

## Moms – några frågor avseende "gamla" och "nya" regler

*Med denna artikel vill jag ta upp några momsfrågor föranledda av 1995 och 1996 års regeländringar ("nya" regler), men jag har också tagit med en fråga avseende "gamla" regler som inte berörs av regeländringarna, och som rör sig om moms på konkursförvaltararvode. Jag redogör för frågorna enligt anciennitetsprincipen, dvs. "gamla" regler före "nya".*

### **1. Konkursbos fordran på moms avseende konkursförvaltararvode fakturerat efter konkursens avslutande**

Det har hänt att skattemyndighet avvisat anmälan om momsregistrering för konkursbo eller avvisat inlämnad momsdeklaration från redan registrerat konkursbo, när konkursen hunnit avslutas innan anmälan eller deklaration lämnades.

Inställningen är att konkursförvaltaren inte kan anses vara behörig att företräda konkursboet (eller gäldenären) efter konkursens avslut, eftersom konkursboet är att betrakta som upplöst efter konkursens avslut. Efterutdelning enligt 11 kap 19 § konkurslagen skulle endast avse vissa situationer som inte skulle omfatta förevarande situation. Det skall vara fråga om att en viss tillgång har upptäckts, eller att medel som reserverats för annat ändamål visar sig inte behövas för detta, eller att en tvistig eller suspensivt villkorad fordran för vilken utdelning avsatts slutligen visats inte berättiga till utdelning. Att konkursförvaltaren redan före konkursens avslutande haft kännedom om att momsredovisning borde ha lämnats, skulle innebära att det inte kan vara fråga om att en ny tillgång upptäcks, när advokaten i fråga fakturerar konkursboet för sitt förvaltaruppdrag först efter konkursens avslutande. Konkursboet skulle därför inte ha någon fordran på debiterad ingående skatt (avseende konkursförvaltararvodet) mot staten som för en ny tillgång som skulle kunna efterutdelas.

Mot detta får invändas dels att det inte finns någon uttömmande uppräkningslista av efterutdelningssituationer i 11 kap 19 § konkurslagen, dels att förevarande situation inte exkluderas av lagrummets beskrivning som lyder: "Blir medel tillgängliga för utdelning efter det att utdelningsförslag ... har upprättats skall förvaltaren dela ut dem till borgenärerna". Från doktrinen hämtar jag följande uttalande: "Mången gång kan emellertid ytterligare medel flyta in efter konkursens avslutande, varför efterutdelning genom konkursförvaltarens försorg blir nödvändig." (jfr sid. 154 i Konkursläran i huvuddrag av Carl M Elwing. Studentlitteratur, Lund 1984)

Enligt min mening är det att anlägga en rättsgenetisk syn på ifrågavarande regler (ung. att "räkna" med rättsregler), när man säger att konkursförvaltaren inte kan företräda konkursboet (eller gäldenären) efter konkursens avslut och applicerar det hela på momsreglerna. Det är just den slags begreppsjurisprudens som doktrinen varnar för när det gäller att härleda slutsatser angående lösningen av skilda praktiska problem ur de konstruktioner för rättigheter och skyldigheter i konkurs som uttrycks med begreppen gäldenären respektive konkursboet (jfr sid. 62 i Konkurs av Lars Welamson. Studentlitteratur, Lund 1981).

Det nämnda synsättet är enligt min mening felaktigt, eftersom den ende som kan rättshandla är just konkursförvaltaren. Denne företräder konkursboet såväl före som efter konkursens avslutande. Bolaget (gäldenären) skall avvecklas, vilket är konkursförvaltarens uppgift under tillseende av samtliga borgenärens intressen. Konkursboet är en fortsättning på gäldenärens (bolagets) verksamhet under avvecklingskedet. Konkursförvaltaren är därför alltid saklegitimerad för gäldenärens egendom, vilket är ett undantag från den processuella

huvudregeln att endast ägaren till egendom är legitimerad.

