

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

FRANCIS G. JACOBS

föredraget den 28 oktober 2004¹

1. Denna begäran om förhandsavgörande från Højesteret i Danmark rör vilka omständigheter som skall föreligga för att en person, som hyr en lokal i vilken han tidigare bedrev ekonomisk verksamhet men som nu upphört med den verksamheten, skall kunna anses vara fortsatt skattskyldig i mervärdesskatt-hänseende beträffande det löpande hyresavtalet och i den egenskapen få dra av ingående mervärdesskatt avseende kostnader som uppkommit med anledning av lokalen.

priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna.”

Tillämpliga bestämmelser

2. Själva kärnan i mervärdesskattesystemet fastställs i artikel 2 i första mervärdesskatte-direktivet.²

3. Enligt artikel 2 i sjätte mervärdesskatte-direktivet³ skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot

4. Enligt artikel 4.1 avses med skattskyldig person varje person som bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, oberoende

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningskatter (EGT P 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3).

3 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

av syfte eller resultat. Enligt artikel 4.2 avses med ekonomisk verksamhet "alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken" samt "utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav". I artikel 4.3 föreskrivs att "[m]edlemsstaterna [även kan] anse såsom skattskyldig var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som avser sådana verksamheter som avses i punkt 2".

5. Huvuddragen beträffande avdragsrätten anges i artikel 17 i sjätte direktivet. I artikel 17.2 föreskrivs följande: "I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala: a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person." Avdragsrätten inträder enligt artikel 17.1 samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

6. Spörsmål rörande användningen av varor och tjänster, till vilka den ingående mervärdesskatten hänför sig, "i samband med" skattepliktiga utgående transaktioner och således rörande omständigheter då avdrags-

rätten inträder eller inte enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet, har vid ett flertal tillfällen prövats av domstolen.

7. Av viss relevans för förevarande mål är den rättspraxis⁴ enligt vilken den som styrker att han har för avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet och som förvärvat ursprungligen beskattad utrustning för detta ändamål, skall anses som en skattskyldig person i denna egenskap och ha rätt att omedelbart göra avdrag för mervärdesskatt som har betalats för investeringsutgifter som har samband med de skattepliktiga transaktioner som han har för avsikt att genomföra, utan att han därvid måste invänta att den faktiska driften av verksamheten påbörjas. Denna rätt föreligger även om verksamheten inte ens påbörjas.

8. Domstolen har ännu inte prövat den spegelvända situationen, det vill säga då en skattskyldig person har upphört med sin ekonomiska verksamhet men ändå fortsätter att förvärva beskattad utrustning förknippad med skyldigheter som ingått i samband med den verksamheten.

9. Domstolen har emellertid slagit fast att åtminstone när en verksamhet som genomför skattepliktiga transaktioner överläts,

4 — Dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman (REG 1985, s. 655; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83), av den 29 februari 1996 i mål C-110/94, INZO (REG 1996, s. I-857), av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal (REG 1998, s. I-1), av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa (REG 2000, s. I-1577), av den 8 juni 2000 i mål C-396/98, Schloßstraße (REG 2000, s. I-4279), och av den 8 juni 2000 i mål C-400/98, Breitsohl (REG 2000, s. I-4321).

omfattas överlåtarens utgifter för de tjänster som förvärvats i syfte att genomföra överlåtelsen av verksamhetens allmänna kostnader före överlåtelsen, så att mervärdesskatten på dessa tjänster i princip är avdragsgill från den utgående skatten.⁵

10. I Danmark definieras i den i målet tillämpliga lydelsen av 3 § Momsloven (lagen om mervärdesskatt)⁶ "skattskyldig person" som "juridiska eller fysiska personer som bedriver självständig ekonomisk verksamhet".

11. De danska skattemyndigheternas praxis återfanns i Momsvejledning 2001 (2001 års riktlinjer för mervärdesskatt). Det anges att de fall då skattemyndigheterna anser att en juridisk eller fysisk person bedriver självständig ekonomisk verksamhet följer av domstolens rättspraxis.

