



IMPAKT –

Avtal och momsavdrag

*Björn
Forssén*

Melker Förlag

IMPAKT – Avtal och momsavdrag

Björn Forssén

Utgivare: Melker Förlag

ISBN 978-91-7615-184-6



FÖRORD

Jag har lanserat begreppet IMPAKT i böckerna *IMPAKT – studiehandledning i inkomstskatt, socialavgifter och mervärdesskatt* respektive *IMPAKT – Momsnyckeln*, vilka också ges ut på förevarande förlag. IMPAKT står för **I**nkomstskatt, **M**ervärdesskatt (moms), **P**unktskatt, **A**rbetsgivaravgifter, **K**ällskatt (skatteavdrag) och **T**ull.

I den förstnämnda bokens fördjupningsdel behandlas företagsbeskattningen på avancerad nivå, medan den andra nämnda boken kan fungera bl.a. som ett komplement till den förstnämnda beträffande momsens i allmänhet. I förevarande bok, *IMPAKT – Avtal och momsavdrag*, går jag vidare med fördjupningsfrågor om momsens. Jag behandlar här vissa frågor om avtal i förhållande till rätten till avdrag för ingående moms i olika verksamheter.

För kurser i företagsbeskattning på avancerad nivå är denna bok avsedd att ge de studerande stöd för att möjligen kunna bemästra bl.a. ett så pass avancerat kursmål som att förstå och kunna hantera ett momsproblem som kräver en alternativ avtalskonstruktion civilrättsligt sett än vad som kan ha föreslagits i ett utkast till avtal eller som framgår av ett färdigt avtal som är föremål för bedömning. Perspektivet är förvärvssidan i ett företags verksamhet, men den som har förvärvat grundläggande kunskaper i ämnet vet att avdragsrätten för ingående moms påverkas också av vad som händer på försäljningssidan i verksamheten och, ibland, av vad som har skett hos säljande motpart.

IMPAKT-serien är i första hand tänkt att fungera inom undervisningen i företagsbeskattning på universitet och högskola, men titlar i den serien fungerar givetvis också för praktiker som stöd för att möta skatteproblem i företagets vardag. Kom ihåg emellertid att de problem som berörs här bara är ett axplock. Denna bok kan därför fungera som ett förslag till vissa punkter i en checklista avseende momsfrågor vid avtalsskrivningen mellan en säljare och köpare av en vara eller tjänst, och för forskningen som en förstudie till ett större projekt beträffande frågor om avdragsrätt för moms.

De regler som beskrivs i denna bok är de som gällde per den 1 januari 2015.

Stockholm i maj 2015
Björn Forssén

INNEHÅLL

FÖRKORTNINGAR, s. 7

1 INLEDNING, s. 8

1.1 ALLMÄNT, s. 8

1.2 SYFTE OCH PROBLEMFÖRMULERING, s. 11

1.3 DISPOSITION AV BOKEN, s. 11

2 AVDRAGSRÄTTEN OCH SKATTSKYLDIGHETSBEGREPPET ENLIGT HUVUDREGELN, s. 13

2.1 ALLMÄNT, s. 13

2.2 SKATTSKYLDIGHETSBEGREPPET I HUVUDREGELN OM AVDRAGSRÄTTEN, s. 13

2.3 AVDRAGSRÄTTEN I FÖRHÅLLANDE TILL SKATTSKYLDIGHETEN HOS SÄLJAREN, s. 15

2.4 AVDRAGSRÄTTEN I FÖRHÅLLANDE TILL MOMSREGISTRERINGSFRÅGAN FÖR SÄLJAREN, s. 20

3 AVDRAGSRÄTTEN I FÖRHÅLLANDE TILL SÄRSKILDA BESTÄMMELSER OM SKATTSKYLDIGHET FÖR SÄLJAREN, s. 24

3.1 ALLMÄNT, s. 24

3.2 AVDRAGSRÄTTEN NÄR SÄLJANDE MOTPART ÄR DELÄGARE I ENKELT BOLAG ELLER PARTREDERI, s. 24

3.3 AVDRAGSRÄTTEN NÄR MOTTAGEN FAKTURA UTFÄRDATS AV MELLANMAN SOM OMFATTAS AV 6 KAP. 7 § ML, s. 34

3.4 AVDRAGSRÄTTEN NÄR LOKAL FÖRHYRS FRÅN PRIVATPERSON SOM TILLÄMPAR REGLERNA OM FRIVILLIG SKATTSKYLDIGHET, s. 40

3.5 AVDRAGSRÄTTEN NÄR PRISET FÖR VARA KUNNAT MINSKAS PÅ GRUND AV ATT DEN VARIT PLACERAD I VISST LAGER X, s. 44

4 SAMMANFATTNING OCH AVSLUTANDE SYNPUNKTER, s. 52

4.1 ALLMÄNT, s. 52

4.2 SAMMANFATTNING, s. 52

4.3 AVSLUTANDE SYNPUNKTER, s. 59

KÄLLFÖRTECKNING, s. 62

SAKREGISTER, s. 65

FÖRKORTNINGAR

ABL, aktiebolagslagen (2005:551)
ang., angående
art., artikel/artiklarna
C, curia (om EU-domstolen)
Dnr, diarienummer
ECR, European Court Reports
EEG, Europeiska ekonomiska gemenskaperna
EG, de Europeiska gemenskaperna
eng., engelska
EU, Europeiska unionen eller unionen
FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt
GML, lagen (1968:430) om mervärdeskatt
HFD, Högsta förvaltningsdomstolen (även HFD:s årsbok)
IL, inkomstskattelagen (1999:1229)
Im, indirekt skatt mervärdesskatt
Jfr, jämför
kr, kronor
men., mening/-en
ML, mervärdesskattelagen (1994:200)
MVD, mervärdesskattedeklaration (momsdeklaration)
p., page/-s
pkt, punkt
Prop., Regeringens proposition
REG, Rättsfallssamling från EU-domstolen, Tribunalen och Personaldomstolen
RF, regeringsformen (1974:152)
RSV, Riksskatteverket (numera SKV)
RÅ, Regeringsrättens årsbok (från och med 2011 HFD:s årsbok)
s., sida/-or
SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)
SFS, svensk författningssamling
SKV, Skatteverket
SOU, statens offentliga utredningar
st., stycket/-na
UIF, unionsinternt förvärv
VMB, vinstmarginalbeskattning
Åf, återförsäljare

1 INLEDNING

1.1 ALLMÄNT

Boken behandlar vissa frågor om avtal i förhållande till rätten till avdrag för ingående moms i olika verksamheter. Det är inte något uttömmande urval av exempel som ges, men de bör vara tillräckliga för att stimulera till att fundera över momsens särskilda behov vid avtalsskrivning och avtalstolkning. Problemen angrips i ett förvärvsperspektiv, men det påverkas av vad som sker även på försäljningssidan i aktuellt företags verksamhet. Omsättningsbegreppet är centralt för momsen, eftersom den moms som slutligen bärs av konsumenten är momsen på det totala mervärdet i en förädlingskedja av företag som producerar och distribuerar den vara eller tjänst som konsumenten köper. Momsen är en konsumtionsskatt, och i varje led i förädlingskedjan fram till konsumenten lägger företagen i kedjan på utgående moms på omsättningen av sin vara eller tjänst, och nästa företag i kedjan gör avdrag för sålunda debiterad ingående moms på sitt motsvarande förvärv och lägger sedan på utgående moms på sin vidareförsäljning etc. Till slut träffas en konsument av momsen på hela mervärdet av den vara eller tjänst som denne förvärvar, och blir den s.k. skattebäraren, vilket ger momsen sin särskilda karaktär bland de indirekta skatterna.¹

Mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter kan således beskrivas med följande schematiska översikt:²

Personer		
Beskattningsbara personer		Andra: konsumenter/skattebärare
Omsättning av vara eller tjänst		
Skattepliktig	Från skatteplikt kvalificerat undantagen	Från skatteplikt okvalificerat undantagen
Avdragsrätt för ingående moms	Återbetalningsrätt för ingående moms	Ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms (på förvärv som görs av icke beskattningsbara personer eller av beskattningsbar person som omsätter från skatteplikt okvalificerat undantagna varor eller tjänster).
Vissa förvärv omfattas av avdragsförbud: ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms		

¹ Se mervärdesskatteprincipen i enlighet med art. 1.2 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), mervärdesskattedirektivet. Se även Forssén 2015 (1) s. 64-71.

² Se Forssén 2015 (2) s. 10.