Konkursboet skall sålunda genom konkursförvaltaren redovisa ingående och utgående moms för tiden efter konkursutbrottet om gäldenären var momsskyldig, oavsett om denne redovisade momsen i inkomstdeklarationen eller i särskild momsdeklaration. Huruvida konkursboet skall vara formellt sett registrerat till mervärdesskatt eller ej, är ointressant i sammanhanget då själva registreringen inte påverkar skattskyldigheten, redovisningskyldigheten och avdragsrätten ur principiell synpunkt, utan detta styrs av de faktiska omständigheterna (jfr RÅ 1987 ref 115). Även om det endast är fråga om att redovisa ingående moms avseende konkursförvaltararvodet, skall därför konkursboet ges möjlighet att avge momsdeklarationer för tiden efter det att konkursen avslutades.

Att konkursförvaltaren redan före konkursens avslutande haft kännedom om att momsredovisning borde ha lämnats skulle möjligen vara en intressant fråga om man diskuterade i vilken redovisningsperiod den ingående momsen på konkursförvaltararvodet kan redovisas, inte med avseende på huruvida avdragsrätt föreligger eller ej principiellt sett. När advokatfirman skickar sin räkning för konkursförvaltaruppdraget uppkommer här enligt reciprocitetsprincipen en principiell skattskyldighet hos densamma och en motsvarande likaledes principiell avdragsrätt för ingående skatt hos konkursboet (jfr SOU 1964:25 sid. 382). Härvidlag erinras om att det inom beskattningsområdet strider mot den där rådande legalitetsprincipen enligt regeringsformen (2 kap 10 § andra stycket regeringsformen) att *a fortiori* härleda skyldigheter och rättigheter ur redovisningsregler då *argumentum a fortiori* (här ung. "det stora inrymmer det mindre") till sin funktion och natur utgör analogislut. Att rättigheten - ingående skatt på konkursförvaltararvodet - "upptäcks" efter det att konkursen avslutats innebär alltså inte att konkursboet skulle vara betaget sin principiella avdragsrätt.

När konkursboet erhåller fakturan från konkursförvaltaren uppkommer alltså, enligt min mening, en tillgång (massafordran) för konkursboet, nämligen fordran på staten avseende ingående moms på konkursförvaltararvodet. I enlighet med vad som sägs i konkurslagen om efterutdelning i konkurs, skall även denna situation hanteras av konkursförvaltaren. Det är därför helt i enlighet med 6 kap 3 § mervärdesskattelagen (ML) och 13 kap 5 § ML att konkursboet ges möjlighet att lämna momsdeklaration (antingen efter en formell momsregistrering eller genom tillämpning av efterbeskattningsinstitutet, jfr RÅ 1987 ref 115) om endast för att detsamma skall återfå debiterad ingående skatt avseende konkursförvaltararvodet.

## 2. Uttagsbeskattning av tjänster, förutsättning för (SFS 1994:1798)

Till följd av lagändring den 1 januari 1995 genom SFS 1994:1798 skall numera momsmässig uttagsbeskattning av tjänster i allmänhet ske när ersättningen för tillhandahållen momspliktig tjänst understiger "kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten." (jfr 7 kap 3 § 2b ML)

Det har förekommit att skattemyndighet beträffande nystartat företag som tillhandahåller momspliktiga tjänster hävdar att det skall uttagsbeskattas momsmässigt dels i efterhand för redovisningsperioder under det första räkenskapsåret, dels för återstående perioder under året, när det under löpande år har upptäckts att ett rörelsemässigt underskott prognostiseras för året.

Rättsfrågan är huruvida ersättning för tillhandahållen momspliktig tjänst understiger "kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten". Vad skattemyndigheten skall visa,