Bakgrunden, förfarandet och parternas argument

12. I/S Fini H (nedan kallad Fini H) är ett bolag som bildades för att driva en restaurang.

Fini H bedrev denna restaurang i hyrda lokaler. Det tioåriga hyresavtalet skulle gälla fram till juli 1998, och avtalsparterna hade under tioårsperioden inte rätt att säga upp avtalet. Efter tioårsperioden kunde var och en av parterna säga upp avtalet med uppsägningstid. Restaurangen stängde i juli 1993, och därefter har lokalerna stått oanvända.

13. Fini H försökte att säga upp hyresavtalet trots vad som stadgades däri, men hyresvärden godtog inte uppsägningen. De andra eventuella hyrestagare som hittades ville antingen inte betala samma hyra eller så ville de inte godta Fini H:s villkor för att överta inredningen. Hyresvärden skulle ha godtagit en annan hyresgäst om Fini H betalade mellanskillnaden mellan de två hyrorna. Fini H gick inte med på detta och fortsatte i själva verket att vara hyrestagare ända fram till det att hyresavtalet löpte ut.

14. Efter det att restaurangverksamheten upphörde fortsatte de två bolagsmännen med sina egna separata verksamheter. Bolaget i sig fortsatte att vara registrerat för mervärdesskatt och lämnade in deklarationer med avdrag för ingående mervärdesskatt rörande kostnader för lokallhyra, uppvärmning, elektricitet och fast telefonavgift. Bolaget fortsatte att betala dessa kostnader som uppkommit för lokalen. Eftersom någon försäljning inte ägde rum och det således inte heller fanns någon utgående mervärdesskatt att beakta, ledde detta till nettobetalningar till Fini H.

5 — Dom av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, Abbey National (REG 2001, s. I-1361), särskilt punkt 35 ff., och av den 29 april 2004 i mål C-137/02, Faxworld (REG 2004, s. I-5547, punkt 39).

6 — Enligt lag nr 804 av den 16 augusti 2000.

15. I september 1998 beslutade emellertid den lokala skattemyndigheten att de belopp som skattemyndigheten betalat ut sedan oktober 1993 skulle återbetalas samt att någon betalning inte skulle erläggas med avseende på perioden april–september 1998. Beslutet fattades mot bakgrund av att Fini H sedan det tredje kvartalet 1993 inte hade bedrivit någon verksamhet med skattepliktig leverans av varor eller med skattepliktigt tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i Momsloven, vilket är ett villkor för att avdrag skall få göras för ingående mervärdesskatt. Den centrala skattemyndigheten bekräftade i november 1999 beslutet, men i februari 2000 överklagade Fini H beslutet till Vestre Landsret.

16. I augusti 2001 fastställde Vestre Landsret beslutet. Som skäl angav Vestre Landsret att utgifter för lokalhyra som uppkommit efter det att verksamheten upphört och som inte hänför sig till en sedvanlig avveckling av verksamheten utan som endast beror på en avtalsbestämmelse om att avtalet inte får sägas upp, inte kan anses vara driftsutgifter som uppkommit i samband med en självständig verksamhet i den mening som avses i 3 § i Momsloven. Vidare fann Vestre Landsret att Fini H inte kunde anses ha agerat i god tro då bolaget var fortsatt registrerat för mervärdesskatt.

17. Vestre Landsrets dom överklagades till Højesteret som begärt förhandsavgörande beträffande följande tolkningsfrågor:

”1. Kan en person anses bedriva självständig ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.1–4.3 i sjätte mervärdesskattedirektivet i det fallet när vederbörande har ingått ett hyresavtal inom ramen för självständig ekonomisk verksamhet, men där den faktiska verksamheten numera upphört samtidigt som hyresavtalet fortsätter att gälla under en viss tid till följd av att hyresavtalet innehåller en bestämmelse om att det inte får sägas upp, och där vederbörande efter det att den faktiska verksamheten upphört inte gjort några mervärdesskattepliktiga transaktioner i samband med nyttjandet av lokalen i syfte att fortlöpande vinna intäkter?

2. Är det relevant för svaret på den första tolkningsfrågan att vederbörande, under den återstående tid som avtalet inte får sägas upp, antingen försöker att nyttja lokalen för att genomföra mervärdesskattepliktiga transaktioner i syfte att fortlöpande vinna intäkter eller försöker att göra sig av med lokalen? Är vidare den totala längden på den period som avtalet inte får sägas upp eller längden på den tid som återstår av nämnda period relevant för svaret på den första tolkningsfrågan?”