En beskattningsbar person som gör en *skattepliktig omsättning av en vara eller en tjänst* inom landet, är *skattskyldig* enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1, med hänvisning till 1 § första st. 1, mervärdesskattelagen (1994:200), ML.³ Begreppet skattskyldig i ML motsvarar *betalningsskyldig* i art. 193 i mervärdesskattedirektivet, dvs. någon som är skyldig att redovisa och betala *utgående moms* till staten. *Beskattningsbar person* enligt 4 kap. 1 § ML⁴ motsvaras av *beskattningsbar person* enligt huvudregeln i art. 9.1 i mervärdesskattedirektivet: ”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat”.⁵

Avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten knyts enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML till *skattskyldighetsbegreppet*. I mervärdesskattedirektivet knyts dock avdragsrätten till begreppet beskattningsbar person. Enligt EU-rätten förutsätts inte att skattepliktiga omsättningar ska ha gjorts av den beskattningsbara personen, innan avdragsrätt uppkommer i dennes verksamhet. Avgörande för avdragsrättens uppkomst är i stället att den beskattningsbara personen avser att med sina förvärv skapa skattepliktiga transaktioner i sin ekonomiska verksamhet.⁶ *Från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst* i 3 kap. ML berättigar inte till avdragsrätt, medan *från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst* berättigar till *återbetalningsrätt för ingående moms* på förvärv eller import i verksamheten enligt bl.a. 10 kap. 11 och 12 §§ ML.⁷

Enligt bevisregeln 8 kap. 5 § ML är innehavet av ett moms bärande underlag med alla formella krav på innehåll enligt huvudregeln 11 kap. 8 § ML, dvs. krav på vad som avses med faktura enligt ML,⁸ en förutsättning för att den skattskyldige ska kunna utöva *avdragsrätt* för

³ Se även 1 kap. 8 § ML, där första st. anger att med *utgående skatt* förstås sådan skatt som ska redovisas till staten vid omsättning, unionsinternt förvärv (UIF) eller import enligt 1 § och andra st. anger att med *ingående skatt* förstås sådan skatt vid förvärv eller import som anges i 8 kap. 2 §.

⁴ Dess lydelse enligt SFS 2013:368.

⁵ Se 4 kap. 1 § första st. första men. ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

⁶ Se art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet och pkt 23 i EU-målet 268/83 (*Rompelman*).

⁷ Jfr bl.a. art. 169 i mervärdesskattedirektivet.

⁸ Se 1 kap. 17 § ML, där det anges att ”[m]ed faktura avses dokument eller meddelanden i pappersform eller elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap. eller, om faktureringsreglerna i ett annat EU-land är tillämpliga enligt vad som följer av artikel 219a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, som uppfyller villkoren för fakturor i det landet”.

en i underlaget – fakturan – debiterad ingående moms.⁹ EU-domstolen har beträffande EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (numera mervärdesskattedirektivet) uttalat att villkoret om innehav av en korrekt faktura, för att utöva avdragsrätten, tillgodoser ett av de syften som eftersträvas med direktivet, vilket består i att säkerställa uppbörden för mervärdesskatt och skatteförvaltningens kontroll därav.¹⁰

De problem avseende avdragsrätt för ingående moms som behandlas i denna framställning kan bero på materiella frågor angående omsättning eller beskattningsunderlaget eller formella frågor angående kravet på innehav av faktura för att utöva avdragsrätten. Problemen utgör bara ett axplock för att illustrera behovet av att gå igenom ett avtal som konstituerar omsättning respektive förvärv för avtalsparter som är säljare respektive köpare av en vara eller tjänst, så att ett utifrån civilrättsliga behov upprättat avtalsutkast kan justeras med hänsyn till mervärdesskattemässiga implikationer eller ett träffat avtal omförhandlas av samma skäl. Exemplifieringen i denna bok kan stimulera till att föregripa problem med bl.a. rätten till momsavdrag, i stället för att aktuell verksamhets revisor är den första att göra en sådan avstämning. Det kan innebära att ett eventuellt momsproblem upptäcks först efter 1,5 år, om det har uppstått redan i samband med starten av aktuell verksamhet. För övrigt omfattas många s.k. fåmansaktiebolag inte längre av revisionsplikt,¹¹ och väljer kanske att inte ens ha revisor.

Genomgången börjar med exempel på problem som kan föreligga avseende de allmänna reglerna om skattskyldighet och avdragsrätt i ML, bl.a. det nämnda förhållandet att skattskyldighetsbegreppet används för att bestämma avdragsrättens uppkomst i huvudregeln 8 kap. 3 § första st. ML. Därefter behandlas problem med avseende på vissa av de särskilda bestämmelserna om vem som är skattskyldig i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. i ML.¹²

⁹ Se art. 178 a) och 226 i mervärdesskattedirektivet samt även prop. 1993/94:99 s. 210, 211 och 217, prop. 1994/95:57 s. 136 och prop. 2003/04:26 s. 30, 31, 69 och 70.

¹⁰ Se pkt 37 i EU-målet C-152/02 (*Terra Baubedarf-Handel*), där hänvisning också sker till pkt 24 i EU-målet C-85/95 (*Reisdorf*) och till pkt 17 i EU-målet C-141/96 (*Langhorst*).

¹¹ Se 9 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551), ABL, ändrad genom SFS 2010:834, varav följer att från och med den 1 november 2010 ska ett aktiebolag vara skyldigt att ha minst en revisor om för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren bolaget uppfyller mer än ett av följande villkor: medeltalet anställda har varit mer än 3, bolagets redovisade balansomsättning har uppgått till mer än 1,5 miljoner kr och bolagets redovisade nettoomsättning har uppgått till mer än 3 miljoner kr. Se även Forssén 2015 (3) s. 68.

¹² Se 1 kap. 2 § sista st. ML.

1.2 SYFTE OCH PROBLEMFÖRMULERING

Problematiken som behandlas i denna bok gäller frågor om avtal i förhållande till rätten till avdrag för ingående moms i olika verksamheter och situationer. Syftet är att dels ge stöd för studenter eller praktiker som ställs inför frågor om momsavdrag, dels att skapa en förstudie till ett större forskningsprojekt beträffande avdragsfrågan som någon kan tänkas ha för avsikt att genomföra. I förstnämnda hänseende fungerar boken som en checklista avseende momsfrågor vid avtalsskrivningen mellan en säljare och en köpare av varor eller tjänster, men utgör därvidlag enbart ett axplock av förslag till punkter på en sådan lista eftersom vardagsproblemen beträffande skatteproblem kan vara mycket varierande. Därför har boken också i sistnämnda hänseende beträffande forskningen enbart karaktären av en förstudie.

Givetvis behöver inte frågorna i denna bok behandlas i ett sammanhållet forskningsprojekt, utan en eller flera av dem kan behandlas i uppsatser i ämnet mervärdesskatt. Genom att genomgången här berör avdragsrätten i förhållande till de allmänna bestämmelserna om rättigheter och skyldigheter i ML och i förhållande till åtminstone några av reglerna i ML:s samtliga tre kapitel om särskilda bestämmelser om skattskyldighet, 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. ML, bör boken, vad avser syftet med att skapa en checklista avseende momsfrågor om avdragsrätten, ge en god vägledning för att finna frågor som kan aktualiseras i praktiken.

1.3 DISPOSITION AV BOKEN

I kapitel 2 behandlas, i förhållande till ML:s allmänna bestämmelser, först problem som kan uppkomma vid bestämningen av avdragsrättens uppkomst hos köparen av en vara eller tjänst på grund av användningen för den bestämningen av skattskyldighetsbegreppet i huvudregeln om avdragsrätten, 8 kap. 3 § första st. ML (se avsnitt 2.2). Därefter berörs problem som kan uppkomma vid bestämningen av avdragsrätten för ett köpande företag på grund av problem vid bestämningen av beskattningsunderlaget hos säljaren föranledda av att den nationella lagstiftningen om punktskatter inte skulle vara EU-konform beträffande bestämningen av skattesubjekt på grund av koppling därvidlag till näringsverksamhetsbegreppet i inkomstskattelagen (1999:1229), IL (se avsnitt 2.3). Kapitel 2 avslutas med några aspekter beträffande köparens avdragsrätt i förhållande till momsregistreringsfrågan för säljaren, där användningen av skattskyldighetsbegreppet i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, för bestämningen av registreringskyldigheten berörs (se avsnitt 2.4).

I kapitel 3 behandlas problem med avseende på vissa av de särskilda bestämmelserna om vem som är skattskyldig i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. i ML. I första hand gäller problemställningen hur det påverkar avdragsrätten för ett köpande företag, som har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i sin verksamhet enligt 8 kap. 3 § första st. ML eller 10 kap. 11 § ML, att den vara eller tjänst som har förvärvats har omsatts av en säljare som är skattskyldig enligt vissa av reglerna om skattskyldighet i särskilda fall i 6 kap. ML respektive enligt reglerna om frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser i 9 kap. ML. Den frågeställningen behandlas utifrån tre situationer:

- i avsnitt 3.2, angående 6 kap. 2 § första men. ML;
- i avsnitt 3.3, angående 6 kap. 7 § ML; och
- i avsnitt 3.4, angående 9 kap. ML.
- Dessutom behandlades en fjärde situation i avsnitt 3.5, angående 9 c kap. ML.

