

(2520LVT) Sammansatta transaktioner/blandad verksamhet – hur kan problem undvikas eller minskas?

Om sammansatta transaktioner delas upp redan vid faktureringen, bör det underlätta både bestämningen av beskattningsunderlaget och bedömningen av omfattningen av avdragsrätt för debiterad ingående moms på förvärv i en blandad verksamhet.

- Om omsättning som omfattas av den generella momssatsen bryts ut först i efterhand från underlag som omfattas av reducerad momssats, kan problem uppkomma för fakturerande företag. Tvist kan uppkomma med kunden om att efterdebitera denne en höjning av moms. Om å andra sidan en för hög momssats har tillämpats i fakturan, kan det drabba kunden genom att denne i efterhand måste sänka sin redovisade ingående moms (jfr 2510LVT, nedan under särskild rubrik).
- Om momsfri omsättning bryts ut först i efterhand ur beskattningsunderlaget, begränsar reglerna om blandad verksamhet avdrags- eller återbetalningsrätten för ingående moms på företagets förvärv i den egna verksamheten (jfr 2510LVT, nedan under särskild rubrik).

För att ytterligare underlätta angående uppdelning av leverantörsfakturer i avdrags- eller återbetalningsberättigade förvärv respektive icke avdrags- eller återbetalningsberättigade förvärv, kan företaget delas upp i exempelvis två aktiebolag, där det ena gör skattepliktig eller från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning av varor eller tjänster och det andra gör från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av varor eller tjänster. Det kan t.ex. röra sig om ett bolag med skattepliktig konsultverksamhet och ett annat bolag som sysslar med momsfri utbildning, vård, finansieringstjänster etc. Det underlättar hanteringen av leverantörsfakturorna i förevarande hänseende, genom att beställningar av vad som behövs i verksamheterna av olika momsmässig karaktär sker från respektive av de båda bolagen.

Om bolaget med avdrags- eller återbetalningsrätt låter bolaget utan sådan rätt använda bolagets tillgångar, uppkommer problem med omvärdering av priset för sådan upplåtelse om det understiger marknadsvärdet, då bolagen torde betraktas som förbundna parter. Jfr 1 kap. 9 § och 7 kap. 3 a-3 d §§ ML samt 3301LVT (se nedan under särskild rubrik).

Om de båda bolagen önskar undvika att behöva debitera utgående moms på nämnda upplåtelse, och därmed att en momskostnad uppkommer hos bolaget som saknar avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms, kan de, förutsatt att de tillhör vissa branscher etc. (se nedan), ansöka hos Skatteverket om att bilda en mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. mervärdesskattelagen (1994:200). De båda bolagen anses i så fall som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp) med en enda verksamhet (jfr 6 a kap. 1 § första stycket ML). Enligt 6 a kap. 2 § första stycket ML får endast beskattningsbara personer i följande branscher etc. ingå i en mervärdesskattegrupp:

1. beskattningsbara personer som står under Finansinspektionens tillsyn och som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet därför att omsättningen av tjänster är undantagen från skatteplikt med stöd av 3 kap. 9 (bank- och finansieringstjänster samt värdepappershandel) eller 10 § (försäkringstjänster) ML, och
2. beskattningsbara personer med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla beskattningsbara personer som avses i punkt 1 varor eller tjänster, eller
3. beskattningsbara personer som är kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).
[OBS! Regeln i 36 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) är något annat än den särskilda momsmässiga kommissionärsregeln i 6 kap. 7 § ML, vilken nämns i bl.a. 3101LVT (se nedan under särskild rubrik).]

Här får nämnas att möjligheten till s.k. *slussning* av ingående moms mellan företag som utgjorde äkta koncern enligt tidigare 8 kap. 4 § andra stycket ML upphörde den 1 januari 2016, genom SFS 2015:888.

(2510LVT) Blandad verksamhet resp. omsättningar som omfattas av olika momssatser – vilka problem uppkommer i den egna verksamheten resp. hos kunden?

