

Kammarrätten i Stockholm
Box 2302
103 17 Stockholm

HÖGSTA FÖRVALTNINGS-
DOMSTOLEN

INKOM: 2021-01-25
MÅLNR: 511-21
AKTBIL: 1

Till Högsta förvaltningsdomstolen

Överklagande och ansökan om prövningstillstånd

Klagande: Skatteverket genom Ann-Sofi Pallasdies
Motpart: Rushrail AB:s konkursbo, 642087-1334
Överklagat avgörande: Kammarrätten i Stockholms dom den 14 december 2020 i mål 2709-20
Saken: Mervärdesskatt för juli 2017 m.m.

1 Yrkanden

Skatteverket överklagar kammarrättens dom i rubricerade mål och yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av kammarrättens och förvaltningsrättens domar, fastställer Skatteverkets omprövningsbeslut av den 7 september 2018.

2 Grunder

2.1 Inledning

Kammarrätten avslag Skatteverkets överklagande och fann inte anledning att göra någon annan bedömning än den som förvaltningsrätten hade gjort. Kammarrätten konstaterar att det är ostridigt att säkerhetsöverlåtelsen beträffande tågagnarna inte har setts som en omsättning enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Det är även ostridigt att det numera är köparen som förfogar över tågagnarna som ägare. Frågan är därför om konkursboet är skattskyldigt för utgående mervärdesskatt för att det har gjort en skattepliktig omsättning.

Kammarrätten konstaterar också att det förhållandet att begreppet leverans (1 kap. 2 och 3 §§ och 2 kap. 1 § ML) ska bedömas EU-konformt får anses syfta på begreppet leverans. Det utgör däremot inte hinder mot tillämpning av nationella civilrättsliga bestämmelser avseende t.ex. konkurs. Kammarrätten anser att tågagnarna på grund av säkerhetsöverlåtelsen inte ingick i Rushrail AB:s konkursbo vid konkursbeslutet eftersom de inte kunde utmätas för boets skulder. Tågagnarna räknas därför inte till konkursboet om inte boet efter konkursbeslutet trädde in i säkerhetsöverlåtelsen. Kammarrätten anser att någon omsättning

enligt 6 kap. 3 § ML av tågagnarna in kan ha ägt rum i konkursboets verksamhet eftersom de aldrig kom att tillhöra konkursboet.

Skatteverket anser att konkursboet är skattskyldigt för omsättningen av tågagnarna. Regleringen i 6 kap. 3 § ML medför per automatik att Rushrail AB:s konkursbo är skattskyldigt för omsättningen av vagnarna eftersom omsättningen görs efter konkursbeslutet. Vagnarna i fråga avser tillgångar i den verksamhet som tidigare har bedrivits av Rushrail AB men som efter konkursbeslutet bedrivs av konkursboet. Det saknar i mervärdesskattelhänseende betydelse om konkursboet träder in som säljare i avtalet om säkerhetsöverlåtelse eller inte.

2.2 Övergripande redogörelse för tillämplig lagstiftning

2.2.1 Mervärdesskattelagen

Omsättning av en vara föreligger när en vara överläts mot ersättning eller när en vara tas i anspråk genom uttag (2 kap. 1 § första stycket ML).

Skyldigheten att betala mervärdesskatt vid omsättning inträder när varan har levererats eller när varan har tagits i anspråk genom uttag om det inte är fråga om betalning i förskott eller omsättningen avser sådan personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt lagen om vägtrafikregister. Med leverans av vara förstås att varan avlämnas eller att den sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav (1 kap. 3 § första och tredje stycket ML).

Om en skattskyldig har försatts i konkurs är konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet (6 kap. 3 § ML).

Gäldenären ska redovisa utgående skatt på omsättningar, förvärv och import för vilken skattskyldigheten har inträtt före konkursbeslutet. I den mån skatten inte har redovisats i en tidigare period ska den redovisas i den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats (13 kap. 10 § första stycket ML).