18. Skriftliga yttranden har inkommit från Fini H, den danska regeringen och kommissionen, vilka även yttrat sig muntligen vid förhandlingen den 15 september 2004. Fini H anser sig ha rätt att göra avdrag. Den

danska regeringen och kommissionen anser däremot att Fini H inte har någon sådan avdragsrätt.

19. Fini H har i huvudsak gjort gällande att den har rätt att göra avdrag eftersom hyresavtalet ingicks i syfte att påbörja eller bedriva en ekonomisk verksamhet. Fini H har åberopat domarna i målen *Rompelman*, *INZO* och *Breitsohl*⁷ och därvid särskilt framhållit domstolens hänvisning till principen om skatteneutralitet och rättssäkerhetsprincipen. För det fall Fini H inte har någon sådan avdragsrätt skulle bolaget tvingas att stå för ingående mervärdesskatt på utrustning som förvärvats för en verksamhet som genomför utgående skattepliktiga transaktioner. Vidare skulle åtaganden som bolaget ingått under det att verksamheten bedrevs ändras till sin natur på grund av senare ändrade förhållanden. Vid förhandlingen har Fini H betonat att den period under vilken hyresavtalet inte fick sägas upp var sedvanlig praxis i branschen.

20. Den danska regeringen har lyft fram meningen "i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav" i artikel 4.2 i sjätte direktivet. När en skattskyldig person inte längre utnyttjar tillgångar i ett sådant syfte, upphör avdragsrätten samtidigt som den ekonomiska verksamheten eller inom en skälig tid därefter. Den skattskyldige kan inte ha en i tiden obegränsad avdragsrätt på den grunden att han tidigare bedrev sådan verksamhet. När verksamheten upphör skall den skattskyldige antingen göra sig av med tillgången

eller utnyttja den i syfte att vinna intäkter. I förevarande fall gjordes inte några ansträngningar för att utnyttja lokalen eller hyresrätten i det syftet. De utgifter som fortsatte uppkomma hade inte samband med att verksamheten påbörjades, bedrevs eller upphörde. Om den skattskyldige under sådana omständigheter medgavs avdragsrätt, skulle det strida mot principen om skatteneutralitet, eftersom mervärdesskatt inte övervältrades på någon slutkonsument. Att vägra en sådan avdragsrätt är emellertid förenligt med rättssäkerheten om det grundas på ett objektivt och fastställbart kriterium. Den rättspraxis som har åberopats av Fini H rör en annan situation och kan inte tillämpas i förevarande mål. Av andra domar⁸ framgår det emellertid klart att enbart innehavet av ett hyresavtal inte kan utgöra en ekonomisk verksamhet.

21. Kommissionen har först noterat att enligt domstolens rättspraxis, från domen i målet *Rompelman* till domen i målet *Breitsohl*,⁹ får skattemyndigheten kräva att en näringsidkare styrker sin uppgift om att han avser att inleda ekonomisk verksamhet som kommer att ge upphov till skattepliktiga transaktioner, och vägra avdragsrätt om näringsidkaren inte kan styrka detta. För det andra kommer vissa transaktioner för att exempelvis avsluta en verksamhet fortsätta att anses vara "i syfte att" genomföra skattepliktiga utgående transaktioner även efter det att den ekonomiska verksamheten upphört. I förevarande

8 — Dom av den 20 juni 1991 i mål C-60/90, *Polysar Investments* (REG 1991, s. I-3111; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-227), och av den 6 februari 1997 i mål C-80/95, *Harnas & Helm* (REG 1997, s. I-745), samt beslut av den 12 juli 2001 i mål C-102/00, *Welthgrove* (REG 2001, s. I-5679).

9 — Se ovan fotnot 4. Kommissionen har särskilt citerat domen i målet *Breitsohl*, punkt 39.

