

BULLERBO AB
Att: Lars Olof Känngård
Bullerbo
882 95 GRANINGE

Med hänvisning till uppdraget att lämna synpunkter på skattemyndighetens beslut avseende Bullerbo AB:s mervärdesskattesituation, lämnas kommentarer enligt nedan. Jag rekommenderar att Du samtidigt med begäran om omprövning yrkar ersättning för kostnader i ärendet med belopp som inges senare eftersom skattemyndigheten avgör ersättningsfrågan i samband med beslutet i sakfrågan. Sådan ersättning skall medges med hänsyn till att kostnaderna varit nödvändiga för att tillvarata Bolaget dess rätt.

Jag har löpande under en 15 års-period varit verksam med momsfrågor och bl.a. för Vattenfalls räkning utrett momsfrågor vad avser export och import av el via den nordiska elbörsen.

1. UPPDRAGET

Bullerbo AB har givit Advokaten Anders Englund i uppdrag att lämna synpunkter på skattemyndighetens beslut daterat 2003-06-12, beslutsidentitet MV1 gällande momsregistrering.

Vid uppdragets genomförande har följande handlingar varit tillgängliga:

- Skattemyndighetens övervägande om beslut, daterat 2003-05-28
- Skattemyndighetens omprövningsbeslut, daterat 2003-06-12
- Bullerbo AB:s begäran om omprövning
- Arrendeavtal, daterat 2003-06-24
- Förtydligande till avtal, daterat 2003-07-01, inkl Bilaga 1-2 samt Rapport 1-3.
- Agreement, daterat 2001-06-12
- Affärsplan; Bullerbo En bygd i förvandling

2. BAKGRUND

Skattemyndigheten har beslutat att avregistrera Bullerbo AB (nedan benämnd "Bolaget") för mervärdesskatt. Skattemyndigheten har som stöd för sitt beslut anfört att Bolaget inte bedriver någon näringsverksamhet.

3. SYNPUNKTER

3.1. Avtalen

Skattemyndigheten anser att avtalet benämnt "Agreement" daterat 12 juni 2001 är en "viljeinriktning" mellan parterna över hur man på bästa sätt skall genomföra investeringen.

Av avtalet benämnt "Agreement" (nedan "Avtalet") framgår bl.a. följande omständigheter:

- att ett dotterbolag till McGordons Ltd, Bullerbo AB, skall bildas i Sverige,
- att affärsmässig verksamhet skall bedrivas av Bullerbo AB,
- att Bullerbo AB skall bedriva den aktuella verksamheten,
- att Bullerbo AB skall arrendera del av fastigheten,
- att Bullerbo AB skall hyra ut byggnader i enlighet med affärsplanen,
- att Lars Olof Känngård utses till företrädare för Bullerbo AB
- att alla förvärv gjorda före bildandet görs för Bullerbo AB:s räkning, samt
- att Lars Olof Känngård har rätt att ingå avtal m.m. för sistnämnda företags räkning.

Vidare framgår att Avtalet reglerar förhållandet mellan McGordons Ltd och det bolag som skall bildas, dvs. Bullerbo AB, respektive fastighetsägarna.

Avtalet omfattar således de tre parterna, McGordons Ltd, Fastighetsägarna och Bullerbo AB under bildande. Ett avtal som reglerar villkor mellan parterna är bindande om inte annat anges. I Avtalet finns inte något villkor som medför att avtalet inte är bindande. Avtalet anger helt klart med för parterna bindande verkan en rad bestämmelser. Det framgår t.ex. av avtalet att Bullerbo AB skall svara för samtliga investeringar avseende anläggningen som skall byggas och att ett långt arrendeavtal skall gälla mellan fastighetsägarna och Bullerbo AB.

Vidare har parterna redan genom rubriceringen angett att överenskommelsen är bindande. Ordet "Agreement" visar att parterna träffat ett bindande avtal och inte en avsiktsförklaring. Detta styrks såväl av rubriceringen som av Avtalets innehåll.

Om någon av parterna inte hade följt bestämmelserna i Avtalet hade övriga parter kunnat kräva skadestånd av den avtalsbrytande parten. Det faktum att parterna vid senare tillfälle förtydligar och detaljerar villkoren styrker att det ursprungliga Avtalet var bindande mellan parterna. Det är dessutom förklarligt att parterna initialt hade svårt att ingå ett mer detaljerat avtal eftersom man i detta skede inte ännu var införstådda med sådana omständigheter som påverkade det senare avtalsinnehållet som investeringskostnader, byggnadslov, finansieringsvillkor, fastighetsregleringar etc.