I kapitel 4 lämnas en sammanfattning (se avsnitt 4.2) och avslutande synpunkter (se avsnitt 4.3).

2 AVDRAGSRÄTTEN OCH SKATTSKYLDIGHETSBEGREPPET ENLIGT HUVUDREGELN

2.1 ALLMÄNT

I detta kapitel berörs problem som kan föreligga avseende de allmänna reglerna om skattskyldighet och avdragsrätt i ML.

- Först behandlas problem som kan uppkomma vid bestämningen av avdragsrättens uppkomst hos köparen av en vara eller tjänst på grund av användningen för den bestämningen av skattskyldighetsbegreppet i huvudregeln om avdragsrätten, 8 kap. 3 § första st. ML (se avsnitt 2.2).
- Därefter berörs problem som kan uppkomma vid bestämningen av avdragsrätten för ett köpande företag på grund av problem vid bestämningen av beskattningsunderlaget hos säljaren föranledda av att den nationella lagstiftningen om punktskatter inte skulle vara EU-konform (se avsnitt 2.3).
- Kapitlet avslutas med några aspekter beträffande köparens avdragsrätt i förhållande till momsregistreringsfrågan för säljaren, där användningen av skattskyldighetsbegreppet i SFL för bestämningen av registreringsskyldigheten berörs (se avsnitt 2.4).

2.2 SKATTSKYLDIGHETSBEGREPPET I HUVUDREGELN OM AVDRAGSRÄTTEN

Den reform som genomfördes den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, innebar att bestämningen av skattesubjektet i 4 kap. 1 § ML numera överensstämmer med huvudregeln i art. 9.1 i mervärdesskattedirektivet, genom att direktivets beskattningsbar person implementerades och kopplingen till näringsverksamhet enligt 13 kap. IL upphörde. Emellertid har lagstiftaren inte berört användningen av begreppet skattskyldig i huvudregeln för bestämningen av avdragsrätten för ingående moms enligt ML, trots att den bestämningen sker utifrån begreppet beskattningsbar person i huvudregeln i mervärdesskattedirektivet, art. 168 a). Huvudregeln i ML, 8 kap. 3 § första st., lyder alltså:

”Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.”

Art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet lyder:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

- a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.”

Problemet är att ML i förevarande hänseende använder begreppet skattskyldig, som motsvaras i mervärdesskattedirektivet av betalningsskyldig (se avsnitt 1.1). Redan i min licentiatavhandling (2011) behandlade jag denna frågeställning (och benämnde den bifråga D), varvid jag drog jag slutsatsen att bestämmelsen av avdragsrätten i 8 kap. 3 § första st. ML bör knytas till begreppet beskattningsbar person i stället.¹³ Jag upprepade detta i min doktorsavhandling (2013), och gör så alltjämt i senare upplaga av den boken.¹⁴ Genom att skattskyldighetsbegreppet är ett nödvändigt rekvisit för avdragsrättens uppkomst i 8 kap. 3 § första st. ML och lagrummet 10 kap. 9 § ML stipulerar särskilda skäl för återbetalningsrätt innan skattepliktiga transaktioner förekommit i verksamheten, kan ML i förevarande hänseende tolkas som att ett krav föreligger av innebörd att skattepliktiga transaktioner ska ha förekommit i verksamheten, innan avdragsrätten inträder för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten.¹⁵ Det är inte förenligt med EU-domstolens praxis, som i förevarande hänseende anger att det skulle strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet att kräva att avdragsrätten skulle inträda först när skattepliktig omsättning förekommit i verksamheten.¹⁶

Eftersom art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet har s.k. direkt effekt och EU-domstolens praxis dessutom anger att skattepliktiga transaktioner inte behöver ha förekommit innan avdragsrätten uppkommer, om avsikten är att skapa sådana transaktioner med förvärv

¹³ Se Forssén 2011 s. 262.

¹⁴ Se Forssén 2015 (1) s. 272 och 278.

¹⁵ Se Forssén 2011 s. 218, 219 och 262 och även Forssén 2015 (1) s. 278.

¹⁶ Se pkt 23 i *Rompelman* samt Forssén 2011 s. 39, 215, 216 och 262 och även Forssén 2015 (1) s. 279.

eller import i verksamheten, kan en företagare således åberopa EU-rätten på området framför ML, för det fall Skatteverket (SKV) eller en domstol skulle anföra att det krävs att skattepliktiga transaktioner faktiskt ska ha förekommit i verksamheten för att avdragsrätt för ingående moms ska anses föreligga i den. Om en direktivbestämmelse har s.k. direkt effekt, vilket är fallet med bl.a. art. 9.1 första st. och art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet, kan nämligen den enskilde åberopa den i enlighet med principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt.¹⁷

Det beskrivna problemet går inte att påverka genom avtalsskrivningen med företagets leverantörer. Leverantörer av varor och tillhandahållare av tjänster ansvarar för sina omsättningar, och är skyldiga att debitera moms på dessa om de är skattepliktiga enligt 3 kap. ML. Om köpande företaget får problem såtillvida att SKV inte skulle godkänna avdragsrätt för debiterad ingående moms på förvärven, på grund av att SKV skulle anföra att det enligt ML krävs att skattepliktiga transaktioner faktiskt ska ha förekommit i dess verksamhet, innan företaget har avdragsrätt för ingående moms, får det således begära omprövning eller överklaga sådant beslut och åberopa EU-rätten på området.

2.3 AVDRAGSRÄTTEN I FÖRHÅLLANDE TILL SKATTSKYLDIGHETEN HOS SÄLJAREN

Den nämnda reformen den 1 juli 2013, varigenom kopplingen till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL upphörde för bestämningen av skattesubjektet momsmässigt sett (se avsnitten 1.1 och 2.2), har inte fått någon motsvarighet på punktskatteområdet. Det innebär följande:

- För energiskatten gäller alltså att skattesubjektet bestäms med en definition av yrkesmässig verksamhet som består i en huvudregeln som hänvisar till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL jämte en supplementärregel om att en verksamhet är yrkesmässig även om den bedrivs i näringsverksamhetsliknande former. Se 1 kap. 4 § lag (1994:1776) om skatt på energi, som lyder:

”En verksamhet är yrkesmässig, om den
1. utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), eller
2. bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för

¹⁷ Se Forssén 2015 (1) s. 43 och 44.

omsättningen i verksamheten under ett kalenderår överstiger 30 000 kronor.”¹⁸

- För reklamskatten är huvudregeln också att skattesubjektet bestäms genom att vad som anses utgöra yrkesmässig verksamhet definieras med hänvisning till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL.¹⁹
- Däremot gäller beträffande t.ex. alkoholskatt att med yrkesmässighet förstås – utan koppling till IL – att en upplagshavares verksamhet är ett led i näringsutövning.²⁰

Jag behandlade framför allt kopplingen till IL för bestämningen av skattesubjektet enligt ML i min licentiatavhandling (2011). Det kan möjligen ha stimulerat lagstiftaren till reformen genom SFS 2013:368, men ingen verkar ha intresserat sig för att samma problematik föreligger på punktskatteområdet avseende vissa skatter där. I licentiatavhandlingen pekade jag på att det har varit en svensk tradition på området indirekta skatter att knyta den beskattningen till den direkta.²¹ Jag förväntade mig att forskningen eller lagstiftaren skulle ta upp frågan om förenligheten med nämnda koppling till IL med EU-rätten på punktskatteområdet, men så har inte skett. Det kan möjligen bero på att det området är tämligen obeforskat, och att lagstiftaren tror att problematiken i fråga med bestämningen av skattesubjektet har behandlats av forskningen om punktskatter.²²

Jag har redan före min licentiatavhandling uppmärksammat att det inte har skett någon analys i doktrinen av om den nationella lagstiftningen om punktskatter är konform med *näringsidkare* i art. 7.2 i det dåvarande cirkulationsdirektivet (92/12/EEG) och begreppet *självständig verksamhet*, när det gäller yrkesmässighetsbegreppet.²³ Jag får ånyo resa

¹⁸ Se även Forssén 2007 s. 28.

¹⁹ Se första st. av anvisningarna till 9 § lag (1972:266) om skatt på annonser och reklam. Se även Forssén 2007 s. 28.

²⁰ Definitionen av vad som är yrkesmässigt framgår inte av lagreglerna om skattskyldiga och upplagshavare, 8 och 9 §§ lag (1994:1564) om alkoholskatt, utan av förarbetena, prop. 1994/95:56 s. 85. Se även Forssén 2007 s. 28.

²¹ Se Forssén 2011 s. 54, där hänvisning sker i förevarande hänseende till prop. 1994/95:54 s. 81 och 82, varav framgår att motivet till att, med ML som förebild, koppla yrkesmässighetsbegreppet i lagen om skatt på energi till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp var att behålla nämnda tradition.

