



KLAGANDE

Skatteverket

MOTPART

Rushrail AB:s konkursbo, 642087-1334

Ställföreträdare: Medförvaltaren Advokat Lars Nylund

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 19 februari 2020
i mål nr 6431-19, se bilaga A

SAKEN

Mervärdesskatt för juli 2017 m.m.

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

1. Kammarrätten avslår överklagandet.
2. Kammarrätten avslår ansökan om ersättning för kostnader.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att omprövningsbeslutet från den 7 september 2018 ska fastställas och för fram bl.a. följande. Konkursboet är skattskyldigt för mervärdesskatt för omsättning av 35 tågagnar under redovisningsperioden juli 2017. Det saknar betydelse i mervärdesskattesammanhang om konkursboet träder in som säljare i avtalet om säkerhetsöverlåtelse eller inte samt om konkursboet agerar aktivt eller passivt. Det är klarlagt att äganderätten har övergått till köparen. Äganderättsövergången ägde enligt Skatteverket rum *efter* konkursutbrottet. Det avgörande är om egendomen som konkursboet förfogar över överläts mot ersättning och köparen vid överlåtelsen får förfoganderätt till egendomen. I handlingen rubricerad ”Avräkning” ger såväl konkursboet som köparen uttryck för att ha uppfattat sig som avtalsparter i frågan om förfoganderätt och äganderätt av tågagnarna.

Det finns inte stöd i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, för uppfattningen att omsättningen av en vara som ett konkursbo har förfoganderätt till är undantagen från skatteplikt. Konkursboet har förfogat över tågagnarna när förfoganderätten till tågagnarna övergick till köparen. Detta innebär en mervärdesskattepliktig omsättning. Överlåtelsen från konkursboet till köparen har skett mot ersättning eftersom köparen kvittat tågagnarna mot sin fordran. Det saknar enligt Skatteverkets uppfattning betydelse i mervärdesskattesammanhang att konkursboet inte trätt in i avtalet då innebörden av begreppet omsättning av en vara respektive leverans av en vara är oberoende i förhållande till svenska civilrättsliga bestämmelser om äganderättsövergång.

Rushrail AB:s konkursbo anser att överklagandet ska avslås och ansöker om ersättning för ombudskostnader. Konkursboet hänvisar till de grunder som förts fram i förvaltningsrätten och lägger till bl.a. följande. Vid konkursutbrottet ingick inte de aktuella tågagnarna i konkursboet. Köparen

hade separationsrätt till vagnarna och de hade inte kunnat utmätas för konkursbolagets skulder. Konkursboet valde att inte träda in i avtalet mellan konkursbolaget och köparen. Konkursboet hade alltså inte förfoganderätt över tågagnarna och har inte sålt eller avhänt sig någon tillgång i konkursboet. Svaret till köparen om att konkursboet inte trädde in i avtalet kan inte tolkas som att konkursboet är part i avtalet med köparen. Ersättning berörs inte och det klargörs att konkursboet inte är säljare av vagnarna. Handlingen rubricerad ”Avräkning” är ensidigt gjord av köparen och ska betraktas som en redovisning till konkursförvaltaren om att köparen återtagit sin egendom. Skatteverkets påstående att det saknar betydelse om ett konkursbo är aktivt eller passivt står i strid med bl.a. 63 § köplagen (1990:931). När köparen utnyttjar sin separationsrätt och återtar egendomen är det inte en omsättning som utlöser skattskyldighet för konkursboet. Skatteverket bortser från att konkursbolaget och konkursboet är olika juridiska personer och separata skattesubjekt med egna redovisningar av mervärdesskatt.

När det gäller ersättning för kostnader i målet för konkursboet fram bl.a. följande. En konkursförvaltares ställning är inte klar och definierad i konkurslagen (1987:672). En konkursförvaltare har inte samma ställning som en ställföreträdare för ett bolag. En förvaltare är i ordets rätta bemärkelse en förvaltare av tillgångar som ska delas ut till borgenärer. I konkursförvaltarens arbete ligger bl.a. att försvara boet mot krav på separationsrätt och, som i detta fall, betalningsskyldighet. Varje åtgärd som vidtas för detta ändamål minskar borgenärernas utdelning i konkursen. Skatteverket driver i detta fall ett mål för att få fram prejudikat. Det är inte skäligt att målet drivs på bekostnad av borgenärernas utdelning i konkursen.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Mervärdesskatt

Bakgrund

I målet är fråga om Rushrail AB:s konkursbo har omsatt 35 tågagnar i den mening som avses i mervärdesskattelagen och därför är skattskyldigt för utgående mervärdesskatt för omsättningen.

Bakgrunden är att två parter, *köparen* och *säljaren*, ingick ett avtal om överlåtelse av tågagnarna. Överlåtelsen registrerades hos Kronofogdemyndigheten som ett lösöreköp enligt lagen (1845:50 s.1) om handel med lösören, som köparen låter i säljarens vård kvarbliva (lösöreköpslagen). Tågagnarna var kvar i säljarens besittning. Köpet var en säkerhetsöverlåtelse och äganderätten till tågagnarna skulle återgå till säljaren när denne hade infriat samtliga förpliktelser mot köparen enligt ett skuldebrev. Ungefär två år därefter ingick Rushrail AB ett överlåtelseavtal med säljaren som innebar att Rushrail AB tog över säljarens samtliga rättigheter och förpliktelser som följde av säkerhetsöverlåtelsen. Rushrail AB försattes senare i konkurs.

Regleringen i mervärdesskattelagen m.m.

Av 6 kap. 3 § ML framgår att om en skattskyldig har försatts i konkurs, är konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet.

Med omsättning av vara förstås att en vara överläts mot ersättning. Skyldigheten att betala mervärdesskatt inträder när varan har levererats, 1 kap. 2 och 3 §§ och 2 kap. 1 § ML. Begreppet "leverans" ska tolkas EU-konformt och hänför sig inte till äganderättsövergång i enlighet med

de formkrav som den tillämpliga nationella rätten ställer upp. Begreppet ”leverans” innefattar alla överföringar av materiell egendom från en part till en annan när överföringen ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma (EU-domstolens domar i mål Safe C-320/88, EU:C:1990:61, punkterna 7–9 och C-118/11 Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 39).

Skatterättsnämnden har i ett fall bedömt att en säkerhetsöverlåtelse inte var en skattepliktig omsättning i mervärdesskattelagens mening eftersom det fortfarande var gäldenären som förfogade över egendomen som om denne var ägare (SRN 46-07/I).

Det är ostridigt att säkerhetsöverlåtelserna beträffande tågagnarna inte har setts som en omsättning enligt mervärdesskattelagen. 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 gjort en skattepliktig omsättning.

Det förhållandet att begreppet leverans ska bedömas EU-konformt och inte är fråga om en bedömning av en äganderättsövergång enligt nationella civilrättsliga bestämmelser, får enligt kammarrätten anses syfta just på begreppet *leverans*. Det utgör däremot enligt kammarrätten inte hinder mot tillämpning av nationella civilrättsliga bestämmelser avseende t.ex. konkurs.

Aktuella civilrättsliga bestämmelser och kammarrättens bedömning.

Om konkursboet ska ha kunnat omsätta tågagnarna måste det enligt kammarrättens mening vara en förutsättning att vagnarna har tillhört konkursboet och att boet kunnat förfoga över dem såsom ägare, och att

vagnarna därför har kunnat omsättas i verksamheten efter konkursbeslutet enligt vad som avses i 6 kap. 3 § ML.

Till ett konkursbo räknas enligt 3 kap. 3 § konkurslagen (1987:672) all egendom som tillhörde gäldenären när konkursbeslutet meddelades eller som tillfaller honom under konkursen och som är sådan att den kan utmätas.

Frågan är därför vad det får för betydelse för konkursboet att tågagnarna tidigare hade överlåtits genom en säkerhetsöverlåtelse. Tillhörde de konkursboet vid konkursbeslutet eller har de tillfallit boet under konkursen och kunnat utmätas.