Av avtalsinnehållet framgår att Bullerbo AB under bildande är en part i avtalet, eftersom detta rättssubjekt påtar sig uttryckliga förpliktelser och erhåller uttryckliga rättigheter i Avtalet. Det är dessutom fullt naturligt att moderbolaget (McGordons Ltd) undertecknat avtalet för det blivande dotterbolagets räkning, eftersom Bullerbo AB under bildande inte hade någon annan företrädare än stiftaren, dvs. McGordons Ltd. Ett sådant förfarande står helt i överensstämmelse med aktiebolagens bestämmelser om rättshabilitet av ett bolag under bildande. Bullerbo AB under bildande övertar i detta fall moderbolagets rättigheter och förpliktelser så snart det bildats i den del Avtalet refererar till Bullerbo AB under bildande.

Eftersom Avtalet innefattar en skriftlig reglering om hyra (arrende) av den aktuella marken så utgör avtalet dessutom ett skriftligt arrendeavtal.

Sammanfattningsvis torde inte råda någon tvekan om att Avtalet utgör ett skriftligt arrendeavtal mellan Bullerbo AB och fastighetsägarna, vilket även reglerar moderbolagets rättigheter och skyldigheter i vissa avseenden.

Av vad som anförts ovan framgår att Avtalet är bindande för Bullerbo AB och de övriga parterna i Avtalet. Detta framgår såväl av rubriceringen av Avtalet, villkorens utformning, som av aktiebolagslagen och allmän avtalsrätt.

3.2. Näringsverksamhet

En grundläggande förutsättning för att mervärdesskatt skall utgå är att omsättningen görs i en yrkesmässig verksamhet. En verksamhet anses som yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen (IL). Utgör en verksamhet ”näringsverksamhet” i inkomstskattehänseende anses verksamheten ”med automatik” som yrkesmässig i momshänseende. I IL definieras näringsverksamhet som en förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Med utgångspunkt från denna bestämmelse har i praxis uppställts tre krav för att en näringsverksamhet skall föreligga, nämligen att verksamheten bedrivs varaktigt, självständigt och i vinstsyfte. Presumtionen är stark för att all verksamhet i ett aktiebolag utgör näringsverksamhet och även om en verksamhet inte skapar överskott eller ger underskott anses den normalt som yrkesmässig (RÅ 1996 not 168).

Av handlingarna i ärendet framgår att Bullerbo AB upprättat en affärsplan och genom avtal och förvärv av material påbörjat verksamheten. Att Bullerbo AB bedriver näringsverksamhet är således uppenbart. Skattemyndigheten har inte heller ifrågasatt att Bullerbo AB har ett vinstsyfte och bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Det är ostridigt att dessa rekvisit är uppfyllda. Däremot påstår skattemyndigheten att de förvärv Bolaget gjort inte hänför sig till förvärv i av bolaget bedrivna skattepliktiga verksamheter med hänsyn till att det råder intressegemenskap mellan fastighetsägaren och moderbolaget. Av de handlingar som upprättats framgår dock helt klart att de förvärv som gjorts har gjorts för Bullerbo AB:s räkning. Detta framgår dessutom ostridigt av Avtalet. Den omständigheten att det finns intressegemenskap mellan fastighetsägaren och moderbolaget är helt irrelevant för bedömningen. Det torde vara ostridigt att även närstående personer har rätt att ingå avtal med varandra, jämför t.ex. anställningsavtal mellan fåmansbolagsdelägare och det egna bolaget. Av Avtalet framgår dessutom att fastighetsägarna och Bullerbo AB skall träffa ett långt arrendeavtal. Detta medför att de investeringar som görs på den arrenderade marken kommer att tillgodogöras Bullerbo AB. I Avtalet anges inte heller att Bullerbo AB avstår från sitt besittningsskydd. Även detta förhållande säkerställer att Bullerbo AB erhåller ersättning för de investeringar som görs.

Av det senare upprättade arrendeavtalet framgår dessutom uttryckligen att Bullerbo AB har rätt till ersättning för investeringar som görs på de fastigheter som arrenderas. Skattemyndighetens argument om att de aktuella investeringarna tillgodogörs fastighetsägarna faller således helt.

3.3. EG-rätten

Skattemyndigheten har enligt 10 kap. 9 § ML beslutat att Bullerbo AB har påbörjat en verksamhet och skall ha rätt till återbetalning av ingående skatt i verksamheten innan skattepliktig omsättning förekommit. Därefter har detta beslut återkallats då skattemyndigheten anser att Bolaget inte bedriver skattepliktig verksamhet.

Bestämmelserna skall prövas mot bakgrund av EG-rätten. De bestämmelser om moms som finns inom gemenskapen är EG-regler. EG:s sjätte direktiv från 1977 innehåller detaljerade regler som syftar till att uppnå enhetlighet mellan de olika ländernas mervärdesskattesystem. I direktivet finns t.ex. regler för en gemensam skattebas, dvs. regler för omfattningen av skatteplikten. Vissa ändringar har successivt antagits i det sjätte direktivet. Sverige är bundet av detta sjätte direktiv, vilket medför att Sverige är skyldigt att rätta sig efter nedan angivna domar.