Gäldenären ska redovisa ingående skatt på förvärv, import eller förskotts- och a conto-betalningar för tiden innan konkursbeslutet. Skatten ska senast redovisas i den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelades (13 kap. 21 § ML).

2.2.2 Mervärdesskattedirektivet

Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar (artikel 14.1 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, mervärdesskattedirektivet).

Med leverans av varor förstås även ett faktiskt överlämnande av varor, i överensstämmelse med avtal om uthyrning av varor under en viss tid eller om avbetalningsköp enligt vilket äganderätten normalt ska övergå senast när den sista avbetalningen erlagts (artikel 14.2 b i mervärdesskattedirektivet).

Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna äger rum (artikel 63 i mervärdesskattedirektivet).

Om förskottsbetalningar görs innan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum ska mervärdesskatten på förskottsbetalningarna vara utkrävbar vid mottagandet av betalningarna och på det mottagna beloppet (artikel 65 i mervärdesskattedirektivet).

2.3 EU-domstolens praxis

Begreppet ”leverans av varor” hänför sig inte till äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som den tillämpliga nationella rätten uppställer, utan begreppet innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma (bl.a C-185/01, Auto Lease, punkt 32).

2.4 Utvecklande av talan

Skattskyldighet för konkursbo

Regleringen i 6 kap. 3 § ML motsvaras av 3 § andra stycket tredje meningen i lag (1968:430) om mervärdesskatt. Av den ursprungliga bestämmelsen framgick att om en skattskyldig har försatts i konkurs är konkursboet skattskyldigt. Bestämmelsen förtydligades den 1 juli 1994 genom att skattskyldigheten endast ska omfatta omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet. I motiveringen till förtydligandet anges att den föreslagna bestämmelsen skiljer sig från vad som gäller inom inkomstskatterätten. Skattskyldighet till inkomstskatt synes inte åligga ett konkursbo för inkomst av något slag. Skattskyldigheten till inkomstskatt åligger således konkursgäldenären (1993/94:99, s. 189).

Skatteverket anser att regleringen i 6 kap. 3 § ML är tydlig. Den ger uttryck för att verksamheten ska kunna fortsätta även efter konkursbeslutet. Det innebär att konkursboet träder in som skattesubjekt för verksamheten i konkursgäldenärens ställe och kan fortsätta bedriva den verksamhet som bedrivits före konkursbeslutet. Konkursboet är således skattskyldigt för omsättning av tillgångar som görs i syfte att avsluta konkursen. Skattskyldigheten gäller för de affärshändelser för vilka skattskyldighet inträder efter konkursbeslutet.

Skatteverket delar inte kammarrättens bedömning att bestämmelsen i fråga ska tolkas utifrån nationella civilrättsliga bestämmelser avseende konkurs. Av bestämmelsens ordalydelse kan inget annat utläsas än att en konkursgäldenärs skattskyldighet automatiskt övergår på konkursboet. Några undantag från dessa bestämmelser för det fall en konkursförvaltare beslutar att inte inträda i gäldenärens avtal har inte föreskrivits. Inte heller ger förarbetsuttalanden stöd för att någon begränsning av sådant slag.

Omsättningen av tågagnar

I aktuellt fall ingick ett företag (säljaren) och dess moderbolag (köparen) en säkerhetsöverlåtelse avseende tågagnarna. Två år efter säkerhetsöverlåtelsen ingick Rushrail AB (numera konkursgäldenären) ett överlåtelseavtal med säljaren som innebar att Rushrail AB tog över säljarens samtliga rättigheter och förpliktelser som följde av säkerhetsöverlåtelsen. Därefter har Rushrail AB försatts i konkurs. Det är vidare ostridigt att köparen numera förfogar över vagnarna såsom ägare.

En omsättning av vara innefattar alla överföringar av materiell egendom från en part till en annan när överföringen ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om denne var ägare till densamma. När rätten att förfoga över varan har övergått till köparen kan denne få olika rättigheter t.ex. att använda, modifiera, pantsätta, överlåta och låna ut varan. Rättigheterna överförs genom civilrättsliga regler och kan kallas rättslig förfoganderätt. Förutom att säljaren genom avtal ska överföra den rättsliga förfoganderätten till köparen ska också den faktiska förfoganderätten och den ekonomiska risken övergå till köparen. Tillfälliga inskränkningar i förfoganderätten förklarar inte att det är en omsättning av vara förutsatt att varan kan användas av köparen under tiden.