Säkerhetsöverlåtelse kan definieras som ett överförande av äganderätt i syfte att säkerställa en prestation där överlåtaren har rätt att återfå den överlåtna egendomen vid fullgörande av prestationen. En säkerhetsöverlåtelse brukar därför anges som ett mellanting mellan köp, där äganderätten övergår utan att det finns någon rätt att återfå egendomen, och pantsättning. Förvärvaren får skydd mot överlåtarens borgenärer genom att köpet registreras enligt lösöreköpslagen eller lämnas över till förvärvaren. Innebörden av att köparen har skydd mot säljarens borgenärer är att egendomen inte ingår i säljarens konkursbo och inte heller kan mätas ut för betalning av dennes skulder (se t.ex. Lösöreköp och registerpant, SOU 2015:18, s. 61). Betydelsen av lösöreköpslagen anges vara att den exklusivt reglerar möjligheten till borgenärsskydd i de fall lösöret stannar kvar hos säljaren (Millqvist, Sakrättens grunder, s. 150).

Kammarrätten konstaterar 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.

I 63 § första stycket köplagen anges att om part försatts i konkurs, får konkursboet inträda i avtalet. Motparten får kräva att boet inom skälig tid ger besked om det vill inträda.

Konkursboet lämnade besked till köparen i enlighet med nämnda bestämmelse. Av svaret framgår att konkursboet inte trädde in i avtalet som säljare i säkerhetsöverlåtelseavtalet. Det förhållandet att konkursboet meddelade köparen att denne fick hantera och sälja tågagnarna såsom ägare till dessa innebär alltså enligt kammarrätten inte att boet trädde in i säkerhetsöverlåtelsen. Handlingen rubricerad som ”Avräkning” är ensidigt författad av köparen, som kunde utnyttja sin separationsrätt till tågagnarna, vilken tillkom köparen på grund av säkerhetsöverlåtelsen. Kammarrätten anser att någon omsättning enligt 6 kap. 3 § ML av tågagnarna inte kan ha ägt rum i konkursboets verksamhet, eftersom de aldrig kom att tillhöra konkursboet. Konkursboet ska därför inte beskattas för utgående mervärdesskatt och överklagandet ska avslås.

Ersättning för kostnader

Eftersom Skatteverket inte har fått bifall till sitt överklagande har konkursboet vunnit processen. Målet avser också en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därför enligt 43 kap. 1 § 1 och 2 skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, grund för att bevilja ersättning.

Kammarrätten anser dock att rättsfallen NJA 2000 s. 564 och RÅ 1992 ref. 39 innebär att den ersättning som yrkas avser eget arbete, eftersom det utförts av en ställföreträdare för konkursboet. Även med beaktande av de argument som förs fram av konkursboet bedömer

kammarrätten därför att det med hänvisning till 43 kap. 3 § SFL saknas grund för att bevilja ersättning. Ansökan om ersättning ska därför avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Peder Liljeqvist
lagman
ordförande

Maria Ringvall
kammarrättsråd
referent

Annika Åsbrink
kammarrättsråd

Amanda Ericsson
föredragande jurist



**FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM**
Avdelning 22

DOM
2020-02-19
Meddelad i Stockholm

Mål nr
6431-19

KLAGANDE

Rushrail AB:s konkursbo, 642087-1334

Ställföreträdare: medförvaltaren advokat Lars Nylund
Advokatfirman Fylgia KB
Box 55555
102 04 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skatteverkets beslut 2018-09-07, bilaga 1

SAKEN

Mervärdesskatt redovisningsperiod juli 2017 samt ersättning för kostnader

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten bifaller överklagandet och upphäver det överklagade beslutet.

Förvaltningsrätten avvisar Rushrail AB:s konkursbos yrkande om ersättning för kostnader hos Skatteverket och avslår yrkandet om ersättning för kostnader i övrigt.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket beslutade den 7 september 2018 att påföra Rushrail AB:s konkursbo (konkursboet) utgående mervärdesskatt för redovisningsperioden juli 2017 med 1 238 140 kr. Skälen för beslutet framgår av bilaga 1.

Konkursboet yrkar att förvaltningsrätten undanröjer det överklagade beslutet och fastställer tidigare beslutade belopp, det vill säga 0 kr. Konkursboet yrkar vidare ersättning för arbete utfört under tiden februari 2018–september 2019. Konkursboet anför till stöd för sin talan bl.a. följande.

De i målet aktuella tågagnarna utgör inte sådan egendom som räknas till konkursboet enligt 3 kap. 3 § konkurslagen (1987:672) eftersom konkursboet valt att inte inträda i avtalet enligt 63 § köplagen (1990:931). Köparen hade separationsrätt till tågagnarna och de hade inte kunnat utmätas för konkursbolagets skulder. Konkursförvaltaren bereddes tillfälle att inträda i avtalet med köparen, det vill säga åta sig att för konkursboets räkning fortsätta att betala köparens fordran enligt avtalet. Om så skett hade egendomen, när konkursboet betalat hela fordran, tillförts boet. Konkursboet inträdde inte i avtalet, varför egendomen fortsatte att vara utanför boet. Konkursboet har således inte sålt eller avhänt sig någon tillgång i boet. Konkursboet har överhuvudtaget inte befattat sig med de aktuella vagnarna. Konkursboet kan därför inte deklarera och redovisa en omsättning som inte skett i konkursboet. Hur konkursbolaget redovisat tidigare transaktioner avseende tågagnarna saknar härvidlag betydelse och likaså Skatteverkets bedömning av konkursbolagets transaktioner. Konkursboets redovisning av mervärdesskatt berörs inte heller av hur köparen redovisat transaktionen.

Skatteverkets beslut innebär att en s.k. massaskuld uppkommer för konkursboet. Lagstiftaren har gett förvaltaren en valrätt att bestämma vad som är bäst för konkursboet. Det innebär bl.a. att förvaltaren inte ska ådra

boet massaskulder som inte motsvaras av minst lika stora intäkter. Om en borgenär, i detta fall Skatteverket, skulle kunna göra gällande en massafordran trots att förvaltaren valt att inte inträda i avtalet skulle lagreglerna förlora sin avsedda funktion.

Den kvittning som köparen vill göra eller ska anses ha gjort avser en skuld som konkursbolaget hade. Konkursboet har inte och har aldrig haft någon skuld till köparen. En förutsättning för att en kvittning ska kunna äga rum är att det är samma parter i fordrings- och skuldförhållandet. En kvittning kan således endast ha ägt rum mellan köparen och konkursbolaget, varvid det är konkursbolagets skulder som berörs.

Skatteverket har vid obligatorisk omprövning inte ändrat sitt beslut. Vad Skatteverket anför i det obligatoriska omprövningsbeslutet framgår av bilaga 2.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Enligt 3 kap. 3 § första stycket konkurslagen räknas till ett konkursbo, i den mån inte annat följer av 2 §, all egendom som tillhörde gäldenären när konkursbeslutet meddelades eller tillfaller honom under konkursen och som är sådan att den kan utmätas.

I 63 § första stycket köplagen anges att om en part försatts i konkurs får konkursboet inträda i avtalet och motparten kräva att konkursboet inom skälig tid ger besked om huruvida det vill inträda i avtalet.

Tillämpliga bestämmelser i övrigt anges i det överklagade beslutet, se bilaga 1.

Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. Konkursbolaget bedrev verksamhet som järnvägsoperatör och tillhandahöll godstransporter. Under 2015 inträdde konkursbolaget som säljare i ett sedan tidigare ingånget säkerhetsöverlåtelseavtal. Enligt avtalet skulle den sålda egendomen i form av 35 tågagnar kvarbli i säljarens besittning och äganderätten återgå till säljaren när säljaren infriat samtliga förpliktelser mot köparen enligt ett skuldebrev. Vid konkursutbrottet var den återstående skulden till köparen drygt sex miljoner kr. Värdet på tågagnarna bedömdes understiga detta belopp och konkursboet meddelade därför köparen i juli 2017 att konkursboet inte inträdde i säkerhetsöverlåtelseavtalet mellan konkursbolaget och köparen. I meddelandet till köparen angav konkursboet att köparen ”därmed får hantera och sälja vagnarna såsom ägare till dessa”. Av en handling rubricerad ”Avräkning” som köparen översänt till konkursboet framgår att köparen anser sig ha förvärvat vagnarna för ett belopp motsvarande den återstående skulden om drygt sex miljoner kr.