om den anser att företagets prissättning är felaktig, är vad kostnaden för att tillhandahålla tjänsten är just vid det tillfället. När skattemyndigheten tittar på företagets resultatprognos, och konstaterar att kostnaderna beräknas överstiga intäkterna för räkenskapsåret, och tar detta budgeterade underskott som stöd för en momsmässig uttagsbeskattning, gör skattemyndigheten det fatala felet att "hoppa över" frågan om vad det kostade att tillhandahålla tjänsterna när de utfördes. Det är ett uppenbart cirkelresonemang att börja med att konstatera att ett underskott har beräknats för räkenskapsåret, och sedan med detta som stöd dra slutsatsen att en uttagsbeskattningssituation föreligger. Med detta resonemang skulle alla nystartade företag kunna uttagsbeskattas från dag ett. Man kan också fråga sig om man skall gå jämnt upp på t.ex. sex månader eller om det skall vara ett perspektiv på ett, två eller fem år. Det är ju ett företagsekonomiskt faktum att företag ofta har högre kostnader, och därmed högre momsutgifter, initialt, och att kostnaderna sedan fördelas över tiden. Företagen måste alltså få lov att ha högre ingående moms än utgående moms till en början för att sedan kunna bli positiva momsmässigt.

Om man med ovan beskrivna metod skulle "tvinga fram" ett marknadsvärde på tjänster, skulle i förlängningen hela den fria prissättningen i ekonomin gå förlorad, och vi skulle sålunda få en generellt reglerad ekonomi, dvs., inte en marknadsekonomi. Momssystemet fungerar emellertid i en marknadsekonomi, och det är som sagt ingenting ovanligt att ett momsmässigt nettounderskott förekommer initialt. Däremot blir sannolikheten för att prissättningen är felaktig, och att en uttagsbeskattningssituation kan anses föreligga, givetvis större om ett företag år från år går med momsmässiga nettounderskott, dvs. år från år ständigt får tillbaka mera moms än vad man levererar in till staten (om vi bortser från fall av s.k. kvalificerat undantagen verksamhet och fall där reducerad utgående moms tillämpas, dvs. fall där ett sådant förhållande har en given förklaring). I sammanhanget kan nämnas att SFS 1994:1798 också innebar att det numera finns särskilda regler för s.k. investeringsvaror (jfr 8 kap 16a-16f §§ ML) där en korrigering av avdragen ingående moms skall ske om en dylik vara exempelvis säljs inom en stipulerad s.k. korrigeringstid (5 år för vanliga investeringsvaror och 6 år för fastigheter). Detta gäller dock som lex specialis, och i förevarande fall finns det ingen regel som säger att ett budgeterat underskott automatiskt skall bli föremål för en momsmässig uttagsbeskattning.

Ovan sagda innebär, enligt min mening, att om skattemyndigheten inte har visat att tjänsterna i fråga har tillhandahållits till ett pris som, när de tillhandahölls, understeg kostnaden för att utföra tjänsterna, kan inte någon momsmässig uttagsbeskattning ske. Denna regel, som alltså trädde i kraft den 1 januari 1995, innebär att man numera - till skillnad från vad som gäller inkomstskattemässigt - inte kan uttagsbeskatta en utebliven vinst momsmässigt (jfr prop. 1994/95:57 sid. 118). Mot bakgrund härav kan man fråga sig hur det kan hävdas att ett budgeterat underskott automatiskt skulle innebära förekomsten av felaktig prissättning och en därav föranledd momsmässig uttagsbeskattningssituation, när det inte längre går att uttagsbeskatta en utebliven vinst - vilket ju i och för sig annars skulle kunna tänkas ske baserat på t.ex. branschnormer (om man nu eftersträvar en "kommandoekonomi" vill säga). Beträffande subventionerad kost åt personal anger också riksskatteverket (RSV) i rekommendationen RSV S 1995:20 (avsnitt 5) att beskattningsunderlaget skall bestämmas i marknadsvärdet minskat med försäljningsvinsten, dvs. i princip självkostnaden. RSV "kommenderar" alltså inte fram något marknadsvärde, utan vanliga företagsekonomiska priskalkyler får fortfarande uppfattas äga giltighet.

