfattar skattemyndigheten som lokalupplåtelse” kan det exempelvis heta i ett övervägande om beskattningsåtgärder föranlett av dylikt svar, varvid deklaranter många gånger inte klarar eller ens förstår vikten av att få skattehandläggaren att gå ut och se vad det är för slags verksamhet vederbörande bedriver. Kanske skulle då de nödvändiga verben i tankeleden vara en tillräcklig utfyllnad, för att – utan att dra ärendet till förvaltningsdomstolarna – ändra ’lokalupplåtelse’ till substantivet ’rörelsearrangemang’, vilket i momsmanus skulle ändra bilden från att deklaranter antas omsätta från skatteplikt undantagen tjänst, med en möjlighet att under vissa villkor få beslut om frivilligt inträde i momssystemet, till att denne konstateras omsätta skatteplikt tjänst enligt de obligatoriska momsreglerna och skall tillhöra momssystemet – förutsatt givetvis att vederbörande är yrkesmässig.

Det är de faktiska förhållandena som skall utgöra underlag för beskattningsåtgärder, och idag drivs många skatteprocesser enbart på grund av att en tidig ’uppstyrning’ inte skett redan i samband med att en person så att säga kom in i momssystemet, utan i stället har viktig information från myndigheten om reglerna aldrig lämnats på grund av att relevanta uppgifter inte inhämtats med ledning av en lämnad skatte- och avgiftsanmälan. Om verkligheten besiktigas, och enligt ”Rompelman”-målet är det fritt fram att bedriva kontrollverksamhet (se avsnitt 3.3.2.1), förhindras många gånger att myndigheten och den enskilde talar förbi varandra i en skriftväxling, som alltså då också leder till onödiga skatteprocesser. Innan substantiven etableras som rättsfakta med rättsföljden avdragsrätt eller skattskyldighet, måste verben, dvs. vad deklaranter faktiskt gör eller avser att göra, analyseras, och då handlar det om att inhämta uppgifter från verkligheten, dvs. bevisning som talar för det ena eller andra

<sup>34</sup> Detta är givetvis inte representativt för skatteförvaltningen, men tyvärr inte helt ovanligt. I sin anmälan av Momshandboken Enligt 1998 års regler, av Björn Forssén, i Svensk skattetidning 1998 (s. 479-485), anför Leif Krafft från RSV på sidan 481 att en brist på momsspecialister inom skatteförvaltningen tenderar att leda till en mera formell än materiellt inriktad handläggning av momsfrågor, varvid han faktiskt exemplifierar med den ovan nämnda avdragsproblematiken kring en faktura till ’Kalles Livs AB’ som felaktigt anger ’Kalles Livs’ som mottagare (se avsnitt 3.3.2.1).

rättsfaktumet. Det sker på momsområdet med fördel genom tillämpning av ovan nämnda besöksform enligt 14 kap. 6 § SBL.

I en artikel av Staffan Thulin i Från Riksdag & Departement nr 28 2001 (s. 21) framgår att ”I Skåne finns ett utbrett momsfusks inom livsmedelshandeln med andra EU-länder och vid privatinförsel av bilar” och i en artikel av Per-Anders Sjögren i Från Riksdag & Departement nr 4 2000 (s. 10) framgår att Sverige enligt en rapport från EU-kommissionen är sämst på momskontroll: EU-länderna gör inte tillräckligt för att stoppa fusk med moms och ”Sverige är det land som har den minsta andelen tjänstemän som utför momskontroller”. Det borde vara värt ett försök från skatteförvaltningens sida med att prioritera registreringskontrollen mera än tidigare, för att stämma i bäcken och kunna sätta in revisionsinsatserna mera fokuserat och med bättre urval bland deklareranter som funnits med i momssystemet ett tag.<sup>35</sup> Utrymme skulle därmed sannolikt tillskapas för skattemyndigheterna att ytterligare utveckla informationsinsatserna på momsområdet gentemot företagen.

---

<sup>35</sup> Att registreringskontrollen inte berörs vare sig i Ds 2002:15, den efterföljande propositionen Det nya Skatteverket (Prop. 2002/03:99) eller i Riksrevisionsverkets (numera Riksrevisionen) revisionsrapport 2003-06-10 (dnr 23 2000-1504) är förvånande, då Sverige borde göra en mera övergripande analys, för att undvika att vara sämst bland EU-länderna på momskontroll. I RSV Rapport 2000:8, delrapporten ”Kontroll av karusellhandel inom momsområdet”, uppmärksammas också att de flesta andra EU-länder på senare tid börjat lägga större vikt vid registreringskontrollen, vilket också förordas för svensk del i rapporten (se RSV Rapport 2000:8 s. 35 och 36).