

RättsNytt

Nr 4/00

Redaktör: Erik Viktorin, tel. 08-694 17 04

Redaktionskommitté: Rättsavdelningens funktionsansvariga

MERVÄRDESSKATT – EG Domar

http://www.rsv.se/skm_stockholm/rattsnytt/00/0004.html#5.1

5 MERVÄRDESSKATT

5.1 Nya EG-domar om rätt till återbetalning av moms vid påbörjande av en ekonomisk verksamhet även i fall då förberedelserna i verksamheten avslutas utan att några skattepliktiga transaktioner kommit att utföras. Domstolen utvecklar sin tidigare praxis.

1 C-400/98 Brigitte Breitsohl

EG-domstolen **har i ännu en dom** den 8 juni 2000 , mål nr C-400/98 Brigitte Breitsohl mot Finanzamt (FA) Goslar Tyskland, tagit ställning till frågan om rätt till återbetalning vid påbörjandet av en ekonomisk verksamhet och avslutandet därav utan att några skattepliktiga transaktioner kommit att utföras. (Jmfr domarna Rompelman, 268/83, INZO, C-110/94, Ghent Coal Terminal, C-37/95 m.fl.)

Breitsohl hade 1989 ingått avtal med ett bilföretag om att bli återförsäljare för detta. En tomt inköptes, på vilken påbörjades uppförandet av en försäljnings- och serviceanläggning. Det visade sig att kostnaderna för uppförandet av anläggningen skulle bli avsevärt högre än vad som hade förutsatts. På grund härav och då krediter inte heller kunde erhållas till belopp motsvarande de ökade kostnaderna avbröts byggandet och träffades ackord med bygg-företaget, varefter den påbörjade anläggningen såldes i ofärdigt skick under 1990. Breitsohl som inte tidigare anmält sig som skattskyldig/återbetalningsberättigad gjorde därefter en sådan anmälan och yrkade i slutlig deklaration för 1990 på avdrag för

ingående skatt avseende den påbörjade byggnationen och avvecklingen av denna. Breitsohl ansökte också om frivillig skattskyldighet till moms avseende försäljning av byggnad och delar av sådan, men ville inte vara skattskyldig för försäljningen av marken. (I Tyskland utnyttjas möjligheten enligt artikel 13 C i sjätte direktivet att tillämpa frivillig skattskyldighet vid försäljning av verksamhetsfastighet.)

Fråga uppkom om Breitsohl kunde anses berättigad till återbetalning av moms när det stod klart vid tillfället för ansökan om skattskyldighet/återbetalningsrätt att avsedd verksamhet inte skulle komma att bedrivas då den redan var avvecklad. (Fråga 1).

EG- domstolen erinrade här om 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. Den som anses som skattskyldig person skall härvid i enlighet med artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet ha rätt att omedelbart - redan innan verksamheten faktiskt har inletts - göra avdrag för mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för investeringsutgifter som har samband med de transaktioner som han har för avsikt att genomföra och som ger rätt till avdrag.

(dom av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal, REG 1998, s. I-1, punkt 17, och dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98-C-147/98, Gabalfrisa m.fl.).

Det skall framhållas anförde domstolen vidare "**att det är en skattskyldig persons förvärv av varor eller tjänster, när han uppträder i egenskap av skattskyldig person,** som bestämmer när mervärdesskattesystemet och därmed också avdragsbestämmelserna skall tillämpas. Det bruk som görs av varorna eller tjänsterna, eller som planeras för dessa, bestämmer endast omfattningen av det ursprungliga avdrag som den skattskyldige har rätt till enligt artikel 17 i sjätte direktivet samt omfattningen av eventuella jämkningar under påföljande perioder,

vilka skall ske i enlighet med villkoren i artikel 20 i detta direktiv

(dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz, REG 1991, s. I-3795, punkt 15; svensk specialutgåva, volym 11, s. 299)."

"Denna tolkning bekräftas av lydelsen av artikel 17.1 i sjätte direktivet, enligt vilken avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

Enligt artikel 10.2 i direktivet är detta fallet när den skattskyldige som har rätt till avdrag tillhandahålls varorna eller tjänsterna."