Frågan i målet är om de 35 tågagnarna omsatts av konkursboet med följden att konkursboet är skattskyldigt för utgående mervärdesskatt.

Av 63 § första stycket köplagen följer att konkursboet inte automatiskt träder in som avtalspart i konkursbolagets avtal i och med konkursutbrottet. Det är i målet ostridigt att konkursboet meddelat köparen att boet inte inträder som säljare i säkerhetsöverlåtelseavtalet. Konkursboet har således inte vid något tillfälle varit ägare, eller genom inträde som säljare i säkerhetsöverlåtelseavtalet potentiell ägare, till tågagnarna. Någon omsättning av tågagnarna har därmed inte skett i konkursboet. Boet ska därför inte beskattas för utgående mervärdesskatt hänförlig till att det avstått från att träda in i säkerhetsöverlåtelseavtalet (jfr Kammarrätten i Stockholms dom den 15 december 2008 i mål 5838-07 och 5840–5841-07). Vad Skatteverket anfört föranleder ingen annan bedömning. Mot denna bakgrund ska det överklagade beslutet upphävas.

Ersättning för kostnader

Enligt 43 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, ska en skattskyldig som haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att ta tillvara sin rätt efter ansökan beviljas ersättning för kostnaderna om denne helt eller delvis vunnit bifall till sina yrkanden, om ärendet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller om det finns synnerliga skäl för ersättning.

Enligt 6 § samma kapitel ska en ansökan om ersättning för kostnader göras hos den myndighet där kostnaderna har uppkommit. Ansökan ska ha kommit in till myndigheten innan ärendet eller målet avgörs.

Konkursboets ersättningsyrkande avser delvis kostnader som uppkommit innan det överklagade beslutet fattades den 7 september 2018. Såvitt framgår av handlingarna i målet har något yrkande om ersättning inte framställts hos Skatteverket, utan först hos förvaltningsrätten. Yrkandet avseende kostnader hos Skatteverket har därmed framställts för sent och ska därför avvisas.

Av 43 kap. 3 § SFL framgår att ersättning inte får beviljas för den sökandes eget arbete eller egen tidspillan eller i övrigt för kostnader för sådant som den sökande själv har utfört med anledning av ärendet eller målet. Enligt förarbetena avses med eget arbete även arbete som har utförts av ställföreträdare och anställda (se prop. 2010/11:165 s. 880 och RÅ 1992 ref. 39).

Den i målet inlämnade kostnadsräkningen saknar närmare specifikationer och annat framgår inte än att arbetet utförts av konkursförvaltaren eller medförvaltaren. En konkursförvaltare företräder konkursboet på grundval av det förordnande som erhållits av domstolen och är därmed ett slags

ställföreträdare (jfr NJA 2000 s. 564). Något annat kan inte anses gälla för en medförvaltare. Mot bakgrund av att arbetet utförts av ställföreträdare och därmed är att betrakta som eget arbete är konkursboet inte berättigat till begärd ersättning för kostnader i förvaltningsrätten. Yrkandet härom ska därför avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Detta avgörande kan överklagas. Information om hur man överklagar finns i bilaga 3 (FR-13).

Paul Sjögren
Rådman

Nämndemännen Lars Asmundsson, Gunnel Henriksson och Irene Wanland har också deltagit i avgörandet.

Förvaltningsrättsnotarien Axel Söderlundh har föredragit målet.



Skatteverket

Kontor 0224
171 94 SOLNA

Handläggare i detta ärende
Rezan Akkurt
010-5729780
rezan.akkurt@skatteverket.se

Omprövningsbeslut Mervärdesskatt

Datum
2018-09-07

Person-/organisationsnummer

642087-1334

Beslutsidentitet
MV1

FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM

RUSHRAIL AB I KONKURS
c/o LARS WIKING
DLA PIPER SWEDEN KB
BOX 7315
103 90 STOCKHOLM

INKOM: 2019-03-19
MÅLNR: 6431-19
AKTBIL: 12

Namn: RUSHRAIL AB I KONKURS

Person-/organisationsnr: 642087-1334

Redovisningsperiod/-er: JUL 17

Omprövat beslut: Grundbeslut

Ärendet gäller: Utgående mervärdesskatt

Beslut

Skatteverket beslutar

- att påföra er utgående mervärdesskatt för redovisningsperioden juli 2017 med 1 238 140 kr.

Beloppsmässig sammanställning av beslutet, se också bifogad/-e specifikation/-er

	Nu beslutade belopp	Tidigare beslutade belopp	Ändringsbelopp ¹
Skatt	1 238 140	0	1 238 140
Skattetillägg			
Summa			1 238 140
Beräknad ränta ²			16 806
Summa nettoändringsbelopp och beräknad ränta			1 254 946
Höjnings- ³ belopp:	1 238 140 Förfalldag: ⁴ 2018-10-12		
Sänkings- ³ belopp:			
Bankgiro:	5050-1055	OCR-nummer: 1664208713349	

¹ Minustecken före beloppet innebär sänkning. Om inget tecken anges före beloppet innebär detta en höjning.

² Kostnadsränta har beräknats på höjningsbeloppet netto. Räntan förändras om transaktioner inträffar på skattekonto efter senaste avstämningsdag - se det senaste kontoutdraget.

³ Höjningsbeloppet motsvarar summan av de ändringsbelopp som innebär höjning. Sänkingsbeloppet motsvarar summan av de ändringsbelopp som innebär sänkning.

⁴ Med förfalldag menas den dag betalning ska finnas bokförd på Skatteverkets bankgiro.

Datum
2018-09-07Person-/organisationsnummer
642087-1334
Beslutsidentitet
MV1**Skäl för beslutet****Bakgrund**

RushRail AB (nedan Konkursbolaget) försattes i konkurs den 12 december 2016. Ni är Konkursbolagets konkursbo. Den 6 maj 2013 ingick ett företag (nedan Säljaren) ett avtal om lösöreköp avseende 35 stycken järnvägsvagnar med sitt moderbolag (nedan Köparen). Köpeskillingen var 10 miljoner kronor och tågagnarna kvarblev i Säljarens besittning. Köpet var en säkerhetsöverlåtelse och äganderätten till tågagnarna skulle återgå till Säljaren när denne hade infriat samtliga förpliktelser mot Köparen enligt ett skuldebrev. Den 1 april 2015 ingick Konkursbolaget ett överlåtelseavtal med Säljaren där Konkursbolaget tog över samtliga rättigheter och förpliktelser som följer av lösöreköpsavtalet avseende 35 stycken järnvägsvagnar träffat mellan Säljaren och Köparen.

Ni kontaktade Skatteverket med en mervärdesskatterättslig fråga angående tågagnarna den 31 januari 2018. Inom ramen för er korrespondens med Skatteverket angående frågan kom ni in med ett flertal handlingar, bl.a. en handling daterad den 27 februari 2015 som innefattar en värdering av 70 st. semitrailersvagnar samt nämnda överlåtelseavtal daterad den 1 april 2015. Ni har även kommit in med information om att det momsredovisningsmässigt inte har vidtagits åtgärder med anledning av säkerhetsöverlåtelser/lösöreköpet.