I genomgången här under 2510LVT utgår jag ifrån att Ditt företag omsätter varor och/eller tjänster till en kund, och att momsproblem kan uppkomma i företagets egen verksamhet eller hos kunden. Du kan givetvis också läsa genomgången med utgångspunkt i att Ditt företag är kunden. Det är ofta så att momsproblem bör belysas inte bara utifrån vad som gäller i det egna företaget, utan också med hänsyn till vad som förekommer i ledet före Ditt företag, dvs. hos en leverantör, eller i ledet efter Ditt företag, dvs. hos en kund. Vissa momsproblem måste dessutom belysas i flera led än två i en förädlingskedja, produktions- och distributionsprocessen, avseende varor och/eller tjänster [jfr artikel 1.2 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG)].

Blandad verksamhet och avdragsrätten

Företaget måste undersöka om blandad verksamhet med varu- eller tjänsteomsättningar av skattepliktig respektive momsfri karaktär förekommer i verksamheten [jfr 7 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200)], för att undvika negativa beskattningsåtgärder i den egna verksamheten.

I en blandad verksamhet, dvs. företagets verksamhet utgörs inte bara av skattepliktig och/eller från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning utan också av från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av varor eller tjänster, gäller följande avdragsmässigt.

- Företaget har enbart rätt att lyfta av den ingående momsen på förvärv i verksamheten i den mån förvärven kan hänföras till företagets produktion av varuleveranser och tjänstetillhandahållanden av skattepliktig karaktär (avdragsrätt) eller av leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som omfattas av kvalificerat undantag från skatteplikt (återbetalningsrätt).
- Företaget har inte sådan rätt till momsavlyft i den mån förvärven kan hänföras till produktionen av varuleveranser och tjänstetillhandahållanden av momsfri karaktär (s.k. okvalificerade undantag från skatteplikt). **Kom ihåg att sådan avdragsbegränsande omsättning av momsfri karaktär också kan finnas med i redovisning av omsättning till utlandet.**
- Om det förekommer gemensamma förvärv i den blandade verksamheten, får avdragsrätten för ingående moms fördelas efter skälig grund (8 kap. 13 § ML). Fördelningsnyckeln kan bestå av relationen skattepliktig omsättning i förhållande till total omsättning eller av hur mycket arbetstid som läggs ned i den skattepliktiga verksamhetsgrenen i förhållande till vad som läggs med totalt sett, dvs. beträffande produktionen av både skattepliktiga och momsfria varuleveranser/tjänstetillhandahållanden.
- Om fördelningen faller ut på så sätt att de gemensamma förvärven till mer än 95 % kan anses hänförliga till den skattepliktiga verksamhetsgrenen, får ingående momsen på dem dras till fullo av företaget (8 kap. 14 § första stycket 1 ML).

- Om den skattepliktiga omsättningen är mer än 95 % av den totala omsättningen, får hela ingående momsen dras på visst förvärv eller import som inte överstiger 1 000 kr (8 kap. 14 § första stycket 2 ML).

Endast om varorna/tjänsterna som produceras av företaget inte klart kan åtskiljas från varandra kan en huvudsaklighetsbedömning aktualiseras, så att verksamheten antingen anses helt avdragsberättigande eller inte berättigar alls till avdrag för ingående moms på förvärv i verksamheten.

Tillhandahållande av omsättningar med olika momssatser

Om företaget tillämpar olika momssatser (0, 6, 12 eller 25 %) på olika omsättningar som det gör, påverkas inte avdragsrätten för debiterad ingående moms på företagets förvärv. Den för företagets omsättningar tillämpliga momssatsen påverkas inte heller av momssatsen på förvärv eller import i verksamheten. **För att undvika negativa beskattningsåtgärder i kundens verksamhet är det dock framför allt viktigt att företaget inte felaktigt tillämpar en för hög momssats på sina omsättningar**, varvid följande bör beaktas:

- Sedan 2008 gäller (enligt SFS 2007:1376) s.k. *betalningsskyldighet* för den som i en faktura eller liknande handling felaktigt betecknar ett belopp som mervärdesskatt (1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § ML). Redovisningsskyldighet för beloppet föreligger och ändras först om kreditnota utfärdas (se 13 kap. 27 och 28 §§ ML). Någon avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger aldrig för mottagaren av faktura beträffande belopp som däri felaktigt betecknas som mervärdesskatt (moms), eftersom det inte är någon äkta mervärdesskatt (moms). Utfärdaren blir nämligen inte skattskyldig för det för höga beloppet, utan betalningsskyldig (jfr 8 kap. 2 § andra stycket ML). Tillämpning av en felaktig momssats är ett exempel på sådant belopp som felaktigt har betecknats som moms (jfr Regeringens proposition 2007/08:25 s. 91).
- Även om mottagaren av en faktura med för hög momssats har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv i sin verksamhet kan denne således inte dra den felaktigt debiterade momsen. Om Skatteverket i efterhand begränsar dennes avdragsrätt för ingående moms, kan tvist dessutom uppstå mellan företaget och kunden. Det kan givetvis också bli fallet om kunden är en privatperson, som har betalat ett för högt pris på vara eller tjänst till följd av att företaget har tillämpat en för hög momssats på priset.

Endast om varorna/tjänsterna som tillhandahålls av företaget inte klart kan åtskiljas från varandra kan en huvudsaklighetsbedömning aktualiseras beträffande vilken av de olika momssatserna som ska tillämpas såsom för en enda omsättning (jfr 7 kap. 7 § ML).

Företaget äger eller förhyr verksamhetslokaler – vad gäller? Problem med blandad verksamhet

Se 2400LVT (nedan under särskild rubrik) angående problem med blandad verksamhet, när företaget äger eller förhyr verksamhetslokaler.

(2400LVT) Företaget äger eller hyr verksamhetslokaler – vad gäller? Problem med blandad verksamhet

Företaget äger verksamhetslokalerna – problem med blandad verksamhet

Om företaget bedriver sin verksamhet i egen fastighet, måste det som fastighetsägare undersöka om det – ersättningsfritt eller mot ersättning – delar fastigheten/lokal däri med annan (upplåtelse).

Företagets upplåtelse av fastigheten antas vara en sådan som inte omfattas av obligatorisk skattskyldighet. I förevarande fall antas således att det inte är fråga om upplåtelse av rum för övernattning i hotellrörelse eller liknande, upplåtelse av campingplatser, parkeringsplatser etc. eller upplåtelse (eller överlåtelse) av verksamhetstillbehör etc. [jfr 3 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200)].

Företaget är inte skattskyldigt till mervärdesskatt för fastighetsupplåtelsen. Möjlighet att lyfta av ingående moms på förvärv hänförliga till upplåtelsen föreligger inte.

Frivillig skattskyldighet kan medges för upplåtelse av fastighetsägaren, en förstahandshyresgäst eller en andrahandshyresgäst, förutsatt att vederbörandes hyresgäst i sin tur stadigvarande använder lokalen i verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt för denne.

Om företaget har annan skattskyldig verksamhet, men inte tillämpar s.k. frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML för upplåtelse av sin fastighet, föreligger problematiken med blandad verksamhet (se nedan under särskild rubrik).

Företaget hyr i stället verksamhetslokalerna – problem med blandad verksamhet

Företagets hyresvärd måste tillämpa s.k. frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML för uthyrningen av lokalen som företaget förhyr, för att det ska vara formellt riktigt att hyresavin innehåller momsdebitering på hyran. Om det skulle visa sig att så inte är fallet, kan företaget uppmärksamma hyresvärden på att denne måste tillämpa frivillig skattskyldighet för att företaget ska kunna lyfta ingående moms på den hyra företaget erlägger till hyresvärden.

Företaget måste undersöka om det – ersättningsfritt eller mot ersättning – delar förhyrd fastighet/lokal med annan (vidareupplåtelse).

Om företaget vidareupplåter fastigheten/lokalen genom att dela den med annan och inte tillämpar frivillig skattskyldighet, men har verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt, föreligger problematiken med blandad verksamhet (se nedan under särskild rubrik).

Blandad verksamhet – problem avdragsmässigt

I en blandad verksamhet, dvs. företagets verksamhet utgörs inte bara av skattepliktig och/eller från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning utan också av från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av varor eller tjänster, gäller följande avdragsmässigt.

- Företaget har enbart rätt att lyfta av den ingående momsen på förvärv i verksamheten i den mån förvärven kan hänföras till företagets produktion av varuleveranser och tjänstetillhandahållanden av skattepliktig karaktär (avdragsrätt) eller av leverans av

varor eller tillhandahållande av tjänster som omfattas av kvalificerat undantag från skatteplikt (återbetalningsrätt).