EG-domstolen har funnit att ekonomisk aktivitet påbörjats redan genom ingående av avtal om anskaffning av tillgångar avsedda att användas i verksamhet som skulle komma att medföra skattskyldighet (mål C-268/83 Rompelman).

I INZO-målet bedömde EG-domstolen frågan om vid vilken tidpunkt ekonomisk aktivitet skulle anses ha påbörjats. Domstolen fann att den ekonomiska aktiviteten påbörjats redan genom igångsättande av en utredning avsedd att utröna om en viss verksamhet kunde genomföras. Genom att aktiviteten hade påbörjats genom utredningen hade företaget rätt till återbetalning av mervärdesskatt (mål C-110/94).

I Birigte Breitsohl-målet fastställdes att även när en verksamhet har avvecklats vid ansökningstillfället har ett företag rätt till avdrag för mervärdesskatt. I nu nämnda mål var det redan klart vid ansökan att den avsedda verksamheten var avvecklad. EG-domstolen uttalar att den som styrker sin uppgift om att han har för avsikt att självständigt bedriva ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet, och som har sina första investeringsutgifter för detta ändamål, skall anses som en skattskyldig person. Denne skall då enligt artikel 17 och efterföljande artiklar ha rätt till att omedelbart göra avdrag för ingående moms. Detta gäller även innan verksamheten faktiskt har inletts (C-400/98).

Av vad som framgått ovan har Bullerbo AB träffat Avtalet. Redan av "Rapport 3" framgår att Bullerbo AB haft investeringsutgifter för sin verksamhet och att Bullerbo AB förvärvat material som utgör varulager och eller inventarier i Bolaget. I enlighet med EG-rätten innebär nämnda omständigheter att Bolaget i vart fall senast i samband med dessa förvärv övergått ifrån att vara registrerad till mervärdesskatt såsom under "uppförandeskede" till att vara en skattskyldig person. I det fall dessa varulager eller inventarier säljs torde de vara skattepliktiga enligt ML.

Med hänsyn härtill och till vad som framgått ovan är Bolaget skattepliktig enligt ML och har i enlighet med EG-rätten rätt till avdrag för alla investeringar som Bolaget gjort. Skäl att avregistrera Bolaget föreligger därför inte.

F-skattsedel

Skattemyndigheten anger att det skulle ligga Bolagets företagsledare till last sådana omständigheter som medför att F-skattsedeln får återkallas. De oreglerade mellanhavanden som skattemyndigheten hänvisar till med Lars-Olov Känngård personligen är överklagade. Enligt min mening har skattemyndigheten inte visat tillräckliga skäl och inte ens motiverat återkallelsen av F-skattsedeln.

Sammanfattning

Skattemyndigheten kan inte vägra Bullerbo AB avdrag för ingående mervärdesskatt som utförs i näringsverksamhet. I målet har Bullerbo AB helt klart styrkt att man bedriver näringsverksamhet. Detta har styrkts genom de omfattande investeringar som ostridigt gjorts i verksamheten och genom de avtal som ostridigt ingåtts.

I den praxis som redovisats framgår att näringsverksamhet inte behöver vara vinstgivande eller medfört någon omsättning för att avdrag för ingående moms skall få ske.

Skattemyndighetens enda kvarvarande skäl, för att inte medge Bullerbo AB avdrag för ingående moms, synes istället vara att Bullerbo AB ägs via ett bolag som är beläget på Cypern. Skattemyndigheten har emellertid ingen som helst rätt att skattemässigt diskriminera ett svenskt företag som ägs av ett cypriotiskt bolag. Skattemyndigheten bör i förevarande ärende göra ett hypotetiskt ställningstagande genom att sätta in ett bolag som ägs via svensk intressent i Bullerbo AB:s ställning, t.ex. ett kommunalägt bolag. Hade man i sådant fall vägrat avdrag för ingående moms om omständigheterna i övrigt varit identiska. Om svaret på den frågan är nej, bör skattemyndigheten ändra sitt ställningstagande i förevarande ärende, eftersom ägandeförhållandena inte får påverka beskattningen i aktuellt ärende.

Det bör även påtalas att Bullerbo AB har påbörjat en omfattande investering i en glesbygd till gagn för bygden och dess innevånare. Det är därför anmärkningsvärt att man motarbetas av skattemyndigheten i den första viktiga investeringsfasen.

ADVOKATFIRMA ERICSSON ENGLUND & ALDERLING

Advokat Anders Englund