²² Se Olsson 2001 s. 144, där ”13 kap. 1 § IL” bara anges i en not (jämte huvudregeln för skattskyldigheten enligt ML), och ingenting nämns om att kopplingen till det inkomstskatterättsliga näringsverksamhetsbegreppet för bestämningen av skattesubjektet skulle vara något problem vare sig beträffande moms eller punktskatter.

²³ Se Forssén 2007 s. 29 och 30, där Olsson 2001 också nämns i förevarande hänseende.

den frågan, nu utifrån det s.k. punktskattedirektivet (2008/118/EG), som den 1 april 2010 ersatte cirkulationsdirektivet.²⁴ I min licentiatavhandling benämnde jag förevarande fråga om kopplingen i ML till näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. IL för bestämningen av skattesubjektet för huvudfråga A. De slutsatser som jag drog beträffande den frågeställningen var att kopplingen i huvudregeln för yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 1 § 1 ML, till begreppet näringsverksamhet åtminstone borde ha begränsas till att enbart avse 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. Att kopplingen skedde till näringsverksamhetsbegreppet i hela 13 kap. IL var inte förenligt med beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Den kopplingen innebar nämligen att de juridiska personerna, genom att kopplingen därmed också skedde till 13 kap. 2 § IL, var yrkesmässiga enligt 4 kap. 1 § 1 ML redan på grund av deras karaktär som juridiska personer. Det var oförenligt med att kravet på att bl.a. ekonomisk verksamhet ska föreligga enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet gäller oavsett i vilken rättslig form verksamheten bedrivs. Samma krav gäller således enligt EU-rätten på momsområdet för vem som ska anses ha karaktären av beskattningsbar person för såväl fysiska personer som juridiska personer.²⁵

Eftersom kopplingar alltså råder för bestämningen av skattesubjektet avseende vissa punktskatter till begreppet näringsverksamhet enligt 13 kap. IL, är det nämligen klart att urvalet av skattesubjekt på punktskatteområdet i sådana fall blir alltför omfattande i förhållande till punktskattedirektivet, där det av pkt 16 och 22 i ingressen framgår att den skattskyldige alltså ska vara en *näringsidkare*. Exempelvis skulle ett aktiebolag som blott bedriver en hobbyverksamhet utgöra skattesubjekt enligt den svenska lagstiftningen om energiskatt och reklamskatt, genom att yrkesmässighetsbegreppet där bestäms med hänvisning till begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL. Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har med hänvisning till 13 kap. 1 och 2 §§ IL angett att på grund av att "[e]tt aktiebolags inkomster och utgifter" inte kan "hänföras till något annat inkomstslag" får "[e]tt nybildat aktiebolag [...] anses bedriva en näringsverksamhet som fortgår intill dess bolaget upphör".²⁶ Det krävs således inte ens att aktiebolagets verksamhet utgör någon affärsverksamhet för att bolaget ska anses ha näringsverksamhet enligt 13 kap. 2 § IL. Det är inte förenligt med vad som får förstås med begreppet näringsidkare enligt punktskattedirektivet, där det av art. 4 följer att skattesubjektet ska driva något slags affärsverksamhet. Eftersom bl.a. punktskatter ska ingå i

²⁴ Se även Forssén 2011 s. 51 och 52.

²⁵ Se Forssén 2011 s. 248, 251 och 252 samt även min doktorsavhandling, Forssén 2015 (1) s. 276.

²⁶ Se RÅ 2006 ref. 58. Se även Forssén 2011 s. 83 och 84.

beskattningsunderlaget för moms, enligt 7 kap. 2 § första st. andra men. ML, kan det således bli fråga om att den kostnadsmassa som – jämte påslag för vinst – bildar priset för aktuell vara eller tjänst, och därmed beskattningsunderlaget för moms, blir förhöjt jämfört med om kopplingen i lagen om skatt på energi respektive i lagen om skatt på annonser och reklam till 13 kap. IL togs bort av lagstiftaren – i likhet med vad som redan har skett på momsområdet genom ändringen av 4 kap. 1 § ML genom SFS 2013:368. Om säljaren av en vara eller tjänst således tillämpar ett sådant förhöjt beskattningsunderlag som avses här, ställer sig frågan om det medför problem beträffande ett köpande företags avdragsrätt för ingående moms.

Enligt min uppfattning borde situationen vara att likna vid s.k. kumulativa effekter, dvs. när det för ett företag i en förädlingskedja avseende en vara eller tjänst har förelegat begränsningar beträffande avdragsrätten för ingående moms. I sådana situationer blir beskattningsunderlaget i senare led i kedjan högre om sådan begränsning inte hade förelegat, eftersom det blir skatt på skatt (kumulativ effekt). Det innebär dock för det företag som ligger senare i kedjan enbart att vederbörande får dra en ingående moms som säljaren debiterat på ett pris som på grund av den latent momsen innehåller en förhöjd kostnadsmassa, om vederbörande har full avdragsrätt i sin verksamhet. Det är enligt min uppfattning inte fråga om en sådan situation där säljaren felaktigt skulle ha betecknat ett belopp som moms i fakturan till det köpande företaget. I en sådan situation hade säljaren varit betalningsskyldig enligt 1 kap. 1 § tredje st. och 2 e § ML, som infördes den 1 januari 2008 genom SFS 2007:1376 i enlighet med art. 203 i mervärdesskattedirektivet, men eftersom ett sådant belopp inte utgör moms enligt ML hade det inte utgjort ingående moms enligt 8 kap. 2 § ML, och köpande företaget hade saknat avdragsrätt.²⁷ I förevarande fall med ett förhöjt beskattningsunderlag hos säljaren till följd av att punktskatter tagits ut i förädlingskedjan, vilka inte skulle ha tagits ut om kopplingen till 13 kap. IL inte gjordes i lagen om skatt på energi respektive i lagen om skatt på annonser och reklam, anser jag att köpande företag ska kunna utöva avdragsrätt för den debiterade ingående momsen i fakturan från säljaren enligt 8 kap. 5 § ML, om vederbörande har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet enligt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § ML.

I licentiatavhandlingen anförde jag att om ingenting gjordes beträffande kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till hela 13 kap. IL kunde

²⁷ Se prop. 2007/08:25 s. 88, där det, med hänvisning till EU-målet 342/87 (*Genius Holding*), anges att avdragsrätt inte föreligger för sådan ingående moms för vilken betalningsskyldighet uppkommer till följd av art. 203 i mervärdesskattedirektivet, utan att det är ”den bakomliggande transaktionens reella innebörd som avgör rätten till avdrag”.

juridiska personer användas för att uppnå fördelar momsmässigt sett. Om sålunda den kopplingen sedermera inte hade upphävts, hade SKV varit tvungen att visa att det var fråga om bedrägeri eller om s.k. förfarandemissbruk som gav skattefördelar i strid mot syftet med reglerna i ML och mervärdesskattedirektivet, för att kunna underkänna ett avdrag för ingående moms som annars vore godtagbart formellt sett.²⁸ Jag får anföra detsamma beträffande punktskatterna i de fall där den nationella lagstiftningen alltså gör samma koppling till 13 kap. IL för bestämningen av skattesubjektet.

Om SKV skulle angripa den beskrivna situationen med ett förhöjt beskattningsunderlag på grund av ifrågavarande koppling från lagen om skatt på energi respektive lagen om skatt på annonser och reklam till 13 kap. IL, genom att förvägra köpande företag full avdragsrätt för ingående moms, går det inte att påverka i förväg genom avtalsskrivningen med företagets leverantörer. SKV tillämpar givetvis gällande rätt såsom SKV uppfattar vara rätt, och sedan kan köpande företag begära omprövning eller överklaga. Emellertid kan det köpande företaget därför ha anledning att vid avtalsskrivningen ta upp med säljaren att det bör tas med i en skatteklausul i avtalet (bl.a.) att priset justeras för det fall SKV skulle ifrågasätta köparens avdragsrätt i förevarande situation.

Jag får för övrigt uppmärksamma att det vid ett svenskt företags avtalsskrivning med ett utländskt företag, t.ex. en svensk köpare som skriver köpeavtal med ett danskt företag som har momsregistrerat sig i Sverige, kan föreligga skillnader civilrättsligt sett mellan svensk och t.ex. dansk rätt, även om det momsmässigt sett blir samma bedömning i det fallet att en säljare felaktigt har betecknat ett belopp som moms i fakturan till det köpande företaget. Jämför dansk rätt och kommentar av *Genius Holding* i Stensgaard 2004 s. 201, där det anförs att en köpare som mottar en faktura med felaktigt debiterad moms inte är rättsligt förpliktad att betala den och som en följd därav saknar avdragsrätt. Det borde inte heller utifrån svensk rätt föreligga betalningsskyldighet för en köpare som mottar en faktura som innehåller en av säljaren felaktigt debiterad moms, men det är en civilrättslig frågeställning som inte är prövad principiellt sett.