### **3. Konstnärer, beloppsgränsen 300.000 kronor för momsskyldighet - tillämpning (SFS 1995:700)**

Till följd av lagändring den 1 november 1995 genom SFS 1995:700 upphävdes det generella undantaget från momsplikt i 3 kap 11 § 2 ML för bildkonst som ägs av konstnären (eller dennes dödsbo), och i stället gäller numera för särskilt uppräknade slag av konstverk som ägs av upphovsmannen (eller dennes dödsbo) att de omfattas av den reducerade momssatsen 12% (jfr 7 kap 1 § tredje stycket 4 ML). De konstverk det är fråga om anges i 9a kap 5 § ML, nämligen: tavlor m.m. och konstgrafiska blad m.m.; skulpturer och avgjutningar av skulpturer, om de gjutits under upphovsmannens eller dennes dödsbos övervakning i högst åtta exemplar; och handvävda tapisserier och väggbonader, under förutsättning att de utförts för hand efter upphovsmannens original i högst åtta exemplar. För omsättning av dylika konstverk skall emellertid konstnären (eller dennes dödsbo) inte vara momsskyldiga, om

1. konstverket vid omsättningen ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo, och
  2. beskattningsunderlagen för beskattningsåret sammanlagt understiger 300.000 kronor.
- (jfr 1 kap 2a § ML)

Beloppsgränsen 300.000 kronor har kommenterats av RSV i skrivelse (dnr 7858-95/900) den 31 oktober 1995 (jfr avsnitt 7.1 i skrivelsen) genom ett återgivande av regeln enligt ovan och uttalandet att "Om gränsen för skattskyldighet överskrids medför detta att all omsättning skall beskattas." Detta uttalande är enbart en direkt återgivning av författningskommentaren (jfr prop. 1994/95:202 sid. 74). Hur skall beloppsgränsen då tillämpas i exempelvis följande fall?

Under början av beskattningsåret har en konstnär sålt två tavlor: en för 50.000 kr och en för 150.000 kr. I detta läge vet han inte om han kommer att ha en omsättning för hela beskattningsåret om minst 300.000 kr eller ej. Sedan säljer han ytterligare en tavla i slutet av året för 110.000 kr. Nu har plötsligt beloppsgränsen passerats.

Jag anser att konstnären skall ta ut moms på hela beloppet 110.000 kronor avseende den tredje försäljningen (och ev. ytterligare försäljningar under återstoden av året). Detta följer av att "all omsättning skall beskattas" när beloppsgränsen passerats. Det innebär däremot inte att konstnären skall behöva redovisa moms i efterhand för de båda omsättningarna i början av året.

På lagrådets inrådan ändrade man lagförslaget från att skattskyldigheten skulle vara beroende av om beskattningsunderlagen för beskattningsåret "beräknades" komma upp i 300.000 kronor eller ej till att det avgörande skall vara om beloppsgränsen faktiskt passerats eller ej. Att låta skattskyldigheten bli beroende av en beräkning skulle enligt lagrådet medföra komplikationer exempelvis när redovisningsperioden är kortare än kalenderår. Lagrådet framhöll också som en förebild härvidlag beloppsgränsen om 30.000 kronor när det gäller huruvida yrkesmässighet bl.a. på grund av verksamhet bedriven under s.k. rörelseliknande former skall anses föreligga eller ej (jfr prop. 1994/95:202 sid. 107). Enligt min mening har man därmed också uttalat att konstnären i mitt exempel skall ta ut moms på hela den tredje omsättningen under året om 110.000 kronor, när beloppsgränsen 300.000 kronor sålunda passerats, och inte bara på den del som överskrider 300.000 kronor - vilket hade varit fallet om skattskyldighet stipulerats "i den mån" beloppsgränsen överskreds. Däremot innebär det inte att även de båda första omsättningarna under året skall beskattas i efterhand.