En säkerhetsöverlåtelse utgör enligt Skatteverkets uppfattning inte en omsättning av vara enligt ML. En säkerhetsöverlåtelse innebär att en gäldenär överlåter egendom till en fordringsägare som säkerhet för en betalningsskyldighet. Överlåtelsen sker utan övergång av besittningsrätten vilket innebär att varan är kvar hos gäldenären. Gäldenären kan alltså använda egendomen även efter överlåtelsen. Syftet med överlåtelsen är att den ska vara tillfällig. Därmed ska äganderätten till egendomen återgå till gäldenären när betalningsskyldigheten upphör.

Skatteverket anser att omsättningen av vagnarna sker till köparen sex månader efter konkursbeslutet när konkursboet i ett e-postmeddelande den 28 juni 2017 anger att köparen "får därmed hantera och sälja vagnarna såsom ägare till dessa". Ersättningen anges i en handling benämnd "Avräkning" den 24 juli 2017 från köparen i vilken ett belopp om 6 190 703,30 kronor inklusive mervärdesskatt framgår samt att beloppet kvittas mot köparens fordran.

Det innebär att konkursboet enligt 6 kap. 3 § ML är skattskyldigt för omsättningen eftersom omsättningen sker efter konkursbeslutet.

3 Skäl för prövningstillstånd

Kammarrätten ger i den överklagade domen uttryck för att 6 kap 3 § ML ska tolkas utifrån nationella civilrättsliga bestämmelser avseende konkurs. Kammarrätten hänvisar till 63 § första stycket köplagen i vilken anges att om part har försatts i konkurs, får konkursboet inträda i avtalet. Motparten får kräva att boet inom skälig tid ger besked om det vill inträda.

Kammarrättens dom innebär att konkursboet ges en valmöjlighet vad gäller sin skattskyldighet till mervärdesskatt. Om konkursboet väljer att inte träda in i ett avtal sker ingen beskattning i konkursboet. Samtidigt skulle konkursgäldenären enligt ordalydelsen av 6 kap. 3 § ML inte vara skattskyldig för omsättningen. Med en sådan tolkning skulle regleringen i 6 kap. 3 § ML alltså innebära att ingen mervärdesskatt alls tas ut på omsättning av tillgångar under de omständigheter som är aktuella i målet. Om regleringen i 6 kap. 3 § ML gällande skattskyldighet vid konkurs skulle ges en sådan snäv innebörd som kammarrätten gör gällande skulle bestämmelsen i princip bli utan verkan.

Kammarrätten har i ett annat mål ansett att ett konkursbo var skattskyldigt till mervärdesskatt för omsättning i den leasingverksamhet som bedrivits efter konkursen trots

att boet valt att inte inträda i leasingavtalen (KRNS 1998-07-03, mål nr 5175–5177-1997).
Prövningstillstånd medgavs inte.

I ett annat mål prövades om en konkursgäldenär var skattskyldig till mervärdesskatt. Kammarrätten ansåg att konkursgäldenären inte var skattskyldig för uthyrning av fastighet (frivillig skattskyldighet) även om konkursboet avstår från fastigheten (abandonering av fastigheten). Det var konkursboet som borde ha påförts mervärdesskatten (KRNJ 2006-03-29, mål nr 897-898-05).

Högsta förvaltningsdomstolen har hittills inte uttalat sig om hur regleringen i 6 kap. 3 § ML ska tolkas. De avgöranden som finns från kammarrätterna är dessutom motstridiga.

Sammantaget anser Skatteverket att innebörden och räckvidden av regleringen i 6 kap. 3 § är oklar. Det finns därmed skäl för prövningstillstånd eftersom ett avgörande i målet är viktigt för rättstillämpningen.



Ann-Sofi Pallasdies