7 — Se ovan fotnot 4.

mål ankommer det på den nationella domstolen att pröva huruvida det av transaktionerna framgick att Fini H hade för avsikt att fortsätta verksamheten eller huruvida transaktionerna har ett direkt och nödvändigt samband med upphörandet av verksamheten. Att endast fortsätta att uppfylla avtalsenliga skyldigheter enligt ett hyresavtal utgör emellertid inte bevis på att det fanns en avsikt att fortsätta att bedriva ekonomisk verksamhet. För det fall Fini H försökte att utnyttja hyresavtalet för att vinna intäkter — vilket även det skall prövas av domstolen — kan den utrustning som förvärvats tillskrivas den nya eller framtida ekonomiska verksamheten men inte den tidigare restaurangverksamheten.

Rättslig bedömning

Allmänna överväganden

22. Under den normala driften av en verksamhet i vilken varor och tjänster till vilka den ingående mervärdesskatten hänförs sig och i vilken varor och tjänster förvärvas till vilka den utgående mervärdesskatten hänförs sig säljs, försöker den skattskyldige att göra en vinst, vilket innebär att värdet på utgående skatt i allmänhet blir större än värdet på ingående skatt. Den skattskyldige kommer därför att periodiskt till skattemyndigheterna betala skillnaden mellan de två beloppen, nämligen den utgående skatt som han erhållit från sina kunder efter att avdrag gjorts från den ingående skatt som

tagits ut på varor och tjänster som han använder för sina utgående transaktioner.¹⁰

23. Det är emellertid ett förenklat scenario och annat kan i praktiken gälla specifika transaktioner.

24. Även om avdrag för ingående skatt endast kan göras om de relevanta varorna och tjänsterna används för skattepliktiga utgående transaktioner, och även om metaforen transaktionskedja ofta används i det sammanhanget, görs avdraget inte beroende av att en kronologisk sekvens med speciellt relaterade ingående och utgående transaktioner fullbordas.

25. Ingående skatt får således dras av så snart som skattskyldighet inträder för avdragsbeloppet. Det är inte nödvändigt att vänta på att en utgående transaktion vidtas och att den ingående varan eller tjänsten används.¹¹ Det som är avgörande är om den ingående transaktionen är en kostnadskomponent i en skattepliktig utgående transaktion och således om den har ett direkt och omedelbart samband med en sådan transaktion.¹²

10 — Situationen är mer komplicerad när vissa transaktioner är skattepliktiga och andra är undantagna skatteplikt, vilket ger upphov till proportionerat avdrag. I förevarande mål har det emellertid inte framkommit att Fini H bedrev verksamhet som till någon del var undantagen från skatteplikt.

11 — Artikel 17.1 i sjätte direktivet.

12 — Se exempelvis dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group (REG 1995, s. I-983), punkt 19, och av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, Midland Bank (REG 2000, s. I-4177), punkt 20 ff.

26. För det andra skall allmänna driftskostnader i en verksamhet i vilken skattepliktiga transaktioner sker, i princip anses vara sådana kostnadskomponenter såvitt de har ett direkt och omedelbart samband med verksamheten som helhet, även om de inte kan tillskrivas särskilda utgående transaktioner.¹³

27. För det tredje är ingående mervärdesskatt inte bara avdragsgill både beträffande specifika kostnader och allmänna driftskostnader innan någon skattepliktig utgående transaktion görs — exempelvis då en verksamhet håller på att byggas upp —, utan avdragsrätten går inte ens förlorad då den planerade ekonomiska verksamheten inte gett upphov till några mervärdesskattepliktiga transaktioner eller om den skattskyldige på grund av orsaker som han inte kunnat råda över inte har kunnat använda sig av de varor eller tjänster som han förvärvat. I sådana fall måste det emellertid ha funnits en genuin avsikt — som skall styrkas på skattemyndighetens begäran — att sådana transaktioner skulle ske och att kostnaderna uppkommit i detta syfte.¹⁴

28. För det fjärde kvarstår avdragsrätten även då den skattskyldige inte längre genomför några utgående transaktioner efter att

han förvärvat varorna eller tjänsterna, till vilka den ingående mervärdesskatten hänförs sig, exempelvis beträffande kostnader som uppkommit för att avsluta verksamheten.