- Företaget har inte sådan rätt till momsavlyft i den mån förvärven kan hänföras till produktionen av varuleveranser och tjänstetillhandahållanden av momsfri karaktär (s.k. okvalificerade undantag från skatteplikt). **Kom ihåg att sådan avdragsbegränsande omsättning av momsfri karaktär också kan finnas med i redovisning av omsättning till utlandet.**
- Om det förekommer gemensamma förvärv i den blandade verksamheten, får avdragsrätten för ingående moms fördelas efter skälig grund (8 kap. 13 § ML). Fördelningsnyckeln kan bestå av relationen skattepliktig omsättning i förhållande till total omsättning eller av hur mycket arbetstid som läggs ned i den skattepliktiga verksamhetsgrenen i förhållande till vad som läggs med totalt sett, dvs. beträffande produktionen av både skattepliktiga och momsfria varuleveranser/tjänstetillhandahållanden. Det vanligaste vid blandad verksamhet i samband med fastighetsupplåtelse är emellertid att lokalytan får fungera som fördelningsnyckel beträffande avdragsrätten för ingående moms. Vid t.ex. nybyggnation är byggnadsvolymen också lämplig som fördelningsnyckel. Om dessa fördelningsnycklar används, bör det underlätta för företaget vid en granskning från Skatteverkets sida.
- Om fördelningen faller ut på så sätt att de gemensamma förvärven till mer än 95 % kan anses hänförliga till den skattepliktiga verksamhetsgrenen, får ingående momsen på dem dras till fullo av företaget (8 kap. 14 § första stycket 1 ML).
- Om den skattepliktiga omsättningen är mer än 95 % av den totala omsättningen, får hela ingående momsen dras på visst förvärv eller import som inte överstiger 1 000 kr (8 kap. 14 § första stycket 2 ML).

Endast om varorna/tjänsterna som produceras av företaget i fall av blandad verksamhet inte klart kan åtskiljas från varandra kan en huvudsaklighetsbedömning aktualiseras såtillvida att verksamheten antingen anses helt avdragsberättigande eller inte berättigar alls till avdrag för ingående moms på förvärv i verksamheten.

(3301LVT) Vad gäller om uppburen likvid motsvarar eller inte motsvarar priset för beställd prestation?

Ersättningen för prestationen ska ingå i beskattningsunderlaget för utgående moms. Ersättningen är allt som företaget erhållit eller ska erhålla från köparen eller en tredje part, inbegripet sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten [jfr 7 kap. 2 § första stycket, 3 § 1 och 3 c § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200)].

Uppburen likvid motsvarar priset för beställd prestation

Motsvarar uppburen likvid avtalat pris (ersättningen) för beställd prestation föreligger inte någon kundförlust. Utgående moms beräknas på beskattningsunderlaget och redovisas i momsdeklarationen, om prestationen utgör en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst.

Uppburen likvid motsvarar inte priset för beställd prestation (överstiger priset)

Om uppburen likvid överstiger avtalat pris för beställd prestation och företaget har rätt att behålla 'överlikviden', ska också den ingå i beskattningsunderlaget.

Uppburen likvid motsvarar inte priset för beställd prestation (understiger priset)

Om uppburen likvid understiger avtalat pris för beställd prestation, kan utgående moms som ingår i mellanskillnaden krediteras på utgående moms-kontot den redovisningsperiod då kundförlust kan konstateras eller då kund krediteras för mellanskillnaden genom utfärdande av kreditnota på grund av prisnedsättning.

- Enligt dom i EG-domstolen 2005-01-20 [mål nr C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck)] är det inte längre möjligt för Skatteverket att momsmässigt uttagsbeskatta den som faktiskt tar betalt för sina prestationer, även om beloppen är symboliska. Uttagmoms aktualiseras bara om leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster sker gratis ("utan ersättning"). Det följer sedan 2008 uttryckligen av 2 kap. 2 § första stycket 1 (ang. varor) och 2 kap. 5 § första stycket 1 (ang. tjänster) ML, deras lydelse enligt SFS 2007:1376.