Av intresse för sammanhanget är t.ex. resonemang som förts i samband med tillämpning av s.k. följdändringsbeslut²⁹ på grund av ändring av gällande rätt beträffande tillämplig skattesats avseende tryckerimoms. Genom dom den 11 februari 2010 i EU-domstolen i målet C-88/09 (*Graphic Procédé*) har gällande rätt ändrats så att

²⁸ Se pkt 86 i EU-målet C-255/02 (*Halifax m.fl.*) samt även Forssén 2011 s. 266.

²⁹ Se 21 kap. 12 § 2 skattebetalningslagen (1997:483) – numera 66 kap. 27 § 4 a) SFL.

tryckerimomsen numera omfattas av den reducerade skattesatsen om 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje st. 1 ML i stället för den generella skattesatsen 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML, förutsatta att de tryckta varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. SKV har kommenterat rättsläget beträffande tillämplig momsats för tryckerier med anledning av *Graphic Procédé* i sitt ställningstagande av 2010-07-09 (dnr 131 355983-10/111). För köparen av tryckeriprodukter kan det bli fråga om att mellanskillnaden avseende tidigare tillämpad generell momsats och den generella momsatsen i enlighet med *Graphic Procédé* leder till följdändringsbeslut från SKV av innebörd att köparen ska återbetala mellanskillnaden som en av säljaren, tryckeriet, felaktigt debiterad moms. Emellertid finns inget principiellt avgörande angående huruvida köpande företag i så fall har rätt civilrättsligt sett att kräva kreditering från tryckeriet, som i egenskap av säljare har fått sin utgående moms sänkt på grund av det förändrade rättsläget momsmässigt sett. I debatten har resonemang förts om köpare som kommer i kläm har rätt till ersättning från säljaren enligt principen om *condictio indebiti* eller enligt obehörig vinst-principen, men något konklusivt kan knappast sägas ha kommit till uttryck ännu därvidlag.³⁰ Ett avgörande av Högsta domstolen (HD) vore välkommet från civilrättslig synpunkt.

Oavsett bedömningen av den civilrättsliga frågeställningen avseende ifrågavarande problematik utgör dock, som nämnts, felaktigt debiterad moms inte ingående moms enligt 8 kap. 2 § ML, varför köparen saknar avdragsrätt enligt 8 kap. 3 § första st. ML för sådant belopp. Vad särskilt gäller avtalsskrivning med utländska företag får uppmärksammas att bara för att den mervärdesskatterättsliga bedömningen är likartad i t.ex. Sverige och Danmark behöver det inte innebära att de civilrättsliga konsekvenserna av en felaktigt debiterad moms är likartade. Det är således viktigt att bestämma i avtalet vilket lands lag som ska gälla vid tvister mellan säljare och köpare beträffande tolkning och tillämpning av avtalet, bl.a. beträffande felaktigt debiterad moms. En sådan klausul påverkar dock inte SKV:s ställningstagande i själva beskattningsfrågan (här avdragsfrågan), utan SKV tillämpar skatterättsligt sett gällande rätt på momsområdet.

2.4 AVDRAGSRÄTTEN I FÖRHÅLLANDE TILL MOMSREGISTRERINGSFRÅGAN FÖR SÄLJAREN

I avsnitt 2.2 berör jag problem med att lagstiftaren inte har åtgärdat att begreppet skattskyldig används i stället för beskattningsbar person i huvudregeln 8 kap. 3 § första st. ML för bestämningen av

³⁰ Se Schultz 2012 s. 589, 590 och 594.

avdragsrättens inträde och omfattning. Det var, som nämnts, bifråga D i min licentiatavhandling (2011). I samband därmed berördes också en förfarandemässig fråga som även den kompliceras av användningen av skattskyldighetsbegreppet i stället för mervärdesskattedirektivets beskattningsbar person, nämligen frågan om skyldigheten att registrera sig till moms, vilken benämndes bifråga E i licentiatavhandlingen (2011). Med hänsyn till kontrollproblem vid förändrade förhållanden jämfört med när skatte- och avgiftsanmälan – numera anmälan om Företagsregistrering – till SKV lämnades blev min slutsats i momsregistreringsfrågan att alla beskattningsbara personer från början bör omfattas av samma kontrollsystem momsmässigt sett.³¹ Även den konklusionen upprepade jag i min doktorsavhandling (2013), och gör så också i senare upplaga av den boken.³² Jag får i korthet nämna något om dessa aspekter också för förevarande sammanhang.

Beträffande bifråga E har jag konstaterat att EU-domstolens praxis inte klart uttrycker att även beskattningsbara personer som enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar ska momsregistreras enligt art. 213–216 i mervärdesskattedirektivet. På grund av kontrollproblem vid förändrade förhållanden jämfört med när anmälan om Företagsregistrering lämnades bör dock, som nämnts, alla beskattningsbara personer från början omfattas av samma kontrollsystem momsmässigt sett, varvid jag har beaktat följande för den konklusionen:

- Beskattningsbara personer som enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar omfattas idag av det allmänna skatteregistret och bör i stället från början omfattas av momsregistret.
- Därmed skulle de kontrollmässigt sett likställas med dem som från början avser att göra skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster.
- Den ordningen skulle underlätta SKV:s kontrollverksamhet och framförhållningen för företagaren om vederbörande övergår till att göra skattepliktiga – eller från skatteplikt kvalificerat undantagna – omsättningar.
- Sålunda bör inte längre registreringskyldigheten för moms knytas till skattskyldighetsbegreppet. I stället bör 7 kap. 1 § första st. 3 och 4 SFL ändras så att däri stipuleras att anmälan till SKV ska göras i momshänseende när ekonomisk verksamhet

³¹ Se Forssén 2011 s. 222-231 och 263.

³² Se Forssén 2015 (1) s. 273 och 279.

som ger en person karaktären av beskattningsbar person enligt ML inleds, förändras eller upphör. Det innebär att det också bör klart uttryckas att begreppet näringsverksamhet i 7 kap. 2 § första st. SFL förbehålls andra registreringsåtgärder än beträffande momsen.

- För övrigt bör också 7 kap. 2 § andra st. SFL ändras i konsekvens med att samma person har en enda ekonomisk verksamhet oavsett antalet aktiviteter. I dag anges däri att "[d]en som driver flera verksamheter som medför skattskyldighet för eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt ska göra en anmälan för varje verksamhet". Det bör således ändras så att samma person registreras för en verksamhet oavsett om nya aktiviteter tillkommer därefter.

Beträffande köparens avdragsrätt skulle det, för företag som har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sina verksamheter enligt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § ML, underlätta, för utövande av avdragsrätten enligt 8 kap. 5 § ML, om samtliga beskattningsbara personer finns från början av sina verksamheter i momsregistret. Om SKV:s kontrollverksamhet gynnas därigenom så att det inte blir någon förskjutning mellan olika register avseende företag vars omsättningar har olika momsmässig status, kan SKV därmed mer generellt kontrollera om personer uppfyller kriterierna för beskattningsbar person. Det gör typiskt sett en avstämning av uppgifter i mottagen faktura, som en köpare gör med momsregistret beträffande uppgifter där om säljaren, säkrare. Enligt min uppfattning vore det praktiskt sett en viktig följd av att alla beskattningsbara personer skulle omfattas av momsregistret från början av sina verksamheter, eftersom 8 kap. 5 § ML – som nämnts i avsnitt 1.1 – är en bevisregel. Den innebär att innehavet av ett momsbärande underlag som uppfyller alla formella krav på innehåll enligt huvudregeln 11 kap. 8 § ML är en förutsättning för att köparen ska kunna utöva avdragsrätt för en i fakturan av säljaren debiterad ingående moms.

Genomgången av kontroll- och registreringsfrågan får, för bedömningen av den momsmässiga statusen hos en motpart vid avtalsskrivningen mellan en säljare och köpare, anses visa på betydelsen av att noga kontrollera nämnda status och inte bara acceptera registeruppgifter, vilka kan vara missvisande på grund av förändrade förhållanden hos motparten jämfört med vad som gällde när anmälan om Företagsregistrering lämnades till SKV av motparten. Av 7 kap. 4 § SFL följer att om en uppgift som ligger till grund för registreringen ändras ska den som är registrerad underrätta SKV om ändringen inom två veckor från det att ändringen inträffade. Det är dock t.ex. så att saker och ting i ett företag kan ha förändrats från en dag till en annan, och då

kan en registeruppgift ha hunnit bli inaktuell vid avtalstillfället och till och med innan tiden för skyldigheten att anmäla förändrade förhållanden till SKV har löpt ut.