Skatteverket har den 13 april 2018 skickat en förfrågan avseende tågagnarna. Skatteverket frågade er bland annat vad som har hänt beträffande nämnda tågagnar efter konkursutbrottet. Ni svarade att tågagnarna inte ingick i konkursboet men att de rättigheter som Konkursbolaget hade enligt avtalet ingick. Ni svarade vidare att ni inte hade någon självständig förfoganderätt till tågagnarna och att Konkursbolagets förfoganderätt till tågagnarna upphörde i och med konkursutbrottet. Vidare har ni svarat att ni valde att inte träda in i avtalet och att ni inte erhölet någon ersättning från Köparen avseende tågagnarna. Med ert svar har ni kommit in med kopia av e-postkorrespondens mellan er och Köparen, en handling från Köparen med rubriken "AVRÄKNING", nämnda avtal om lösöreköp mellan Säljaren och Köparen, nämnda överlåtelseavtal mellan Säljaren och Konkursbolaget, beslut av Kronofogdemyndigheten om registrering av lösöreköpsavtalet och bevis om kungörelse, två skuldebrev mellan Köparen och Säljaren samt skuldebrev daterad den 1 maj 2015 mellan Köparen och Konkursbolaget och som enligt skuldebrevet ersätter tidigare skuldebrev om 10 miljoner kronor mellan Köparen och Säljaren. Av skuldebrevet mellan Köparen och Konkursbolaget framgår att det kvarstod en skuld om 7 119 321,95 kronor vid tidpunkten för skuldebrevets upprättande.

Den 15 maj 2018 hölls på begäran av er ett möte mellan er och Skatteverket. Vid mötet närvarade även Tillsynsmyndigheten i konkurser (TSM). Vid detta möte framförde ni följande. Konkursbolagets verksamhet avvecklades i och med konkurserna då det rörde sig om tillståndspliktig verksamhet. Tågagnarna värderades efter utredning till att vara värda totalt cirka en miljon

SKV 4765 10 SV 00 08

Datum
2018-09-07Person-/organisationsnummer
642087-1334
Beslutsidentitet
MV1

kronor. Det fanns inget övervärde i tågagnarna och därför inträdde ni inte i avtalet mellan Konkursbolaget och Köparen. Enligt er är frågan kring tågagnarna en konkursrättslig fråga och inte en mervärdesskatterättslig fråga. På fråga om var tågagnarna fanns vid konkursutbrottet svarade ni att tågagnarna då fanns i trafik längs en sträcka. Ni visste inte om det var Konkursbolagets personal eller annan personal som bemannade tågagnarna. Ni visste inte var tågagnarna befinner sig nu då ni valde att inte träda in i avtalet mellan Konkursbolaget och Köparen. Ni framförde vidare att ersättningen borde, vid en eventuell bedömning att det har skett en mervärdesskattepliktig omsättning, utgöras av värdet av tågagnarna och inte 6 190 703,30 kr inklusive mervärdesskatt som Köparen anser att ersättningen utgörs av. Enligt er borde Konkursbolaget påföras mervärdesskatt i den sista redovisningsperioden innan konkursutbrottet.

Som stöd för er mening att ni inte är skattskyldig har ni under mötet och i e-postmeddelanden efter mötet hänvisat till NJA 1997 s. 787, NJA 1998 s. 834 och Kamrarrätten i Stockholms dom den 15 december 2008 i mål nr 5838-07 och 5840 -- 5841-07 samt prop. 1993/94:225 s. 18. Avseende konkursrättsliga principer har ni hänvisat till NJA 2009 s. 41 (Lindskogs motivering) och NJA 2014 s. 537.

Ni har den 29 juni 2018 kommit in med synpunkter på Skatteverkets övervägande. Ni anför i huvudsak att Skatteverket inte har visat att någon omsättning av vagnarna har ägt rum i konkursboet och inte heller visat att en omsättning av vagnarna ägt rum överhuvudtaget och till vilket belopp. Enligt er är en förutsättning för att ni skulle ha kunnat sälja vagnarna att ni inträtt i avtalet med Köparen, att Skatteverket, i enlighet med Kamrarrättens i Stockholm avgörande i mål 5838--5840-07, har bevisbördan för att ni har inträtt i avtalet och att Skatteverket inte har åberopat att ni har inträtt i avtalet.

Ni framhåller även att om Köparen inkommer med underlag som visar att Köparen sålt de aktuella vagnarna är det antingen Köparen som har att betala den utgående mervärdesskatten eller Konkursbolaget som ska beskattas för omsättningen under perioden då konkursbeslutet fattades. Slutligen anför ni att den transaktion som Köparen föreslagit, att ni ska ställa ut en faktura till dem på samma belopp som Köparen fordran på Konkursbolaget, utgör egentligen en återbetalning av lån med vagnarna som betalningsmedel, vilken inte torde utlösa mervärdesskatt. Det är först när Köparen säljer vagnarna till en utomstående köpare som en korrekt omsättning äger rum.

Gällande rätt*Mervärdesskattepliktig omsättning*

Av 1 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, framgår följande.

Mervärdesskatt ska betalas till staten enligt denna lag

1. vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är

Datum
2018-09-07Person-/organisationsnummer
642087-1334
Beslutsidentitet
MV1

skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap, i den utsträckning den beskattningsbara personen inte är befriad från skatt på omsättningen,

2. vid skattepliktigt unionsinternt förvärv av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet, eller
3. vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig.

Av 2 kap. 1 § första stycket ML framgår följande.

Med omsättning av vara förstås

1. att en vara överläts mot ersättning, eller
2. att en vara tas i anspråk genom uttag enligt 2 och 3 §§.

Huvudregeln enligt 1 kap. 2 § ML är att den som omsätter varan eller tjänsten är skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) om inte annat följer av 1 a - 4 e i samma bestämmelse.

Av 1 kap. 3 § ML framgår följande.

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 § vid omsättning inträder när varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits eller när varan eller tjänsten har tagits i anspråk genom uttag, om inte annat följer av andra stycket eller 3 a, 3 b, 4 eller 5 a §.

Om den som omsätter varan eller tjänsten får ersättning helt eller delvis för en beställd vara eller tjänst före den tidpunkt som avses i första stycket, inträder skattskyldigheten när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo. Detta gäller dock endast om omsättningen är skattepliktig när ersättningen kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo.

Med leverans av en vara förstås att varan avlämnas eller att den sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav.

Av 6 kap. 3 § ML framgår att om en skattskyldig har försatts i konkurs, är konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet.

Av 7 kap. 3 c § första stycket ML framgår att med ersättning enligt 3-3 b §§ förstås allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part, inbegripet sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten.

Av 13 kap. 7 § ML framgår att om den skattskyldige inte är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078), skall den utgående skatten redovisas för den redovisningsperiod under vilken skattskyldigheten har inträtt.

Av 2 kap. 5 § 2 bokföringslagen (1999:1078), BFL, framgår att konkursbon inte är bokföringsskyldiga enligt BFL.

Datum
2018-09-07Person-/organisationsnummer
642087-1334
Beslutsidentitet
MV1

Av 11 kap. 1 § första stycket ML framgår att varje beskattningsbar person ska säkerställa att faktura utfärdas av den beskattningsbara personen själv eller i dennes namn och för dennes räkning av köparen eller en tredje person, för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan beskattningsbar person eller till en juridisk person som inte är en beskattningsbar person.

Praxis

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked behandlat frågan om säkerhetsöverlåtelse av egendom i form av lösöreköp enligt lagen (1845:50 s. 1) om handel med lösören som köparen låter i säljarens vård kvarbliva (lösöreköpslagen) i och med avtalet utgör en omsättning enligt mervärdesskattelagen. Skatterättsnämnden fann att för att det ska röra sig om en omsättning krävs att en vara överläts mot ersättning enligt 2 kap. 1 § första stycket 1 ML och att bestämmelsen ska tolkas mot bakgrund av motsvarande bestämmelse i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). Av EU-domstolens avgörande i målet C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV följer att begreppet leverans av varor inte hänför sig till en 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 (p. 7).

Om en leverans av varor ska föreligga eller inte i mervärdesskattehänseende avgörs, enligt Skatterättsnämndens förhandsbesked, av det enskilda avtalet. Skatterättsnämnden fann att avtalet som gavs in i ansökan om förhandsbesked rörde en transaktion som är en s.k. säkerhetsöverlåtelse som görs till säkerhet för säljarens förpliktelser gentemot köparen enligt ett utfärdat skuldebrev. Vidare fäste Skatterättsnämnden vikt vid att den försålda egendomen enligt avtalet skulle kvarbli hos säljaren utan att denne erlägger någon särskild ersättning för rätten att använda egendomen och att säljaren ska vårda egendomen och svara för samtliga kostnader som är förenade med brukandet/ägandet av den. Vidare skulle egendomen enligt avtalet återgå till säljaren när denne infriat samtliga förpliktelser enligt skuldebrevet. Skatterättsnämnden fann att det av avtalsvillkoren får anses följa att köparen inte fritt kan överlåta egendomen vidare eller hyra ut den.