I förevarande sammanhang får nämnas att det även finns regler om omvärdering av ersättning mellan förbundna parter vid under- eller överprissättningar, vilka återfinns i 7 kap. 3 a-3 d §§ ML och också infördes den 1 januari 2008 genom SFS 2007:1376 med stöd av artikel 80 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). Omvärderingsreglerna i ML är självständiga och utgör inte ett alternativ till uttagsreglerna. Om ingen av de båda förbundna parterna har blandad verksamhet, utan är fullt ut momsskyldiga i sina verksamheter har de full avdragsrätt för ingående moms. Då aktualiseras inte reglerna om omvärdering till marknadsvärde av prissättningen mellan förbundna parter i 7 kap. 3 a-3 d §§ ML.

(3101LVT) Vad gäller om företaget är avtalspart med den från vilken betalning erhålls (kundförhållande) eller mellanmanssituationer eller utlägg förekommer?

Kundförhållande (företaget får betalt från kund, dvs. från köpare av vara eller tjänst)

Är det fråga om ett vanligt kundförhållande, där företaget är kundens medkontrahent, förutsatt att företaget har muntligt eller skriftligt avtal med kunden om leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst till denne, blir företaget skyldigt att redovisa och erlagga utgående moms på hela försäljningssumman (om leveransen/tillhandahållandet är skattepliktigt och fråga inte är om sådan leverans/tillhandahållande till utlandet för vilken moms inte ska debiteras).

Mellanmanssituationer

Är det inte fråga om ett vanligt kundförhållande, där företaget är kundens medkontrahent, kan företaget vara mellanman.

I så fall jämställs företaget med en återförsäljare av varan eller tjänsten som förmedlas, om företaget agerar "i eget namn" i förhållande till kunden från vilken företaget uppbär likvid för varan eller tjänsten. Detta gäller enligt en särskild momsmässig specialreglering, 6 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200). Innebörden blir att företaget anses göra den egentlige

säljarens omsättning också, trots att företaget inte är den egentlige säljaren enligt något muntligt eller skriftligt avtal med kunden och inte heller enligt avtal anses som kommissionär civilrättsligt sett. Om levererad vara eller tillhandahållen tjänst är skattepliktig och fråga inte är om sådan leverans/tillhandahållande till utlandet för vilken moms inte ska debiteras, blir företaget skyldigt att redovisa och erlagga utgående moms på hela försäljningssumman.

Om nämnda särskilda momsmässiga 'kommissionärsregel' inte aktualiseras, är företaget som mellanman i stället att betrakta som en vanlig försäljningsagent. Företagets momsproblem begränsas då till den provision, det arvode som företaget erhåller från säljaren för förmedlingen av varan eller tjänsten. Det blir det underlag för vilket företaget har att ta ansvar för på temat om det blir skyldigt att redovisa och erlagga utgående moms för förmedlingstjänsten.

Utlägg

Om i stället företaget – utan att någon sådan särskild momsmässig 'kommissionärsregel' aktualiseras – enbart erhåller betalningen för annans räkning, är situationen att likna vid den som gäller beträffande utlägg. Företaget ska enbart behandla beloppet över balanskonton i sin bokföring och det berör sålunda inte företagets momsredovisning. En rekommendation är att 'utlägget' sätts in på särskilt konto för den för vars räkning det uppbärs. Därmed minskar risken för att Skatteverket anser att den särskilda momsmässiga 'kommissionärsregeln' aktualiseras.

Uttrycket "i eget namn" i andra regler än 6 kap. 7 § – jfr 9 b kap. ML ang. resetjänster

Notera att uttrycket "i eget namn" inte bara förekommer i 6 kap. 7 § ML. Det förekommer också i 9 b kap. 1 § ML angående s.k. resetjänster tillhandahållna av resebyråer. Resebyrån förvärvar eller förmedlar varor och tjänster från andra beskattningsbara personer, och agerar "i eget namn" i förhållande till resenären som köper en enda tjänst (resetjänsten) från resebyrån. De särskilda reglerna i 9 b kap. ML om viss resebyråverksamhet är komplicerade att tillämpa och här nämns bara att de finns, och att uttrycket "i eget namn" förekommer där.