29. Domstolen har slagit fast att det är huvudfallet beträffande utgifter som uppkommer vid överlåtelse av samtliga tillgångar eller någon del därav från en verksamhet till en annan skattskyldig person.¹⁵ Även om den domen meddelades mot bakgrund av den särskilda bestämmelsen i artikel 5.8 i sjätte direktivet, enligt vilken det kan anses att någon leverans av varor inte har ägt rum under dessa omständigheter, måste samma tolkning göras även då den skattskyldige upphör med verksamheten under andra omständigheter. Domstolen har slagit fast följande i domen i målet *Abbey National*:¹⁶

”Varje annan tolkning av artikel 17 i sjätte direktivet skulle strida mot principen enligt vilken det krävs att mervärdesskattesystemet är fullständigt neutralt beträffande skattebördan för företagets hela ekonomiska verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i sig är underkastad mervärdesskatt, och skulle medföra att den ekonomiske aktören påfördes kostnaden för mervärdesskatt inom ramen för sin ekonomiska verksamhet, utan möjlighet till avdrag (se i denna mening domen i det ovannämnda målet *Gabalfrija m.fl.*, punkt 45). Det skulle således innebära en godtycklig skillnad mellan, å ena sidan, utgifter som uppkommer för ett företag innan dess verksamhet faktiskt inleds och bedrivs och, å andra sidan, utgifter som uppkommer för att avsluta verksamheten.”

13 — Se exempelvis dom av den 27 september 2001 i mål C-16/00, *CIBO Participations* (REG 2001, s. I-6662), punkt 35.

14 — Se exempelvis de domar som nämns ovan i fotnot 4. Domen i målet *Midland Bank* (ovan fotnot 12), punkt 22.

15 — Se domarna i målen *Abbey National* och *Faxworld* (ovan fotnot 5).

16 — Punkt 35 i domen.

30. Slutligen kan det ingående mervärdesskattebeloppet under vissa omständigheter överstiga det utgående mervärdesskattebeloppet, vilket leder till att skattemyndigheterna gör en utbetalning till den skattskyldige. Så kan vara fallet då ett företag inte går med vinst eller om det helt enkelt inte genomför några mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner. Detta kan i sin tur inträffa under beskattningsperioder då ett företag håller på att byggas upp eller då dess verksamhet håller på att avslutas och då några utgående transaktioner ännu eller inte längre genomförs.

31. Ett sådant förhållande är inte i sig på något sätt oförenligt med gemenskapens mervärdesskattesystem, även om det innebär en nettobetalning till den skattskyldige beträffande en del av eller hela den skattskyldiges ekonomiska verksamhet, som förblir en ekonomisk verksamhet oberoende av resultatet.¹⁷

32. Mervärdesskatt är en allmän skatt på (slutlig, privat) konsumtion.¹⁸ Mervärdesskatt belastar däremot inte företag som bedriver verksamhet på de nivåer som leder fram till denna konsumtion. Domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att avdragssystemet har till syfte att helt befria aktören från den börda avseende mervärdesskatt som

skall betalas eller som har betalats inom ramen för all hans ekonomiska verksamhet.¹⁹ Situationer där en skattskyldig person kan få tillbaka ingående mervärdesskatt utan att egentligen genomföra några mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner innebär endast att han får tillbaka de belopp som tidigare betalats till skattemyndigheterna med förväntningen att de transaktioner som dessa belopp omfattade skulle leda till en senare skattepliktig transaktion för slutlig konsumtion. För det fall den förväntningen inte infrias och någon slutlig konsumtion inte äger rum, föreligger det inte någon grund för att ta ut skatt i tidigare led. Följaktligen skall de belopp som erlagts återbetalas till den skattskyldige som för tillfället bär bördan.

Förevarande mål

33. Den nationella domstolens tolkningsfrågor begränsas visserligen till att avse vad som kan anses vara ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet. Saken i målet är emellertid huruvida Fini H får dra av sin ingående mervärdesskatt mot bakgrund av de omständigheter som redovisats.

34. Svaret på frågan huruvida Fini H har sådan avdragsrätt beror inte bara på om Fini H är att anse som skattskyldig person (en person som bedriver ekonomisk verksamhet)

17 — Artikel 4.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

18 — Artikel 2 i första mervärdesskattedirektivet (se ovan punkt 2).