I utredningen SOU 1994:88 (sid. 372) uttalas att beloppsgränsen knyts till beskattningsunderlagens sammanlagda storlek under beskattningsåret. Något uttalande görs

inte heller där angående omsättningar som skett under året innan gränsen passerades. Det skulle, enligt min mening, därför föra för långt att ge uttalandena i övrigt i förarbetena tolkningen att även de båda första omsättningarna i mitt exempel skall momsbeläggas och sålunda i efterhand. Ersättningen är ju beskattningsunderlaget enligt 7 kap 3 § 1 ML och den skulle ju i så fall belastas av en momskostnad för konstnären om denne inte kan efterfakturera köparna. Dessutom var ju inte konstnären skattskyldig när de båda första omsättningarna skedde. I motiven uttalas dessutom att skattskyldigheten "för de ifrågavarande *subjekten* (OBS! min kursivering) bör" ... "föreligga endast om de sammanlagda beskattningsunderlagen under beskattningsåret uppgår till minst 300.000 kr." (jfr prop. 1994/95:202 sid. 45) Varken i lagtexten eller i förarbetena står det något om hur dessa subjekt, dvs. konstnärerna eller deras dödsbon, skall förfara med objekten som omsätts, varför uttalandena som relaterats ovan enbart kan ges tolkningen att all omsättning som sker när beloppsgränsen passeras skall beskattas, inte att omsättningar dessförinnan skall efterbeskattas.

I konsekvens med det sagda uppkommer avdragsrätt för ingående moms i konstnärens verksamhet när den "beloppsgränsöverskridande" omsättningen företas, inte för förvärv dessförinnan till verksamheten med omsättning av konstverk. I detta sammanhang kan nämnas att man i utredningen påpekade de tillämpningsproblem som uppkommer för den som "pendlar" kring gränsen år från år, och därför har man infört möjligheten att begära inträde i momssystemet även om beloppsgränsen inte uppnås (jfr SOU 1994:88 sid. 372 och 1 kap 2b § ML). Därmed löser man skattskyldighetsfrågan för konstnären (dvs. genom frivilligt inträde har denne helt klart för sig att momsdebitering skall ske), och framförallt enligt min mening dennes problem att annars avgöra om avdragsrätt föreligger eller inte för ett förvärv till verksamheten med omsättning av konstverk.

#### **4. Resetjänster (SFS 1995:700)**

*Alltid den generella momssatsen på resetjänster?*

Till följd av lagändring den 1 januari 1996 genom SFS 1995:700 gäller numera särskilda momsregler om vinstmarginalbeskattning för viss resebyråverksamhet (jfr 9b kap ML). I RSVs skrivelse (dnr 8257-95/900) den 24 november 1995 uttrycks på sidorna 1 och 15 utan någon utförligare motivering att, när det för resebyråbranschen nya marginalsystelet skall tillämpas på en omsättning, skall den generella skattesatsen om 25% tillämpas på sådan omsättning "oavsett vilken skattesats som gäller för de underliggande varorna och tjänsterna". Frågan är om det verkligen är så, eller om den reducerade momssatsen om 12% under vissa betingelser kan tillämpas på en resetjänst.

Det enda stödet för RSVs inställning är en helt utan underbyggnad i t.ex. EG-direktiv, och sålunda fristående, mening enligt citatet ovan i författningskommentaren (jfr prop. 1994/95:202 sid. 83), och att momssatsen 25% används i ett räkneexempel i den allmänna motiveringen till ifrågavarande lagstiftning (jfr prop. 1994/95:202 sid. 63). I övrigt framgår inget annat i motivdelen till den nya lagstiftningen än att belägenheten av resebyråns fasta driftställe skall styra bedömningen av omsättningsland när varor och tjänster köps in av resebyrån från andra länder. Genom ett avdragsförbud för resebyrån i den delen sker en beskattning av inköpta varor och tjänster i de länder där de konsumeras. Att reglerna i sin formella avfattning kan tillämpas även på rent nationella förhållanden förtar inte att syftet är att förenkla momsbeskattningen vid internationella förhållanden. Detta beläggs av att man på sidan 62 i prop. 1994/95:202 uttalar följande. "Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller resenären betraktas som omsättning av en enda tjänst, här betecknad resetjänsten. Denna beskattas i det land där resebyrån har sitt fasta

driftställe." I övrigt i motivdelen i prop. 1994/95:202 anges som sagt inte att syftet skulle vara något annat, varför egentligt stöd saknas för att den generella momssatsen 25% skall tillämpas undantagslöst när det är fråga om beskattning av resetjänsten.