Mot bakgrund av ovan fann Skatterättsnämnden att den verkliga innebörden av avtalet var att det är säljaren och inte köparen som faktiskt förfogar över egendomen som om den vore ägare till egendomen. Avtalet innebar inte att säljaren överlätit egendomen mot ersättning till köparen. Därmed förelåg ingen omsättning av varor och transaktionen föll utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatten.

Kammarrätten i Stockholm fann i dom den 3 juli 1998 i mål nr 5175--5177-1997 att av ordalydelsen i 6 kap. 3 § och 13 kap. 10 § ML kan inget annat utläsas än att en konkursgäldenärs skattskyldighet automatiskt övergår på konkursboet. Boet blir därigenom redovisningsskyldigt för i princip alla

Datum
2018-09-07Person-/organisationsnummer
642087-1334
Beslutsidentitet
MV1

affärshändelser som inträffar i den aktuella verksamheten efter konkursutbrottet (jfr RÅ 1993 ref. 78). Kammarrätten fann vidare att det inte har föreskrivits undantag från bestämmelserna för det fall konkursförvaltaren beslutar att inte inträda i gäldenärens avtal.

Skatteverkets bedömning*Mervärdesskattepliktig omsättning*

För att det ska röra sig om en mervärdesskattepliktig leverans av vara krävs enligt 2 kap. 1 § ML, tolkat i ljuset av mervärdesskattedirektivet så som den tolkats av EU-domstolen, att det sker en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över varan. I lösöreköpsavtalet mellan Säljaren och Köparen, som Konkursbolaget sedan övertar från Säljaren, framgår att tågagnarna ska kvarbli i Säljarens besittning och att Säljaren äger rätt att, utan skyldighet att erlagga ersättning till Köparen, även fortsättningsvis bruka tågagnarna. Vidare framgår att vid händelse av skada på tågagnarna ska Säljaren, om Köparen påfordrar det, återställa tågagnarna till förutvarande skick. Slutligen framgår att lösöreköpet är en säkerhetsöverlåtelse och att äganderätten återgår när Säljaren infriat samtliga förpliktelser mot Köparen enligt skuldebrev. Av skuldebrevet mellan Köparen och Konkursbolaget framgår att om betalning inte erläggs i rätt tid eller om Konkursbolaget inte vårdar de lösöreköpta tågagnarna och avtalsbrottet är väsentligt har Köparen rätt att säga upp avtalet och realisera den lösöreköpta egendomen.

I likhet med nämnda förhandsbesked från Skatterättsnämnden anser Skatteverket att det inte har skett en omsättning enligt mervärdesskattelagen vid tidpunkten för träffandet av avtalet om lösöreköp avseende de 35 stycken tågagnarna mellan Säljaren och Köparen.

Frågan blir därmed om det har skett en omsättning vid en senare tidpunkt. För att det ska ha skett en omsättning krävs att rätten att såsom ägare förfoga över tågagnarna mot ersättning har övergått till Köparen. Enligt handlingar som har kommit in till Skatteverket framgår att ni efter korrespondens med Köparen valt att inte träda in i avtalet mellan Konkursbolaget och Köparen. Ni bekräftade detta till Köparen via e-post den 28 juni 2017, vilket är över sex månader efter konkursutbrottet. Av ert e-postmeddelande till Köparen framgår att Köparen "får därmed hantera och sälja vagnarna såsom ägare till dessa". Vidare framgår av handling rubricerad "AVRÄKNING" från Köparen till er att Köparen enligt sin uppfattning den 24 juli 2017 förvärvar vagnarna för ett belopp som uppgår till 6 190 703,30 kr inklusive mervärdesskatt samt att beloppet kvittas mot Köparens fordran.

Enligt Skatteverket går rätten att såsom ägare förfoga över tågagnarna över till Köparen när ni informerar denne om att ni väljer att inte träda in i avtalet mellan Konkursbolaget och Köparen. Denna överlåtelse sker mot ersättning i och med att Köparen skickar er en handling där de kvittar överlåtelsen av tågagnarna mot deras fordran. Enligt Skatteverkets mening

SKV 4765 10 SV 00 08

Datum
2018-09-07Person-/organisationsnummer
642087-1334
Beslutsidentitet
MV1

sker omsättningen den 24 juli 2017 med belopp motsvarande resterade skuld enligt skuldebrevet, d.v.s. 6 190 703,30 kr inklusive mervärdesskatt.

6 kap. 3 § ML ska enligt Skatteverket tolkas i enlighet med under avsnittet gällande rätt nämnda dom från Kammarrätten i Stockholm och inte i enlighet med den av er åberopade dom från Kammarrätten i Stockholm i mål 5838--5840-07. Därmed övergår Konkursbolagets skattskyldighet automatiskt på er. Ni blir därigenom redovisningsskyldigt för i princip alla affärshändelser som inträffar i den aktuella verksamheten efter konkursutbrottet.

Ni har hänvisat till ett flertal rättsfall från Högsta domstolen och Kammarrätten i Stockholm samt prop. 1993/94:225 s 18 som stöd för er talan att ni inte är skattskyldig för omsättningen. Avgörandena från Högsta domstolen behandlar konkursrättsliga frågor och inte mervärdesskatterättsliga frågor mer än indirekt. NJA 1997 s 787 behandlar situationen när tidigare avdrag för ingående mervärdesskatt ska jämkas på grund av en överlåtelse av fastighet efter fastighetsägarens konkursutbrott. Situationen är föremål för särskild reglering och är därför inte tillämplig på omsättningen i fråga. Även prop. 1993/94:225 s 18 behandlar samma situation och föranleder därför ingen ändring av Skatteverkets bedömning. Övriga rättsfall behandlar konkursrättsliga principer och föranleder ingen annan bedömning.

I era synpunkter på Skatteverkets övervägande framför ni att ni inte har trätt in i avtalet och att Skatteverket inte har åberopat att ni har inträtt i avtalet. Det stämmer att Skatteverket inte har gjort gällande att ni har trätt in i avtalet mellan Konkursbolaget och Köparen. Emellertid är det Skatteverkets mening att konkursbos skattskyldighet enligt 6 kap. 3 § ML inte förutsätter att konkursboet inträder i avtalet utan det räcker med att det har skett en omsättning efter konkursbeslutet. Skatteverket bedömning är att det har skett en omsättning när rätten att såsom ägare förfoga över tågagnarna, i enlighet med avtalet mellan Konkursbolaget och Köparen, mot ersättning övergår till Köparen. Som ovan redogjorts är Skatteverkets bedömning att denna omsättning har ägt rum den 24 juli 2017.

Övriga synpunkter på Skatteverkets övervägande föranleder ingen annan bedömning.

Därmed är Skatteverkets bedömning att ni är skatt- och redovisningsskyldig för den omsättning som övergången av tågagnarna har inneburit. Den utgående mervärdesskatten på omsättningen uppgår till 20 % av 6 190 703 kr, d.v.s. 1 238 140 kr.

Övrigt

Detta beslut har förankrats hos en särskilt kvalificerad beslutsfattare.

Datum
2018-09-07Person-/organisationsnummer
642087-1334
Beslutsidentitet
MV1

Rezan Akkurt

Har du frågor kring beslutet, kontakta din handläggare. Kontaktuppgifter finns angivna på första sidan i beslutet.

Om du anser att beslutet är felaktigt kan du begära omprövning eller överklaga, se bilaga.