19 — Se exempelvis domen i målet Ghent Coal Terminal (ovan fotnot 4), punkt 15.

utan även på om det finns ett direkt och omedelbart samband mellan förvärvet av varorna eller tjänsterna, till vilka den ingående mervärdesskatten hänför sig, och den faktiska eller avsedda utgående transaktionen i den ifrågavarande verksamheten, något som krävs enligt artikel 17 i direktivet och enligt den rättspraxis som redovisats i fotnoterna 12 och 13.

35. Fini H upphörde med sin restaurangverksamhet i ifrågavarande lokaler i juli år 1993. Bolaget fortsatte emellertid att betala hyra i enlighet med den avtalsförpliktelse som bolaget hade ingått i syfte att bedriva nämnda verksamhet.

36. När en skattskyldig person upphör med sin ekonomiska verksamhet, är det klart att dennes ställning som sådan inte kan upphöra direkt då han genomför den sista utgående transaktionen. Det är oundvikligt att ytterligare kostnader uppkommer, inklusive kostnader som uppkommer på grund av åtaganden som inte kan sägas upp omedelbart. Dessa kostnader skall räknas av mot företagets slutliga och totala vinst. Mervärdesskatten på dessa kostnader måste vara avdragsgill, eftersom kostnaderna påverkar det totala mervärdet under hela företagets verksamhet, vilket i sin tur bestämmer det totala mervärdesskattebelopp som skall beaktas.

37. Det följer dessutom av domen i målet Abbey National²⁰ att mervärdesskat-

ten på utgifter som uppkommer för att avsluta verksamheten måste vara fortsatt avdragsgill även om inga ytterligare skattepliktiga utgående transaktioner genomförs. Sådana kostnader utgör en del av de allmänna omkostnaderna för hela restaurangverksamheten från det att den påbörjas till dess att den avslutas. De har således ett direkt och omedelbart samband med de utgående transaktionerna i verksamheten.

38. Kostnader som uppkommer inom ramen för arbetet med att bli kvitt hyresavtalet för lokalen måste anses ingå i den kategorin, på samma sätt som gäller kostnader som uppkommer inom ramen för arbetet med att göra sig av med de andra tillgångarna i restaurangen. Eftersom det inte är rimligt att tro att en verksamhet som håller på att avslutas kan göra sig av med sina tillgångar från en dag till en annan, måste även nödvändiga kostnader som uppkommer i mellantiden ingå i den kategorin, såsom hyreskostnader fram till dess att tillgångarna slutligt avhänts.

39. I princip skall således den nationella domstolens första tolkningsfråga besvaras jakande: mot bakgrund av de omständigheter som redovisats i målet kan den skattskyldige anses vara fortsatt skattskyldig, det vill säga att han fortsätter att bedriva ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i direktivet.

20 — Se punkterna 28 och 29 ovan.

Hyresavtalets avtalstid

40. Det som är problematiskt i detta mål och som den nationella domstolen tar upp i den andra tolkningsfrågan är den ovanligt långa tid — ungefär fem år — som hyresavtalet fortsatte att löpa efter det att verksamheten avslutats, utan att lokalen avhändes eller utnyttjades för annan ekonomisk verksamhet.

41. Det förefaller som om det finns två orsaker till detta. Å ena sidan beror det på att hyresavtalet inte kunde sägas upp utan hyresvärdens samtycke, vilket inte lämnades. Å andra sidan beror det på att Fini H inte godtog de villkor som förhandlats fram för att en ny hyresgäst skulle vilja överta lokalen.

42. Vad avser den första orsaken framgår det av begäran om förhandsavgörande att Fini H inte hade laglig rätt att säga upp avtalet före år 1998. Hyresavtalet hade ingåtts för att hyresgästen skulle bedriva restaurangverksamhet, det vill säga en ekonomisk verksamhet i vilken skattepliktiga utgående transaktioner genomförs. I den mån Fini H inte kunde undkomma att betala hyra efter det att verksamheten avslutats (och lokalen inte utnyttjades i annat syfte), måste den hyran avses utgöra en del av verksamhetens totala omkostnader. Den mervärdesskatt som tas ut måste därför vara avdragsgill.