Antag att en resebyrå köper in transport i skidliftar (liftkort) och personbefordran från andra företag och säljer dessa vidare i eget namn till resenären. Ingenting annat förmedlas på detta sätt, varför det sålunda endast skulle vara fråga om tjänster som beskattas enligt den reducerade momssatsen 12% (jfr 7 kap 1 § tredje stycket 1 och 2 ML). I 7 kap 2 § fjärde stycket ML står endast att de särskilda bestämmelserna i 9b kap ML avser beskattningsunderlaget, inte att de har någon bäring på tillämplig momssats. Sålunda anser jag enligt den s.k. huvudsaklighetsprincipen som i praxis anses följa av 7 kap 7 § ML att resebyrån i fråga under ovan angivna förutsättningar skall tillämpa momssatsen 12% för resetjänsten. Begreppet "resetjänsten", som förekommer när beskattning sker enligt vinstmarginalsystemet, innebär enligt min mening alltså inte att det skulle vara fråga om någon "ny" slags tjänst i ledet resebyrå-resenären, utan beträffande frågan om tillämplig momssats för resebyrå får man se till vad den i verkligheten köper in och säljer vidare till resenären, vilket sålunda kan leda till att antingen den generella momssatsen om 25% eller den reducerade om 12% skall tillämpas. Uttalandet på sidan 83 i prop. 1994/95:202 som RSV stöder sig på står alltså enligt min mening i strid mot vad som blir resultatet av en lagtolkning.

I avvaktan på att någon driver frågan till avgörande hos regeringsrätten, är emellertid mitt råd att tillämpa 25% och hämta tillbaka den för mycket erlagda momsen jämte restitutionsränta, om regeringsrätten skulle gå på min linje (och möjlighet till omprövning fortfarande finns då i det enskilda fallet).

*Resetjänst, under vissa förutsättningar valfrihet enl. 9b kap 6 § ML om marginalmoms eller allmänna bestämmelser - tillämpning när resenären är en kommun*

Enligt 9b kap 6 § ML kan en resebyrå som omfattas av marginalmomssystemet välja att tillämpa de allmänna momsbestämmelserna på en omsättning till en resenär som är näringsidkare och vars verksamhet medför rätt till avdrag för (eller s.k. återbetalning av) ingående skatt (till skillnad från vad som gäller för vinstmarginalsystemet för återförsäljare av begagnade varor m.m. gäller alltså här inte någon förutsättningslös valfrihet mellan marginalsystemet och allmänna bestämmelser). Eftersom kommuner (landsting eller primärkommuner) är stora beställare av researrangemang, är det intressant att resonera litet om resebyråns valmöjligheter i nu berörda hänseende när en kommun är beställare av resetjänsten.

Numera har inte kommunerna någon generell avdragsrätt för ingående skatt, utan de redovisar i momsdeklaration ingående skatt endast i den mån den är hänförlig till momspliktig omsättning. I övrigt kompenseras kommunerna numera för momsutgifter enligt ett särskilt statsbidrags- och utjämningsystem utanför momssystemet. Huvudregeln för kommuner med momspliktiga verksamheter är emellertid fortfarande att de skall anses bedriva en enda verksamhet (jfr 13 kap 2 § andra meningen ML). Detta innebär att en momsregistrerad kommun får förutsättas ha åtminstone någon liten verksamhet med momspliktig omsättning. Eftersom det av förarbetena till den aktuella regeln framgår att de allmänna bestämmelserna skall kunna tillämpas av resebyrå i stället för marginalmomsen, om resenären har rätt till momsavdrag (jfr prop. 1994/95:202 sid. 65 och 66), är min bedömning att denna valfrihet gäller när en momsregistrerad kommun är beställare av resetjänsten. Någon större undersökningsplikt än så bör inte läggas på resebyrå, utan den skall, om kommunen anger att den vill att allmänna bestämmelser skall tillämpas i stället för vinstmarginalsystemet, kunna förlita sig på att

kommunen köper in resetjänsten till en avdragsberättigad verksamhet hos kommunen. Märk att lagtexten, 9b kap 6 § ML, talar om en resenär som är näringsidkare, men att man i förarbetena som framgår ovan enbart anger att resebyrån skall se till huruvida resenären har rätt till momsavdrag eller ej vid ifrågavarande bedömning, varför det enligt min mening därvidlag inte kan antas att någon begränsning till enbart "näringsidkare" är avsedd. Å andra sidan torde en kommun i den del den är avdragsberättigad ändå anses bedriva yrkesmässig verksamhet av ekonomisk natur, dvs. anses vara att betrakta som näringsidkare i den delen.