Datum
2018-09-07

Person-/organisationsnummer
642087-1334
Beslutsidentitet
MV1

Specifikation

Nedan lämnas en specifikation över Skatteverkets omprövningsbeslut avseende mervärdesskatt för angiven/angivna redovisningsperiod/-er

Redovisningsperiod	JUL 17		
Nu beslutade belopp			
Skatt	1 238 140		
Skattetillägg låg			
Skattetillägg mellan			
Skattetillägg hög			
Avgår tidigare beslutade belopp			
Skatt	0		
Skattetillägg låg			
Skattetillägg mellan			
Skattetillägg hög			
Höjning/Sänkning			
Skatt	1 238 140		
Skattetillägg låg			
Skattetillägg mellan			
Skattetillägg hög			
Summa höjning/sänkning	1 238 140		

Information

Medför detta beslut sänkt skatt eller avgift och beslutet innebär pengar att återfå, betalar Skatteverket inte ut pengar som behövs för att täcka ett eventuellt underskott på skattekontot och/eller andra beslut som är fattade men som ännu inte ska ha betalats.

Medför detta beslut höjd skatt eller avgift som du ska betala, behåller Skatteverket, vid en eventuell utbetalning av överskott på skattekontot, så mycket pengar som behövs för betalning av beslutet, 64 kap. 4 § 3 skatteförordningen (SFL).

Betalning

På förfallodagen ska det finnas täckning på ditt skattekonto för beskattningsbelopp (höjningsbelopp) och ränta. När du betalar är det mycket viktigt att du anger rätt OCR-nummer och att betalning görs till Skatteverkets bankgiro som står på beslutsblanketten.

Payments to your tax account from abroad

Information on payments from abroad is available at www.skatteverket.se/paymentsfromabroad.

Skattetillägg

Du kan helt eller delvis befrias från skattetillägg om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Vid Skatteverkets bedömning av befrielse ska det särskilt beaktas om felaktigheten eller passiviteten kan antas ha berott på t.ex.

- ålder, hälsa eller något liknande förhållande
- en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena.

Befrielse kan i vissa fall även medges om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten, vid lång handläggningstid, när du även dömts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen m.m.

Ett skattetillägg som har tagits ut för att du inte har lämnat någon mervärdesskattedeklaration ska tas bort om du kommer in med en deklaration inom två månader från utgången av den månad då skattetillägget beslutades.

Bestämmelser om skattetillägg finns i 49 kap. skatteförordningen, SFL.

Bestämmelserna om befrielse från skattetillägg finns i 51 kap. SFL.

Ränta

På skattekontot beräknas intäktsränta på överskott och kostnadsränta på underskott. Räntan beräknas dag för dag på det aktuella saldot. Om det finns synnerliga skäl får Skatteverket helt eller delvis bevilja befrielse från kostnadsränta.

Bestämmelserna om ränta finns från och med den 1 januari 2013 i 65 kap. SFL.

För tid före den 1 januari 2013 har bestämmelserna om ränta delvis en annan lydelse och finns i 19 kap. skattebetalningslagen, SBL.

Du kan läsa mer om aktuella räntesatser m.m. på www.skatteverket.se. Information om räntesatserna finns också på Skatteverkets servicetelefon, 020-567 000.

Anstånd

Du måste betala även om du begärt omprövning eller överklagat beslutet. Om du begär omprövning eller överklagar beslutet, och det är tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas, kan du begära anstånd med betalningen.

Kostnadsränta kan komma att tas ut under anståndstiden.

Hur man begär omprövning eller överklagar

Allmänt

Är du inte nöjd med Skatteverkets beslut kan du antingen begära omprövning av beslutet hos Skatteverket eller överklaga det till förvaltningsrätten. Oavsett om du begär omprövning eller överklagar måste du göra det skriftligt. Det går bra med vanligt brev eller e-post. Adresser framgår av beslutet.

Du ska lämna eller sända din skrivelse till Skatteverket oavsett om du begär omprövning eller överklagar.

Skrivelsen ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Om beslutet har meddelats efter den 30 juni det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut och du har fått del av det efter utgången av oktober månad samma år, får en begäran om omprövning eller ett överklagande komma in till Skatteverket inom två månader från den dag då du fick kännedom om beslutet.

Om du har påförts skattetillägg får du, även om de nämnda tidsfristerna har gått ut, begära omprövning eller överklaga beslutet om skattetillägg så länge beslutet i den fråga som föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft.

I skrivelsen ska du ange

- vilket beslut du vill ha ändrat (ange ärendets diarienummer eller beslutsidentitet)
- om skrivelsen är en begäran om omprövning eller ett överklagande
- hur du vill att beslutet ska ändras
- de omständigheter och bevis du vill åberopa
- ditt person-/organisationsnummer
- din adress, telefonnummer och e-post.

Särskilt om omprövning

Du bör underteckna din begäran om omprövning. Gäller det en juridisk person bör skrivelsen vara undertecknad av behörig ställföreträdare. Om skrivelsen inte är undertecknad kan Skatteverket komma att förelägga den som begärt omprövning att underteckna skrivelsen. Om du anlitar ombud ska ombudet ha fullmakt. Om Skatteverket så begär kan du eller ombudet behöva skicka in en kopia eller behöva uppvisa skriftlig fullmakt i original. Blir du inte nöjd med omprövningsbeslutet kan du begära omprövning på nytt eller överklaga beslutet.

Särskilt om överklagande

Även om du ska lämna eller sända ett överklagande till Skatteverket ska skrivelsen vara ställd till förvaltningsrätten. Väljer du att överklaga beslutet ska Skatteverket, utom i vissa speciella undantagsfall, först ompröva sitt beslut och därefter, om beslutet inte ändras så som du begär, överlämna överklagandet till förvaltningsrätten.



OBLIGATORISKT OMPRÖVNINGSBESLUT

1(7)

Datum
2019-03-19

Dnr
208 423068-18/5281
m. fl.

FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM

Jenny Segeljakt
010-574 11 60
jenny.segeljakt@skatteverket.se

Advokat Lars Nylund
Advokatfirman Fylgia KB
Box 55555
10204 Stockholm

INKOM: 2019-03-19
MÅLNR: 6431-19
AKTBIL: 2

Skattebetalare	Rushrail AB:s konkursbo
Organisationsnummer	642087-1334
Ombud	Advokat Lars Nylund
Omprövat beslut	Omprövningsbeslut meddelat den 7 september 2018 med beslutsid MV1
Redovisningsperioder	Juli 2017
Saken	Utgående mervärdesskatt Ersättning för kostnader

BESLUT

Skatteverket beslutar att inte ändra det tidigare beslutet.

MOTIVERING

Yrkande

Ni yrkar att förvaltningsrätten undanröjer Skatteverkets omprövningsbeslut och fastställer tidigare beslutade belopp.

Ni yrkar om ersättning för kostnader i förvaltningsrätten enligt 43 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, med belopp som senare kommer att anges.

Ni åberopar alternativa grunder.

Er förstahands grund

Tågagnarna utgör inte sådan egendom som räknas till konkursboet enligt 3 kap. 3 § konkurslagen(1987:672), KonkL, eftersom ni valt att inte inträda i avtalet enligt 63 kap. köplagen (1990:921), KöpL, Tågagnarna tillhörde inte gäldenären och kunde inte utmätas. Skatteverket saknar därmed stöd för att tillämpa 6 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Er andrahands grund

Datum
2019-03-19

Dnr
208 423068-18/5281
m. fl.

Jenny Segeljakt
010-574 11 60
jenny.segeljakt@skatteverket.se

Någon omsättning i mervärdesskattehänseende har inte ägt rum. Det saknas ett avtal om överlåtelse som konstituerar en omsättning. Någon ersättning som motsvarar värdet på tågagnarna har inte utgått. Ni är inte en beskattningsbar person som agerat i denna egenskap.

Det är konkursbolaget som ska redovisa mervärdesskatten och i redovisningsperioden för konkursutbrottet.

Er tredjehands grund

Undantaget enligt 3 kap. 24 § ML alternativt reglerna om vinstmarginalbeskattning i 9a kap. ML är tillämpliga. Beskattningsunderlaget blir negativt och någon utgående mervärdesskatt inte ska påföras er.