"Varje annan tolkning av artikel 4 i direktivet skulle dessutom strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet, eftersom det skulle medföra att näringsidkarna påfördes kostnader för mervärdesskatt inom ramen för sin ekonomiska verksamhet, utan möjlighet till avdrag enligt artikel 17, och innebära en godtycklig skillnad mellan investeringsutgifter som uppkommit innan en verksamhet faktiskt inleds och investeringsutgifter som uppkommer därefter."

(dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655, punkt 23; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83, samt domarna i målet INZO, punkt 16, och i de ovannämnda förenade målen Gabalfrisa m.fl., punkt 45).

I fråga om registreringsbeslutets betydelse anförde domstolen att:

"rätten att dra av den mervärdesskatt som har betalats för de första investeringsutgifterna inte alls är beroende av att skatteförvaltningen formellt har erkänt personens egenskap av skattskyldig.

Erkänn-andet har endast till verkan att en sådan egenskap, när den väl har erkänts, inte längre kan fränkännas den skattskyldige med retroaktiv verkan - bortsett från fall av bedrägeri eller missbruk - utan att principerna om skydd för berättigade förväntningar och om rättssäkerhet åsidosätts."

(Anm. En jämförelse kan här göras med vad som uttalades i INZO-domen.)

Domstolen anförde vidare att "artikel 4 inte hindrar att skatteförvaltningen kräver att en näringsidkare styrker sin uppgift om att han avser att inleda ekonomisk verksamhet som ger upphov till skattepliktiga transaktioner. Det skall härvid framhållas att en näringsidkare endast kan anses vara skattskyldig i slutlig bemärkelse om avsiktsförklaringen om att inleda den planerade ekonomiska verksamheten har lämnats i god tro. I fall av bedrägeri eller missbruk, där en näringsidkare under föregivande av att vilja utveckla viss ekonomisk verksamhet i verkligheten för egen del söker skaffa tillgångar som kan omfattas av avdragsrätten, kan skatteförvaltningen retroaktivt kräva återbetalning av de belopp för vilka avdrag har medgivits med hänvisning till att beslutet grundats på falska uppgifter (domarna i de ovannämnda målen Rompelman, punkt 24, INZO, punkt 23 och 24, och i de ovannämnda förenade målen Gabalfrisa m.fl., punkt 44)."

Det slutliga avgörandet skall utifrån förhållandena i det enskilda fallet fattas av den nationella domstolen varvid på denna ankommer att som domstolen anger: "Med hänsyn till omständigheterna i målet och i synnerhet till hur långt byggnadsarbetena hade framskridit i mitten av maj 1990, pröva huruvida avsiktsförklaringen om att inleda ekonomisk verksamhet som ger upphov till skattepliktiga transaktioner har lämnats i god tro och har styrkts."

Om det inte föreligger omständigheter som utgör bedrägeri eller missbruk, och med förbehåll för eventuella jämkningar i enlighet med villkoren i artikel 20 i sjätte direktivet krävs, enligt principen om mervärdesskattens neutralitet, säger domstolen att avdragsrätten består när den väl har uppkommit, även när skatteförvaltningen redan vid den första fastställelsen av skatten har vetskap om att den planerade ekonomiska verksamheten, som skulle ge upphov till skattepliktiga transaktioner, inte kommer att bedrivas.

Domstolen förklarade därmed att den första frågan som ställts skall besvaras så, att artiklarna 4 och 17 i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att **rätten att dra av den mervärdesskatt som har betalats för de transaktioner som har genomförts för en planerad ekonomisk verksamhet består**. Detta gäller även när skatteförvaltningen redan vid den första fastställelsen av skatten har vetskap om att den planerade ekonomiska verksamheten, som skulle ge upphov till skattepliktiga transaktioner, inte kommer att bedrivas.

Den andra frågan i målet avsåg rätten att låta den frivilliga skattskyldigheten vid fastighets-försäljningen omfatta bara byggnaden och inte marken som denna står på. Domstolen svarade här att mark och byggnad i detta sammanhang måste betraktas som en odelbar enhet.