För kommunen är det intressant att framställa önskemål om en tillämpning av de allmänna momsbestämmelserna från resebyråns sida, om den upphandlar t.ex. busstransport och säljer vidare i eget namn till kommunen. Då fakturerar bussföretaget 12% moms som resebyrån lyfter, och resebyrån fakturerar i sin tur samma omsättning (jfr 6 kap 7 § ML) med samma momssats i förhållande till kommunen. Vid en tillämpning av vinstmarginalsystemet har ju resebyrån ingen avdragsrätt för den moms som bussföretaget debiterar (jfr 9b kap 3 § ML), och sålunda blir det "moms på moms", när resebyrån fakturerar sitt pris till kommunen. Som här ovan i samma punkt angivits är det dock enligt min mening inte säkert att resebyrån måste tillämpa den generella momssatsen 25% bara för att vinstmarginalsystemet tillämpas, utan det kan lika gärna vid en rättslig prövning visa sig att resebyrån också då kan använda samma momssats som bussföretaget, nämligen 12%. I sammanhanget kan för övrigt noteras att det till skillnad från vad som gäller för vinstmarginalsystemet för återförsäljare av begagnade varor m.m. här inte föreligger något förbud för resebyrån att öppet debitera marginalmoms i fakturan utan en valfrihet därvidlag, och detta oavsett om köparen av resetjänsten har avdragsrätt för eller rätt till återbetalning av ingående skatt (jfr 9b kap 5 § första stycket ML). Tillämpas de allmänna momsbestämmelserna på omsättningen, måste givetvis resebyrån debitera momsen öppet i fakturan. Oavsett om resebyrån debiterar moms som beräknats enligt allmänna bestämmelser eller enligt vinstmarginalsystemet, ankommer det sedan på kommunen som köpare av resetjänsten att självt bedöma i vilken mån momsen är hänförlig till avdragsberättigad verksamhet i kommunen.

## **5. Kvalificerat undantag för uthyrning av skepp, omfattning och tillämpning (SFS 1995:1286)**

Till följd av ett lagförtydligande genom SFS 1995:1286 gäller retroaktivt från den 1 januari 1995, att inte bara Bare-boatcharter (uthyrning utan besättning) utan även Time-charter (uthyrning med besättning) skall omfattas av det kvalificerade undantaget från momsplikt för skepp (dvs. fartyg om minst 12x4 meter), dvs. moms debiteras inte för sådan omsättning (0%) men man har ändå en obesuren avdragsrätt för ingående moms i verksamheten. (jfr 3 kap 21 § första stycket 4 ML, 10 kap 11 § första stycket ML och punkt 2 i övergångsbestämmelserna i SFS 1995:1286 samt prop. 1995/96:58 sid. 46 och 47). Detta innebär att ett gammalt förhandsbesked (RSV/FB Im 1979:16) på området inte längre är relevant. Jag tar här upp något om vilken omfattning undantaget kan anses ha och hur rättelser av tidigare fakturerad moms (under 1995 och fram tills nu) kan ske.