43. Det förefaller emellertid även som om det inte var omöjligt att slippa att erlægga full hyra, eftersom företaget hade kunna slippa åtminstone en del av kostnaderna genom att godta en annan hyresgäst, trots att detta hade varit på villkor som inte var helt tillfredsställande för Fini H. Frågan som uppkommer är om Fini H:s vägran att godta dessa villkor kan påverka bolagets avdragsrätt.

44. Den som bedriver ekonomisk verksamhet kommer som regel att försöka att göra detta på ett så vinstgivande sätt som möjligt, oavsett om det därvid är fråga om att bygga upp, driva eller lägga ned ett företag. Antagandet att personer som bedriver ekonomisk verksamhet agerar på detta sätt ligger i själva verket till grund för hela mervärdesskattesystemet.

45. I fråga om normal verksamhetsdrift är detta dessutom ett fullt rimligt antagande. Detta antagande vederlägger även den danska regeringens farhågor om att en aktör på något sätt skulle planera att under 98 års tid få återbetalning av ingående mervärdesskatt beträffande ett 99-årigt hyresavtal som endast använts i ett år för aktiv verksamhet. Avdragen ingående mervärdesskatt kan aldrig vara större än de faktiska kostnaderna för ingående transaktioner, försävt det inte är fråga om skattebedrägeri.

46. Ibland går emellertid en eller flera av parterna inte med vinst.

47. I sin rättspraxis, från domen i målet *Rompelman* till domen i målet *Breitsohl*, har domstolen slagit fast att sådana omständigheter i princip inte påverkar rätten att dra av ingående mervärdesskatt då en verksamhets inledande skede inte leder till någonting på grund av orsaker som aktören inte råder över. Samma bedömning måste göras även då företagets slutliga skede eller till och med hela företaget går med förlust, så att värdet på beskattade ingående transaktioner överstiger värdet på skattepliktiga utgående transaktioner.

48. Enligt min mening borde det inte göra någon skillnad om den uppkomna situationen inte — eller inte helt — ligger utanför den skattskyldiges kontroll. En förutsättning för detta är att det inte är fråga om bedrägeri, missbruk eller annan främmande användning av ifrågavarande ingående transaktioner.

49. Tillämpningen av mervärdesskatt är en objektiv fråga. Skatt tas ut på det mervärde som faktiskt uppkommit, även om ett större mervärde hade kunnat skapas av en skickligare aktör, vilket i sin tur hade skapat större skatteintäkter. Inte heller kan resultatet påverkas av om en skattskyldig person misslyckades med att minimera sin förlust och därmed den ingående skatt som skall återbetalas av skattemyndigheten, antingen under en viss beskattningsperiod eller under hela verksamheten. Den önskade vinstnivån bestäms utifrån flera faktorer,²¹ och det kan

inte krävas av en skattskyldig person att han skall driva verksamheten på ett sådant sätt som maximerar mervärdesskatteintäkterna. Inte heller skall han bestraffas för att han inte gjort detta.

50. Det skall även erinras om att skattskyldiga personer, om de inte har någon avsikt att missbruka skattesystemet, i allmänhet försöker att minimera sina förluster. Detta innebär i praktiken att det är tämligen sällsynt att mervärdesskatteintäkterna minskar i fall som detta.

51. Min uppfattning i denna fråga baseras emellertid på att förvärven av varor och tjänster, till vilka den ingående mervärdesskatten hänför sig, inte förlorar sitt direkta och omedelbara samband med de skattepliktiga utgående transaktionerna beträffande hela verksamheten, från det att den påbörjades till det att den avslutades.