3 AVDRAGSRÄTTEN I FÖRHÅLLANDE TILL SÄRSKILDA BESTÄMMELSER OM SKATTSKYLDIGHET FÖR SÄLJAREN

3.1 ALLMÄNT

I detta kapitel behandlas problem med avseende på vissa av de särskilda bestämmelserna om vem som är skattskyldig i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. i ML (se avsnitt 1.1). Problemen gäller i första hand hur det påverkar avdragsrätten för ett företag, som har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i sin verksamhet enligt 8 kap. 3 § första st. ML eller 10 kap. 11 § ML, att den vara eller tjänst som har förvärvats har omsatts av en säljare som är skattskyldig enligt vissa av reglerna om skattskyldighet i särskilda fall i 6 kap. ML respektive enligt reglerna om frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser i 9 kap. ML. De situationer som berörs är följande:

- Säljaren är delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi och skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet enligt 6 kap. 2 § första men. ML (se avsnitt 3.2).
- Säljaren är en mellanman, förmedlare som är skattskyldig enligt 6 kap. 7 § ML (se avsnitt 3.3).
- Uthyraren av en lokal är en privatperson som tillämpar reglerna om frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML för lokalen (se avsnitt 3.4).

Dessutom behandlas den situationen att priset på en vara har kunnat minskas på grund av att den har varit placerad i vissa lager enligt 9 c kap. ML (se avsnitt 3.5).

3.2 AVDRAGSRÄTTEN NÄR SÄLJANDE MOTPART ÄR DELÄGARE I ENKELT BOLAG ELLER PARTREDERI

I min doktorsavhandling ger jag många analyser, slutsatser och synpunkter beträffande 6 kap. 2 § ML och 5 kap. 2 § SFL.³³ Det finns en hel del på det temat som kan komplicera bedömningen av avdragsrätten för en köpare av varor eller tjänster som förvärvar dessa från säljare som är delägare i enkelt bolag eller partrederi eller som representerar en sådan rättslig figur. Lagrummet i fråga, 6 kap. 2 § ML,

³³ Se Forssén 2015 (1).

har en obligatorisk regel, 6 kap. 2 § första men., där det anges att "[e]n delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi är skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet". Det innehåller också en frivillig regel, 6 kap. 2 § andra men., som innebär att det i 5 kap. 2 § SFL anges att det finns bestämmelser om när SKV får besluta att en av delägarna ska vara representant för det enkla bolaget eller partrederiet beträffande moms i bolagets eller rederiets verksamhet. I denna bok berör jag av utrymmesskäl – och i första hand i detta avsnitt – enbart vissa aspekter på den obligatoriska regeln, och börjar med följande exempel från min doktorsavhandling:³⁴

- Antag att A och B har var sina ekonomiska verksamheter som de bedriver under varsin enskild firma, men att de också är delägare till lika andelar i ett enkelt bolag. A gör för bolagets räkning ett förvärv av en vara från företaget S, som tar ut ett pris om 80 kr exklusive moms. A säljer för det enkla bolaget vidare varan till T, som antas vara konsument.
- S blir skyldig att redovisa och erlagga utgående moms om 20 kr på priset på varan (80 kr). S ska således redovisa utgående moms i sin mervärdesskattedeclaration (MVD) till SKV: Utgående moms, 20 kr.
- S debiterar moms om 20 kr i faktura till A, och gör så enligt 11 kap. 1 § första st. ML på grund av att A är en annan beskattningsbar person.

Här får bara helt kort nämnas att redan på grund av det gamla faktureringsdirektivet 2001/115/EG ändrades faktureringskyldigheten enligt 11 kap. 1 § ML den 1 januari 2004, genom SFS 2003:1134, från att kopplas till huruvida skattskyldighet uppkom för en omsättning till att gälla omsättningar inom landet generellt sett från en näringsidkare till en annan näringsidkare eller till en juridisk person som inte är näringsidkare. Det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU implementerades i ML den 1 januari 2013 genom SFS 2012:342, och den 1 juli 2013 implementerades mervärdesskattedirektivets begrepp beskattningsbar person i ML genom SFS 2013:368 (se även avsnitt 2.2), varvid det för faktureringsreglerna innebar att begreppet näringsidkare ersattes med beskattningsbar person.³⁵

- A är enligt nuvarande lydelse av 6 kap. 2 § första men. ML "skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet". A:s andel är 50 procent och B:s andel är 50 procent. Det innebär att A respektive B har rätt, materiellt sett enligt huvudregeln 8 kap. 3 § första st. ML, att göra avdrag för 50 procent vardera av

³⁴ Jfr avsnitt 6.4.2 i Forssén 2015 (1).

³⁵ Se även Forssén 2015 (4) s. 14.

momsbeloppet 20 kr. A är skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. ML i sin egenskap av bolagsman i bolaget, och avdragsberättigad materiellt sett enligt huvudregeln 8 kap. 3 § första st. ML. Detsamma gäller bolagsmannen B.

- De båda bolagsmännen är således skattskyldiga och avdragsberättigade i förhållande till sina *andelar* i bolaget, dvs. med 50 procent vardera avseende momsbeloppet 20 kr. I formellt hänseende faller emellertid 10 kr i avdrag utanför de båda bolagsmännens respektive MVD. A kan nämligen enligt 8 kap. 5 § ML styrka sin rätt till avdrag för de 10 kr, som vederbörande materiellt sett har rätt att dra med stöd av mottaget momsberärande underlag enligt 11 kap. ML från S. Däremot har inte B något sådant underlag, och kan inte styrka formellt sett sin materiella rätt att dra sina 50 procent, dvs. 10 kr.
- A:s kostnad blir i detta fall 90 kr (100 – 10). Vid försäljningen till T sätter A – med tillämpning av ett påslag om 40 procent – ett pris på varan om 126 kr exklusive moms (1,4 x 90). Den utgående momsen blir 31 kr och 50 öre (0,25 x 126), vilket avrundas uppåt till 32 kr. A debiterar i fakturan till T 32 kr utgående moms (på priset 126 kr). A ska redovisa i sin MVD utgående moms motsvarande sin andel (50 procent), dvs. 16 kr, och B ska redovisa utgående moms motsvarande sin andel (50 procent), dvs. 16 kr. I detta fall redovisar A och B i sina respektive MVD till SKV enligt följande:

A:s MVD,

- Utgående moms 16 kr och
- Ingående moms 10 kr samt
- Skatt att betala 6 kr;

B:s MVD,

- Utgående moms 16 kr och
- Ingående moms 0 kr samt
- Skatt att betala 16 kr.

Kunden T betalar till A ett pris om 158 kr (126 + 32). Det är 18 kr högre än om A hade kunnat göra avdrag för hela den av S debiterade momsen om 20 kr. Då hade A:s kostnad blivit 80 kr i stället för 90 kr. Med tillämpning av samma påslag – 40 procent – hade A satt ett pris på varan till T om endast 140 kr [80 x 1,4=112; utgående moms hade då blivit 28 kr (0,25 x 112) och priset inklusive moms 140 kr (112 + 28)].

Priset på varan blir nu 18 kr högre för konsumenten T (158 kr i stället 140 kr) beroende på kumulativa effekter föranledda av en formell

begränsning av avdragsrätten hos A. Om enkla bolaget eller partrederiet hade varit ett skattesubjekt momsmässigt sett, hade avdrag kunnat ske i bolagets eller rederiets MVD på samma sätt som gäller för A, när denne agerar för sin egen verksamhet och inte för enkla bolagets verksamhet. Nu snedvrids konkurrensen om T väljer bort A som leverantör, beroende på den prishöjning som har sin orsak enbart i att A och B delar på skattskyldigheten och avdragsrätten med en åtföljande formell begränsning av avdragsrätten. Den begränsningen om 10 kr föranleder sålunda en prishöjning om 18 kr för konsumenten T.

Effekten av den formella begränsningen av avdragsrätten för A blir dessutom att staten tar in moms om 42 kr (20 från S + 6 netto från A + 16 netto från B), i stället för 28 kr som hade varit fallet om A kunnat göra avdrag för hela den av S debiterade momsen om 20 kr. Då hade S alltså redovisat utgående moms om 20 kr, men A hade haft moms att återfå om 6 kr (14 – 20) och B hade haft moms att betala om 14 kr (14 – 0), vilket blir totalt 28 kr till staten (20 – 6 + 14). Trots att de momsmässiga materiella förutsättningarna är desamma i båda situationerna beträffande förädlingen av varan medför de olika formella förutsättningarna för avdragsrätten hos A att staten tar in 14 kr mer i moms (42 – 28), när A agerar för enkla bolaget och bara får utöva avdragsrätt för halva den av S debiterade utgående momsen.

Problemet med den beskrivna formella begränsningen av möjligheterna att utöva avdragsrätten för ingående moms i verksamheten i ett enkelt bolag eller partrederi föreligger så länge inte delägare i sådana rättsliga figurer åläggs skattskyldighet i enlighet med 4 kap. 5 § första st. lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag BL beträffande sina respektive transaktioner – omsättningar – i förhållande till leverantörer och förvärv från kunder för bolagets eller rederiets räkning, i stället för i förhållande till sina andelar i enkla bolaget eller partrederiet.