Er fjärdehands grund

Om Skatteverkets omprövningsbeslut ska stå fast ska reglerna om befrielse enligt 60 kap. SFL tillämpas.

Till stöd för ert yrkande för ni i huvudsak fram följande.

Bakgrund

Medströms Invest AB (Medströms) har den 6 maj 2013 köpt 35 tågagnar genom en säkerhetsöverlåtelse. Vagnarna har kvarblivit hos säljaren Intercontainer Sweden AB (ISAB) och säljaren har kunnat nyttja vagnarna. Överlåtelsen har registrerats som ett lösöreköp. Rushrail AB med organisationsnummer 556674-1228 (konkursbolaget) övertog den 1 april 2015 säljarens rättigheter och skyldigheter genom ett överlåtelseavtal. Konkursbolaget har inte lyft någon mervärdesskatt hänförlig till förvärvet av tågagnarna.

Efter konkursutbrottet aktualiserades frågan om ni skulle träda in i avtalet med Medströms och överta konkursbolagets rättigheter och skyldigheter enligt 63 kap. KöpL eller om Medströms skulle återta vagnarna.

Er förstahands grund

Om ett konkursbo inträder i ett avtal är det att jämställa med att konkursboet förvärvar underliggande tillgång mot att boet övertar skulden. Tillgången ingår då i konkursboet enligt 3 kap. 3 § KonkL.

Ni beslutade att inte inträda i avtalet eftersom konkursbolagets restskuld till Medströms var betydligt högre än vagnarnas värde.

Ni invänder mot att Skatteverket åberopat avgörande från 1997 som avser tid före det att Sverige gick med i EU och tid innan de svenska mervärdesskattereglerna byggde på mervärdesskattedirektivet.

Datum
2019-03-19

Dnr
208 423068-18/5281
m. fl.

Jenny Segeljakt
010-574 11 60
jenny.segeljakt@skatteverket.se

Ni åberopar avgörande från Kammarrätten i Stockholm mål nr. 5838-5840-07. I målet ansåg kammarrätten att en förutsättning för att ett konkursbo ska vara skattskyldigt för utgående mervärdesskatt är att boet inträtt i avtalet. Eftersom ni valt att inte inträda i avtalet är tågagnarna inte sådan egendom som räknas till konkursboet enligt 3 kap. 3 § KonkL.

Skatteverkets beslut innebär att en massaskuld uppkommer. En förvaltare ska tillvarata borgenärens gemensamma rätt och bästa samt vidta de åtgärder som främjar en förmånlig och snabb avveckling av boet. En förvaltare ska inte ådra konkursbolaget massaskulder som inte motsvaras av minst lika stora intäkter. Om en borgenär skulle kunna göra gällande en massafordran trots att förvaltaren valt att inte träda in i avtalet skulle nämnda lagregel förlora sin avsedda funktion. Ett konkursbo skulle då riskera att hamna på obestånd och försättas i konkurs utan att förvaltaren haft möjlighet att påverka och undvika detta.

Om Skatteverkets omprövningsbeslut inte undanröjs står två lagar i strid med varandra. Detta bör rimligen lösas genom ändrad lagstiftning och inte genom en skatteprocess

Er andrahands grund

Av 1 kap. 1 § ML framgår att mervärdesskatt ska betalas vid sådan omsättning inom landet av varor och tjänster som är skattepliktiga och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap. Med omsättning av en vara förstås att varan överläts mot ersättning.

Ni menar att äganderätten övergått i samband med lösöreköpet år 2013.

Även om rätten att såsom ägare förfoga över egendom enligt mervärdesskattedirektivet är ett autonomt begrepp, så förutsätter det ändå att det finns ett avtal om överlåtelse. Så är inte fallet när en konkursförvaltare väljer att inte inträda i ett avtal. Bestämmelsen i 6 kap. 3 § ML tillkom före det att mervärdesskattelagen anpassades till mervärdesskattedirektivet. Ni menar att mervärdesskatterättsliga principer ska användas med försiktighet eftersom nämnda lagrum inte har sin grund i mervärdesskattedirektivet.

Den minskade skulden ska inte anses utgöra ersättning i mervärdesskatt hänseende eftersom den inte korresponderar med värdet på tågagnarna. Av EU-rätten följer att det måste finnas en direkt koppling mellan utgiven ersättning och tillhandahållen vara/tjänst för att transaktionen ska kunna mervärdesbeskattas. Ni åberopar artikel 2.1 sjätte direktivet och EU-domstolens vägledande avgörande C-102/86, Apple and Pear Development Council samt C-246/08, kommissionen mot Finland.

Av bestämmelsen i 6 kap. 3 § ML framgår att konkursboet blir skattskyldigt för verksamheten vilket rimligen måste förutsätta att *verksamheten* också övergått till konkursboet.

Er tredjehands grund

Datum
2019-03-19

Dnr
208 423068-18/5281
m. fl.

Jenny Segeljakt
010-574 11 60
jenny.segeljakt@skatteverket.se

Om Medströms åtagande anses omfattas av mervärdesskatt ska bestämmelsen i 3 kap. 24 § ML, alternativt bestämmelsen om vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. ML tillämpas.

Tågagnarna var begagnade när de införskaffades och konkursbolaget har inte gjort avdrag för ingående mervärdesskatt i samband med förvärvet.

Någon vinst har inte uppkommit vid återtagandet. Lösöreköpet skedde till ett högre pris så återtagandet medför ingen mervärdesskatt.

Er fjärdehands grund

Ni yrkar att reglerna om skattebefrielse i 60 kap. SFL ska tillämpas. Den minskade skulden som konkursbolaget erhåller genom Medströms återtagande tillfaller inte er. Ni saknar således skattebetalningsförmåga och ett betalningsansvar för skatten kan medföra att ni försätts i konkurs.

Gällande rätt

Se Skatteverkets omprövningsbeslut meddelat den 7 september 2018.

Skatteverkets bedömning

Omsättning respektive leverans

Enligt Skatteverkets uppfattning ska begreppen omsättning respektive leverans i ML tolkas konformt med mervärdesskattedirektivet.

Av mervärdesskattedirektivet framgår att begreppet leverans av varor är ett gemenskapsrättsligt begrepp. Genom begreppet bestäms både *vad* som ska beskattas och *när* beskattning ska ske. Skatteverket vill åberopa EG-domstolens vägledande avgörande C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV. Genom avgörandet har klargjorts att begreppet leverans avser samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, som gör att mottagaren faktiskt kan förfoga över egendomen som om han var ägare till den. Begreppet är oberoende i förhållande till de civilrättsliga bestämmelserna om äganderättsövergång i de olika medlemsstaterna.

Skatteverket gör bedömningen att det saknar betydelse om ni trätt in i avtalet eller inte. Enligt Skatteverkets bedömning innebär säkerhetsöverlåtelsen som skedde den 6 maj 2013 mellan ISAB och Medström mervärdesskatterättsligt ingen omsättning. En säkerhetsöverlåtelse som enligt avtalet innebär att äganderätten automatiskt ska gå tillbaka efter det att gäldenärens betalningsskyldighet upphör, t ex. genom att lånet betalats tillbaka, är transaktioner som inte medför att förfoganderätten övergår till fordringsägaren. Det gäller även om fordringsägaren benämns som köpare i avtalet. Det är fråga om transaktioner som inte utgör omsättning av vara mervärdesskatterättsligt oavsett vilken juridisk innebörd

Datum
2019-03-19

Dnr
208 423068-18/5281
m. fl.

Jenny Segeljakt
010-574 11 60
jenny.segeljakt@skatteverket.se

säkerhetsöverlåtelsen har. Därför fanns i mervärdesskatterättslig mening tågagnarna kvar i Rushrail AB och genom konkursen, till förfogande i konkursboet.

Skattskyldigheten uppkommer på den grunden att omsättning skett av en vara och att omsättningen ägt rum efter konkursutbrottet.