52. Detta samband kan falla bort på olika sätt då de ingående transaktionerna — i förevarande mål de förhyrda lokalerna och därmed sammanhängande tjänster — används i ett syfte som är separat från syftena med verksamheten. Detta skulle vara fallet om de används i privat syfte (vilket skulle kunna utgöra slutlig konsumtion och inte medföra någon avdragsrätt) eller för en annan verksamhet (då avdragsrätten skulle bestämmas utifrån de omständigheter som den verksamheten bedrevs under; se punkterna 54–57 nedan). Detta skulle naturligtvis

21 — Jämför domen i målet *BLP Group* (ovan fotnot 12), punkt 26.

också vara fallet vid bedrägeri eller missbruk, antingen med avseende på själva mervärdesskattesystemet eller något annat system.

för att genomföra mervärdesskattepliktiga transaktioner i syfte att vinna intäkter, vilket skulle kunna inkludera andrahandsuthyrning, skulle den ingående mervärdesskatten i princip vara avdragsgill, även om någon sådan inkomst senare inte skulle uppstå.

53. Genom en analog tolkning av den rättspraxis som finns beträffande kostnader som uppkommit i samband med igångsättandet av en verksamhet är det i detta avseende rimligt att skattemyndigheten får kräva bevis på att förvärven av varor och tjänster, till vilka den ingående mervärdesskatten hänförs, inte användes i något annat syfte än det som gällde för den ursprungliga verksamheten.

Möjlig avsikt att påbörja en ny ekonomisk verksamhet

54. En slutlig aspekt av den nationella domstolens andra tolkningsfråga är huruvida det är relevant om Fini H hade för avsikt att använda lokalen för någon annan mervärdesskattepliktig verksamhet.

55. En sådan situation skulle omfattas av domstolens rättspraxis från domen i målet Rompelman till domen i målet Breitsohl. För det fall Fini H under den aktuella perioden verkligen hade för avsikt att använda lokalen

56. Av rättspraxis framgår emellertid att skattemyndigheten får kräva att Fini H styrker sin uppgift om att bolaget ärligen avsåg att använda den förhyrda lokalen i detta syfte. Om detta inte styrks, får skattemyndigheten vägra avdrag.²² Detta innebär i sin tur att avsikten skall vara definitiv och skäligt specifik. Att endast vara villig att använda lokalen på detta sätt om och när tillfälle ges är enligt min mening inte tillräckligt.

57. För det fall detta är relevant, ankommer det på den nationella domstolen att göra denna bedömning. Eftersom Fini H i detta mål emellertid inte grundar sin talan på ett sådant synsätt, är det sannolikt att den nationella domstolens bedömning endast kommer att omfatta de omständigheter som jag redovisat ovan beträffande sambandet mellan den avslutade restaurangverksamheten och det fortlöpande hyresavtalet.

22 — Se exempelvis domen i målet Gabalfrisa (ovan fotnot 4), punkt 46.

Förslag till avgörande

58. Jag anser följaktligen att domstolen skall besvara Højesterets tolkningsfrågor på följande sätt:

- 1) Artiklarna 4 och 17 i sjätte mervärdesskattedirektivet skall tolkas så, att när en skattskyldig person för sina skattepliktiga utgående transaktioner avtalar om ett åtagande — såsom att hyra en lokal — att förvärva skattepliktiga varor eller tjänster, men upphör med sina skattepliktiga utgående transaktioner innan åtagandet upphör att gälla men ändå fortsätter att förvärva ifrågavarande varor eller tjänster för att uppfylla sitt åtagande, skall denne i detta avseende i princip anses behålla sin egenskap av skattskyldig person som handlar i denna egenskap och således ha rätt att göra avdrag för mervärdesskatt beträffande dessa varor eller tjänster under den tid som det ursprungliga åtagandet fortsätter att gälla. Förutsättningarna för detta är
 - att det direkta och omedelbara sambandet mellan å ena sidan de förvärvade varorna eller tjänsterna och å andra sidan de transaktioner, för vilka åtagandet att förvärva dessa varor eller tjänster ursprungligen gjordes, inte går förlorat genom att varorna eller tjänsterna används för privat bruk eller för en annan ekonomisk verksamhet, och
 - att det på skattemyndighetens begäran kan styrkas att detta direkta och omedelbara samband fortfarande finns.
- 2) Längden på den period som förflyter fram till det att åtagandet upphört att gälla är i princip inte relevant i detta avseende. Att vederbörande aktivt försöker använda den förvärvade varan eller tjänsten i ett annat syfte än den ursprungliga skattepliktiga utgående transaktionen är relevant endast försåvitt detta bryter det direkta och omedelbara sambandet mellan dessa transaktioner.