Eftersom ett enkelt bolag eller ett partrederi inte utgör något rättssubjekt, är det inte någon lösning på det beskrivna problemet att A och B ansöker hos SKV om att A ska bli representant för det enkla bolaget avseende redovisning av moms i dess verksamhet. Det skulle nämligen förutsätta att 11 kap. ML först kompletterades med en regel som anger att en representant enligt den frivilliga regeln, 6 kap. 2 § andra men. ML, omfattas av faktureringsreglerna enligt ML.³⁶ A och B bör, enligt min uppfattning, bilda ett gemensamt aktiebolag för den gemensamma verksamheten i stället för att driva den i enkelt bolag, vilket – i likhet med partrederi – är en rättslig figur som inte utgör ett rättssubjekt. Det går givetvis att registrera det enkla bolaget som ett handelsbolag hos Bolagsverket, och då föreligger precis som beträffande aktiebolaget ett rättssubjekt, i stället för att två skilda rättssubjekt bedriver gemensam verksamhet i den rättsliga figuren enkelt bolag. Ett handelsbolag utgör i likhet med andra juridiska

³⁶ Jfr avsnitt 7.1.3.4 i Forssén 2015 (1).

personer ett skattesubjekt momsmässigt sett, enligt 6 kap. 1 § första men. ML,³⁷ men det finns – enligt min uppfattning – andra fördelar med ett aktiebolag jämfört med ett handelsbolag, framför allt att aktiebolaget utgör skattesubjekt inkomstskattemässigt sett i stället för att inkomstbeskattningen sker på delägarnivå som för handelsbolag.³⁸ Om A och B upptäcker att deras samarbetsavtal innebär att de har ett enkelt bolag, bör de således – enligt min uppfattning – normalt sett omförhandla det till ett avtal om bildande av ett gemensamt aktiebolag, som de registrerar hos Bolagsverket och för vilket de lämnar anmälan om Företagsregistrering till SKV.³⁹ Eftersom ett enkelt bolag kan föreligga faktiskt sett utan att ens bolagsmännen själva upptäcker det vid början av bolagets verksamhet, föreligger ett mörkertal i statistiken över antal aktiva enkla bolag.⁴⁰ Enkla bolag bör enligt min mening i allmänhet enbart användas utanför affärlivet, såsom när privatpersoner har sådana gemensamma verksamheter som tippningsbolag och lottbolag m.m.⁴¹ Skulle det visa sig att verksamheten har sådan omfattning eller varaktighet att den utgör ekonomisk verksamhet, uppkommer ändå inte skattskyldighet momsmässigt sett eftersom lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel, utgör från skatteplikt undantagen omsättning.⁴²

A och B frågar om problematiken får en lösning om de bildar var sitt aktiebolag vartill de överför verksamheterna som de bedriver under varsina enskilda firmor. De tänker samarbeta via sina respektive aktiebolag. Svaret är nej, eftersom de därigenom enbart har åstadkommit att problematiken med enkelt bolag föreligger mellan de båda aktiebolagen i stället för mellan A och B personligen.

Problematiken med enkla bolag (och partrederier) när det gäller moms kan sägas i första hand bero på att delägarna ska bedömas för sig utifrån de allmänna bestämmelserna som framgår av schemat i avsnitt 1.1, när det gäller vars och ens status som beskattningsbar person och de därav följande skyldigheterna och rättigheterna enligt ML och mervärdesskattedirektivet. Ett enkelt bolag (eller partrederi) är, som nämnts, en rättslig figur som inte utgör ett rättssubjekt. I min doktorsavhandling kom jag inte till någon definitiv slutsats i min analys av frågan om ett icke rättssubjekt – såsom ett enkelt bolag eller ett partrederi – skulle kunna anses utgöra beskattningsbar person enligt

³⁷ Se även 6 kap. 1 § andra men. ML, varav följer att även en s.k. europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) utgör skattesubjekt momsmässigt sett.

³⁸ Se 2 kap. 3 § och 5 kap. 1 § IL.

³⁹ Se Forssén 2015 (5) s. 41.

⁴⁰ Se Forssén 2015 (1) s. 14 och 15.

⁴¹ Se Forssén 2015 (1) s. 15, 16 och 128.

⁴² Se 3 kap. 23 § 5 ML.

huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁴³ Den allmänna principen är att moms inte koncernredovisas, utan varje rättssubjekt bedöms för sig. Det följer av att ordet *den* används beträffande skattskyldig respektive betalningsskyldig i huvudreglerna 1 kap. 2 § första st. 1 ML respektive art. 193 i mervärdesskattedirektivet samt av att *denne* används beträffande beskattningsbar person i art. 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet. Det innebär bl.a. att mellan delägare i ett enkelt bolag kan det föreligga beskattningsbara transaktioner momsmässigt sett. Vissa undantag föreligger dock från huvudregeln om att moms inte koncernredovisas, nämligen:

- den frivilliga regeln om s.k. mervärdesskattegrupper, 6 a kap;
- den obligatoriska regeln om undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster inom en fristående grupper av fysiska eller juridiska personer, 3 kap. 23 a § ML; och
- den s.k. slussningsregeln för äkta koncerner, 8 kap. 4 § första st. 5 och andra st. ML.⁴⁴

Regeln om fristående grupper i 3 kap. 23 a § ML infördes den 1 juli 1998 i samband med 6 a kap. ML, genom SFS 1998:346. För de praktiska aspekterna vid avtalsskrivning noterar jag bara att den regeln finns, eftersom den gäller för subjekt som inte är skattskyldiga enligt ML och är enligt förarbetena avsedd att tillämpas inom vården ”på ett mycket litet antal tjänster”.⁴⁵ Även om 3 kap. 23 a § ML har ett begränsat värde som alternativ till enkelt bolag, är den av intresse för forskningen på området. Regeln baseras på art. 132.1 f i mervärdesskattedirektivet, och den innehåller en begränsning av tillämpning av undantag från skatteplikt med stöd av regeln för det fall sådant undantag vållar konkurrensnedvridning.⁴⁶ Det är en primärrättslig grundläggande princip enligt art. 113 Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF) att konkurrensnedvridning ska undvikas för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar, och sekundärrättsligt framgår principen om en neutral moms också

⁴³ Se Forssén 2015 (1) s. 208.

⁴⁴ Jfr Forssén 2015 (1) s. 99 och 100.

⁴⁵ Se prop. 1997/98:148 s. 63 och 64. Se även Forssén 2015 (1) s. 100.

⁴⁶ Se HFD 2014 ref. 20, där HFD hänvisar till EU-domstolens tolkning i målet C-8/01 (*Taksatorringen*) av konkurrensrekvisitet i art. 132.1 f i mervärdesskattedirektivet, och anger att om det klarlagts att ett undantag från skatteplikt avseende en viss tjänst inte innebär en *verklig risk* för konkurrensnedvridning, för närvarande eller i framtiden, bör skattefrihet vara möjlig även om tjänsten skulle kunna tillhandahållas av någon annan utanför gruppen.

uttryckligen i ingressen till mervärdesskattedirektivet.⁴⁷ Den s.k. slussningsregeln är en av reglerna i 8 kap. 4 § ML som utvidgar avdragsrätten i förhållande till huvudregeln i 8 kap. 3 § första st., varför den kommenteras utförligare nedan i detta avsnitt. Av intresse i förevarande sammanhang är dock i första hand 6 a kap. angående mervärdesskattegrupper som också kommenteras nedan i detta avsnitt.

A och B har hört talas om att det finns särskilda momsregler om mervärdesskattegrupper, och frågar därför också om det är ett fungerande alternativ till enkelt bolag att de i stället bildar en mervärdesskattegrupp. Även därvidlag blir mitt svar nekande av följande orsaker:

- Reglerna om mervärdesskattegrupper i 6 a kap. infördes i ML den 1 juli 1998, genom SFS 1998:346, och gäller mervärdesskattegrupper bildade med verkan från och med den 1 januari 1999. Reglerna baseras på den fakultativa bestämmelsen art. 11 i mervärdesskattedirektivet. Reglerna om mervärdesskattegrupper ger företag i samverkan möjlighet att ansöka om att registrera en mervärdesskattegrupp, varvid de betraktas som en enda beskattningsbar person. Företag som är medlemmar i en registrerad mervärdesskattegrupp blir inte skattskyldiga för skattepliktiga omsättningar mellan varandra. Därmed drabbas inte gruppmedlemmar utan rätt att dra ingående moms av moms som en kostnad på koncerninterna förvärv. Möjligheten till registrering av en mervärdesskattegrupp gäller emellertid enbart för medlemmar etablerade inom landet. Därför utgör inte 6 a kap. och mervärdesskattegrupper något fungerande alternativ till 6 kap. 2 §, när samtliga samverkande företag inte är etablerade i Sverige. Dessutom får nämnas att EU-kommissionen förde fördragsbrottstalan mot Sverige, och ansåg att 6 a kap. 2 § ML strider mot art. 11 i mervärdesskattedirektivet genom att lagrummet i ML i praktiken begränsar möjligheterna till gruppregistrering till att gälla för företag inom finans- och försäkringssektorn. EU-domstolen gick dock på Sveriges linje och ansåg att EU-kommissionen inte hade visat att det saknades fog för begränsningen, mot bakgrund av att dess syfte är att förhindra skatteundandragande och skatteflykt.⁴⁸ Av nämnda orsaker utgör, enligt min uppfattning, registrering av mervärdesskattegrupper ett mycket begränsat alternativ till enkla bolag och partrederier momsmässigt sett.