Ni har invänt mot att Skatteverket åberopat avgöranden som avser tid före det år då Sverige gick med i EU. Av mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens praxis framgår att medlemsstaterna har utrymme att i nationella bestämmelser bestämma begreppet *skattesubjekt*. Praxis gällande tillämpningen av 6 kap. 3 § ML är således relevant även om avgörandet rör förhållanden tid före Sveriges inträde i EU.

Vem ska redovisa omsättningen?

Ni har fört fram att konkursbolaget ska redovisa mervärdesskatten i redovisningsperioden för konkursutbrottet.

Enligt Skatteverkets bedömning har omsättningen ägt rum den 24 juli 2017 då ni informerat köparen om att ni väljer att inte träda in i avtalet mellan köparen och konkursbolaget.

Överlåtelsen sker mot ersättning i och med att köparen sänder er en handling av vilken framgår att köparen kvittar överlåtelsen av tågagnarna mot fordran.

Enligt Skatteverkets bedömning är det således ni som ska redovisa omsättningen samt betala mervärdesskatten.

Omsättning förutsätter att det finns ett avtal om överlåtelse

Ni menar att med omsättning förstås att en vara överläts mot ersättning och att ersättningen bestäms i ett överlåtelseavtal.

Ni menar således att rätten att såsom ägare förfoga över egendom förutsätter att det måste finnas ett avtal om överlåtelse. Ni menar att den minskade skulden inte kan anses utgöra ersättning i mervärdesskattehänseende eftersom den inte korresponderar med värdet på tågagnarna.

Enligt Skatteverkets bedömning saknas stöd i EU-domstolens praxis för uppfattningen att omsättning förutsätter att det finns ett formligt avtal om överlåtelse. EU-domstolen har klargjort att omsättning är leverans. Med leverans förstås samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, som gör att mottagaren faktiskt kan förfoga över egendomen som om han är ägare till den.

Enligt Skatteverkets bedömning har ersättning utgått. Ersättningen är minskningen av skulden.

Datum
2019-03-19

Dnr
208 423068-18/5281
m. fl.

Jenny Segeljakt
010-574 11 60
jenny.segeljakt@skatteverket.se

Det finns inget stöd i mervärdesskattedirektivet eller praxis att det måste finnas en viss relation mellan den omsatta varans värde och ersättningen.

Ni har åberopat EU-domstolens avgörande C-102/86, Apple and Pear Development Council. Enligt Skatteverkets bedömning klargör EU-domstolen genom avgörandet att det måste finnas ett direkt och omedelbart samband mellan ett tillhandahållande och ersättningen. Det är således inte tillräckligt med ett indirekt samband. Ni har inte fört fram att ersättningen, den minskade skulden, skulle avse någon annan vara eller tjänst än tågagnarna.

Enligt Skatteverkets bedömning finns det ett direkt och omedelbart samband mellan ersättningen, minskningen av skulden, och tågagnarna.

Vinstmarginalbeskattning

Ni menar att reglerna om vinstmarginalbeskattning enligt 9 a § kap. ska tillämpas.

Det är den som begär att vinstmarginalbeskattningsreglerna ska tillämpas som har bevisbördan för att transaktionen kan beskattas enligt nämnda regel. Ni ska således visa att tågagnarna har förvärvats på så sätt som krävs enligt 9 a § kap. ML. Enligt Skatteverkets bedömning har ni inte visat att förvärvet skett på ett sådant sätt.

Enligt Skatteverkets bedömning är reglerna om vinstmarginalbeskattning således inte tillämpliga.

Överlåtelse av tillgångar som köpt utan rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, 3 kap. 24 § ML

Ni menar att bestämmelsen i 3 kap. 24 § ML ska tillämpas.

Det är den som begär att 3 kap. 24 § ML ska tillämpas som har bevisbördan för att transaktionen kan beskattas enligt nämnda regel. Ni ska således visa att överlåtaren förvärvat tågagnarna utan att ha rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

Enligt Skatteverkets bedömning har ni inte visat att förvärvet skett på ett sådant sätt. Enligt Skatteverkets bedömning är bestämmelsen i 3 kap. 24 § ML således inte tillämplig.

Skattebefrielse enligt 60 kap. SFL

Frågan om skattebefrielse har hanterats i särskild ordning.

Ersättning för ombudskostnader

Skatteverket överlämnar till förvaltningsrätten att ta ställning till er begäran om att ersättning ska utgå för ombudskostnader.



**OBLIGATORISKT
OMPRÖVNINGSBESLUT**

7(7)

Datum
2019-03-19

Dnr
208 423068-18/5281
m. fl.

Jenny Segeljakt
010-574 11 60
jenny.segeljakt@skatteverket.se

Detta beslut har fattats av undertecknad särskilt kvalificerad beslutsfattare enligt 66 kap. 5 § skatteförfarandelagen (2011:1244).


Jenny Segeljakt

Eftersom Skatteverket inte ändrat sitt beslut såsom ni begärt kommer ert överklagande och de övriga handlingar som ingår i ärendet att översändas till förvaltningsrätten. Om ni har något ytterligare att framföra ska ni vända er till förvaltningsrätten;

Förvaltningsrätten i Stockholm
115 75 Stockholm



Hur man överklagar

FR-13

Vill du att beslutet ska ändras i någon del kan du överklaga. Här får du veta hur det går till.

Överklaga skriftligt inom 2 månader

Tiden räknas oftast från den dag som du fick del av det skriftliga beslutet. I vissa fall räknas tiden i stället från beslutets datum. Det gäller om beslutet avkunnades vid en muntlig förhandling, eller om rätten vid förhandlingen gav besked om datum för beslutet.

För en part som företräder det allmänna (till exempel myndigheter) räknas tiden alltid från beslutets datum.

Observera att överklagandet måste ha kommit in till domstolen när tiden går ut.

Vilken dag går tiden ut?

Oftast är sista dagen för överklagande exakt 2 månader från det datum som tiden börjar räknas.

Exempel: Du fick del av beslutet den 21 december
→ tiden går ut den 21 februari.

Om samma datum inte finns i slutmånaden går tiden i stället ut på slutmånadens sista dag.

Exempel: Du fick del av beslutet den 31 december
→ tiden går ut den 28 februari.

Är sista dagen en lördag, söndag eller helgdag, mid-sommarafton, julafton eller nyårsafton, räcker det att överklagandet kommer in nästa vardag.

Överklaga efter att motparten överklagat

Om ena parten har överklagat i rätt tid, har den andra parten också rätt att överklaga även om tiden har gått ut. Det kallas att anslutningsöverklaga.

För enskild part går tiden för att anslutningsöverklaga ut 3 månader från beslutets datum.

För part som företräder det allmänna räknas 3 månader från det att den enskilda parten fick del av beslutet.

Ett anslutningsöverklagande upphör att gälla om det första överklagandet dras tillbaka eller av något annat skäl inte går vidare.

Så här gör du

1. Skriv förvaltningsrättens namn och målnummer.
2. Förklara varför du tycker att beslutet ska ändras och vilken ändring du vill ha.
3. Tala om vilka bevis du vill hänvisa till. Förklara vad du vill visa med varje bevis. Skicka med skriftliga bevis som inte redan finns i målet.
4. Lämna namn och personnummer eller organisationsnummer. Lämna också aktuella och fullständiga uppgifter om var domstolen kan nå dig: postadresser, e-postadresser och telefonnummer.

Om du har ett ombud, lämna också ombudets kontaktuppgifter.

5. Skicka eller lämna in överklagandet till förvaltningsrätten. Du hittar adressen i beslutet.

Vad händer sedan?

Förvaltningsrätten kontrollerar att överklagandet kommit in i rätt tid. Har det kommit in för sent avvisar domstolen överklagandet. Det innebär att beslutet gäller.

Om överklagandet kommit in i tid, skickar förvaltningsrätten överklagandet och alla handlingar i målet vidare till kammarrätten.

Har du tidigare fått brev genom förenklad delgivning kan även kammarrätten skicka brev på detta sätt.

Vill du veta mer?

Ta kontakt med förvaltningsrätten om du har frågor. Adress och telefonnummer finns på första sidan i beslutet. Mer information finns på www.domstol.se.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten*.

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nås för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.