I 3 kap 21 § första stycket 1 ML framgår att omsättning av skepp för yrkesmässig sjöfart omfattas av det kvalificerade undantaget. Ifrågavarande lagförtydligande har kommit till uttryck i lagen genom att i 3 kap 21 § första stycket 4 ML ordet "uthyrning" har tillagts. Härmed avses enligt förarbetena alla typer av charter- och befaktningsavtal (jfr prop. 1995/96:58 sid. 46 och 47), t.ex. Bare-boatcharter eller Time-charter. Enligt 3 kap 21 § fjärde stycket första meningen ML avses med yrkesmässig sjöfart även transport med skepp av eget gods. Transport av sina egna passagerare säger lagen ingenting om. Den som köper ett skepp för att enbart transportera

sina affärsbekanta eller sina anställda torde därför knappast äga ett skepp "för yrkesmässig sjöfart". Däremot har vederbörande enligt min mening ett skepp som är ägnat för yrkesmässig sjöfart, om även en utåtriktad gods- och/eller passagerarbefordran sker eller avses förekomma. Skeppet byter ju sedan inte karaktär bara för att det också används "internt". En annan sak är det att en uttagsbeskattning kan ske, om sådant användande för transport av affärsbekanta eller anställda skulle anses sakna samband med rörelsen (dvs. vara rörelsefrämmande) och moms debiterades vid förvärvet av skeppet - t.ex. på grund av att det då inte var klart att skeppet var ägnat för yrkesmässig sjöfart - för vilken ägaren hade rätt till avdrag (jfr 2 kap 5 § första stycket 2 ML). Den som köper ett skepp för att yrkesmässigt hyra ut det till andra måste enligt min mening anses äga ett skepp för yrkesmässig sjöfart. Vederbörande bör därför med stöd av lagförtydligandet i 3 kap 21 § första stycket 4 ML kunna hyra ut det till utomstående utan att behöva debitera moms på hyran, oavsett vad förhyraren skall använda skeppet till, t.ex. för trivselresa med sina anställda. Det kan för den bedömningen inte krävas att även förhyraren skall bedriva yrkesmässig sjöfart. Notera att det givetvis inte är fråga om uthyrning av skepp när färdbiljetter säljs, utan då är det fråga om personbefordran och moms skall debiteras med 12% om destinationsorten ligger i Sverige, och inte utomlands vilket hade inneburit export (0%).

Antag att ett rederi har redovisat moms för omsättningar av Time-charter sedan 1995. Genom lagförtydligandet enligt ovan har det - i och för sig i efterhand - visat sig att någon momsskyldighet därvidlag egentligen inte förelåg från och med den 1 januari 1995. Att rederiet nu i efterhand minskar sitt beskattningsunderlag, när man begär redovisad utgående moms sedan 1995 avseende Time-charteromsättningar åter från staten, innebär inte att beskattningsunderlaget minskas på grund av någon av de orsaker som anges i 13 kap 24 § ML (nedsättning av priset, återtagande av en vara eller kundförlust). Det är i stället fråga om att rederiet gör rättelse på grund av att man inte var skattskyldig. Enligt 13 kap 25 § tredje stycket ML föreligger skyldighet att utfärda kreditnota vid reducering av utgående moms på grund av nedsättning av priset; någon sådan skyldighet stipuleras inte för förevarande fall av reduktion av utgående moms.

Min bedömning är därför att staten inte kan kräva att rederiet måste utfärda kreditnotor för att, avseende aktuella redovisningsperioder, få lov att göra reduktionen i fråga och återfå utgående moms. Däremot bör man på grund av avtalsrättsliga och köprättsliga principer sannolikt ändå kreditera så många kunder som möjligt för från staten återbekommen tidigare redovisad utgående moms. För kundens vidkommande uttalas i 13 kap 26 § första stycket ML att om denne har fått momsavdrag och sedan mottar en kreditnota e.d. som gäller moms, skall han återföra momsavdraget till staten till den del det varit hänförligt till "nedsättningen av priset". I ledet köpare-säljare (här: kund-rederi), blir det ju fråga om en prisnedsättning, om rederiet väljer att kreditera kunden för den återbekomna moms, varför kunden enligt min mening blir återföringsskyldig i förhållande till staten i motsvarande mån. Sålunda blir det enligt min mening i praktiken endast intressant för rederiet att kräva tidigare "felaktigt" redovisad moms åter från staten, när kunden inte har haft något momsavdrag, t.ex. på grund av att denne är (okvalificerat) momsbefriad i sin verksamhet eller är privatperson.