2 C-110/98 och C-147/98 Gabalfrisa SL m.fl

EG-domstolen har tidigare den 21 mars i år i dom i förenade målen C-110/98 och C-147/98 Gabalfrisa SL m.fl. mot Spanien förklarat att en skattskyldig person som påbörjat en ekonomisk verksamhet hade rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt oavsett nationella krav på anmälan före påbörjandet av verksamheten och knytande av återbetalningsrätten i den nationella lagstiftningen till villkoret att skattepliktig omsättning skall ha uppkommit inom viss tid efter ansökan, och om så inte sker skjuts avdragsrätten upp till dess omsättning uppkommer.

3 C-396/98 Grundstückgemeinde Schlosstrasse

I domstolens dom den 8 juni 2000 i målet C-396/98 Grundstückgemeinde Schlosstrasse mot FA Paderborn, Tyskland berörs den situationen att någon gjort investeringar för en verksamhet där skattskyldighet inte uppkom/kunde åberopas p.g.a en lagändring som skett under tiden mellan påbörjandet och i anspråktagandet av en anläggning. Någon skyldighet att återbetala erhållna momsbelopp till staten ansågs inte föreligga.

I ovan nämnda domar utvecklar EG-domstolen sin praxis från tidigare mål inom detta område.

Denna kan sägas innebära att förutsättningarna för återbetalning av ingående skatt i en nystartad verksamhet först skall bedömas utifrån verksamhetens karaktär i enlighet med artikel 4 i sjätte direktivet. Avdrags- eller återbetalningsrätt kan medges endast om det är fråga om en ekonomisk verksamhet bedriven av en skattskyldig person enligt artikel 4 i direktivet. Detta innebär en avgränsning gentemot t.ex. verksamhet som innebär privat konsumtion eller ideellt arbete eller en verksamhet som inte uppfyller självständighetskriteriet mot uppdragsgivare. Om förutsättningarna enligt artikel 4 är uppfyllda följer avdragsrätten omedelbart enligt artikel 17 med de begränsningar som där framgår och de prövningar av riktigheten i yrkandena som får göras.

Det faktum att den sålunda påbörjade ekonomiska verksamheten inte har fullföljts och som avsetts kommit i gång medför inte att avdragsrätten kan vägras. (INZO). Detta gäller även om ansökan om återbetalning kommer in efter det att verksamheten avvecklats. (Breitsohl)

Den som begär avdrag eller återbetalning skall på SKM:s upp-

maning kunna visa att det är fråga om en ekonomisk verksamhet och inte t.ex. privat konsumtion. (Rompelman, Breitsohl).

Det faktum att den påbörjade verksamheten inte har fullföljts och som avsett kommit i gång medför inte att redan utbetald skatt kan krävas tillbaka av SKM. (INZO, Ghent Coal Terminal).

Detta kan endast göras i fall då oriktiga och vilseledande uppgifter lämnats om verksamheten. (INZO, Ghent Coal Terminal).

Rätten till avdrag/återbetalning avseende de första investeringsutgifterna är inte beroende av att skatteförvaltningen formellt har erkänt personens egenskap av skattskyldig.

(Breitsohl, Gabalfrisa). Erkännandet har endast till verkan att en sådan egenskap, när den väl har erkänts, inte längre kan frånkännas den skattskyldige med retroaktiv verkan - bortsett från fall av bedrägeri eller missbruk - utan att principerna om skydd för berättigade förväntningar och om rättssäkerhet åsidosätts. (INZO, Breitsohl).

Rätten till avdrag/återbetalning kan bestå i vissa fall även om verksamhet ej kommit att medföra skattskyldighet p.g.a. en lagändring.(Grundstückgemeinde Schlosstrasse).

Domstolen erinrar om att den skattskyldige/återbetalningsberättigade i förekommande fall kan bli tvungen att i efterhand jämka återbetalda/avdragna belopp avseende förvärv av investeringsvaror. (Ghent Coal, Breitsohl).

Nationella restriktioner som begränsar rätten till återbetalning under ett uppbyggnadsskede kan i vissa fall vara av det slaget att de anses strida mot EG-rätten. (Gabalfrisa).

Lars-Gunnar Hamberg
tel. 694 17 26