⁴⁷ Se bl.a. fjärde, femte och sjunde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet och art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet samt t.ex. Forssén 2015 (1) s. 58 och 64-71. Se även avsnitt 1.1.

⁴⁸ Se pkt 39 i EU-målet C-480/10 (*kommissionen mot Sverige*). Se även Forssén 2015 (1) s. 42 och 43.

- Även slussningsregeln avseende ingående moms inom äkta koncerner, 8 kap. 4 § första st. 5 och andra st. ML, berörs vid diskussionerna med A och B. Emellertid är mitt svar att också den regeln är av mycket begränsat värde som alternativ till 6 kap. 2 §. Slussningsregeln behandlar nämligen enbart det förhållandet att en skattefri omsättning sker inom en s.k. äkta koncern, dvs. en koncern där moderföretaget utgör svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt och sådant moderföretag äger mer än 90 procent av aktierna i svenskt aktiebolag. Det är först under dessa begränsade förhållanden som slussningsregeln kan aktualiseras, och då möjliggör att det koncernföretag som tillhandahåller ett annat koncernföretag en från skatteplikt undantagen tjänst enligt 3 kap. ML kan överföra – slussa – sina momsutgifter, för att utföra tjänsten, till det andra koncernföretaget, som i stället får avdragsrätt om det har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet (enligt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § ML).⁴⁹

- För övrigt får, i förhållande till EU-rätten, nämnas att HFD har ansett att slussningsregeln ska tillämpas, trots att ett av de berörda företagen hörde hemma i annat EU-land. De skäl som låg bakom den territoriella avgränsningen av art. 11 i mervärdesskattedirektivet – beträffande mervärdesskattegrupper – ansågs inte relevanta för slussningsregeln. HFD noterade att momssystemet bygger på att rätten till avdrag eller återbetalning gäller oberoende av om aktuella förvärv hänför sig till omsättning inom landet eller utomlands, och att det är fallet även när det gäller slussningsregeln. HFD angav att ”rätten för de företag som omfattas av regeln att dra av ingående skatt är inte villkorad av att förvärven, eller den koncerninterna tjänsten, hänför sig till omsättning som beskattas i Sverige”, varför den omständigheten att ett utländskt företag inte bedriver någon verksamhet i Sverige inte kan motivera att återbetalning vägras. HFD fann sålunda att slussningsregelns utformning strider mot FEUF, eftersom den inskränker etableringsfriheten.⁵⁰ HFD fann att en rätt till återbetalning av ingående moms kan grundas på bestämmelsen om etableringsfrihet i art. 49 FEUF (se även avsnitt 3.5).⁵¹ En utländsk beskattningsbar person kan således

⁴⁹ Jfr avsnitt 6.4.2 i Forssén 2015 (1).

⁵⁰ Se HFD 2013 ref. 25 I.

⁵¹ Se HFD 2013 ref. 25 I samt HFD 2013 ref. 25 II, där det konstaterandet upprepades av HFD.

åberopa principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt i förevarande hänseende (se avsnitt 2.2).

Om A och B ändå väljer att samarbeta i enkelt bolag, i stället för att följa min rekommendation enligt ovan av innebörd att de bör bilda (eller köpa) ett gemensamt aktiebolag för den gemensamma verksamheten, kan det vara av intresse för T att så att säga lyfta på den hatt som enkla bolaget utgör, och gå igenom med A huruvida dennes leverans av vara (eller tillhandahållande av tjänst om det är fallet) är en prestation helt i enlighet med enkla bolagsavtalet mellan A och B. I enlighet med EU-målet C-77/01 (*EDM*) föreligger inte någon skattepliktig transaktion inbördes mellan A och B om intäkter och kostnader fördelas enligt den ömsesidiga överenskommelse mellan dem som bildar enkla bolaget.⁵² Däremot föreligger i enlighet med *EDM* en varuleverans eller ett tillhandahållande av tjänster som *sker mot vederlag*, dvs. omsättning, mellan bolagsmännen A och B, om någon av dem åt den andre utför mer än det arbete som åligger denne enligt enkla bolagsavtalet och det föranleder betalning för det extra arbetet. I det fallet föreligger således en intern omsättning och motsvarande förvärv mellan de båda bolagsmännen A och B.

- Om A:s prestation till T har föregåtts av ett sådant förvärv av A från B avseende en omsättning av vara som B gjort till A som ett extra arbete utöver vad som åligger denne enligt enkla bolagsavtalet, kan således allmänna bestämmelser om skattskyldighet enligt ML gälla mellan A och B i stället för 6 kap. 2 § ML. Då ska B utfärda en momsbarande faktura till A, vars avdragsrätt för ingående moms på förvärvet från B inte begränsas av några formella skäl, varvid någon kumulativ effekt inte uppkommer som höjer inköpspriset för T. Det gäller oavsett om T är en konsument eller företagare.
- Om T är företagare och har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet, bör T, på grund av den risk som föreligger formellt sett med att utöva avdragsrätt för debiterad ingående moms i faktura från den som agerar för ett enkelt bolag (eller partrederi), sluta avtal med A eller B i deras egenskap av egna företagare i stället för att de agerar för enkla bolaget, oavsett om problemet med förhöjt pris föreligger eller inte. Enligt min uppfattning är det, som nämnts, inte klarlagt huruvida ett icke rättssubjekt – såsom ett enkelt bolag eller ett partrederi – skulle kunna anses utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Eftersom fakturerings skyldigheten

⁵² Se pkt 91 i *EDM*. Se även Forssén 2015 (1) s. 118.

enligt 11 kap. 1 § ML omfattar en beskattningsbar persons omsättning av vara eller tjänst, är det således inte heller klarlagt att A, i det fall A agerar för enkla bolaget, är faktureringskyldig enligt ML för varuförsäljningen till T bara för att A – och B – är skattskyldiga för sina andelar av omsättningen enligt den särskilda bestämmelsen 6 kap. 2 § första men. ML. A och B är redovisningsskyldiga för utgående moms avseende verksamheten i enkla bolaget även om A – eller B – inte skulle vara skyldig att säkerställa att faktura utfärdas till T enligt reglerna i 11 kap. ML.⁵³ Så länge 11 kap. ML inte kompletteras också i förevarande hänseende är det således säkrast för den köpare som avser att utöva avdrags- eller återbetalningsrätt enligt 8 kap. 5 § jämförd med 11 kap. ML att sluta avtal med den beskattningsbara person som gör en omsättning för egen del och inte med delägare som agerar för enkelt bolag (eller partrederi). Oavsett om en sådan köpare upptäcker att motparten ingår i ett enkelt bolag (eller partrederi) eller om det är klart uttryckt, bör vederbörande omförhandla avtalet i enlighet med vad som nyss angivits.

⁵³ Begreppet redovisningsskyldig försvann som självständigt begrepp i svensk mervärdesskatterätt redan 1991, genom ändring i föregångaren till ML, dvs. i lagen (1968:430) om mervärdesskatt (GML), genom SFS 1990:576. Samtliga skattskyldiga är sedan dess i princip också redovisningsskyldiga – se prop. 1989/90:111 s. 133. Således är A och B redovisningsskyldiga för utgående moms i förhållande till sina andelar avseende de skattepliktiga omsättningar som A gör för enkla bolagets räkning. Emellertid saknas det stöd i ML för att avgöra *när* redovisningsskyldigheten ska fullgöras i det fall skattskyldigheten följer av de särskilda bestämmelserna därom enligt 1 kap. 2 § sista st. ML. I huvudregeln om redovisningsskyldighetens fullgörande, 13 kap. 6 § 1 ML, knyts den till det civilrättsliga begreppet god redovisningssed, men hänvisning sker till den som enligt 1 kap. 2 § första st. 1 ML – dvs. enligt huvudregeln avseende de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet i ML – har omsatt en vara eller tjänst, varvid denne anges skola redovisa utgående moms för den redovisningsperiod varunder omsättningen har bokförts eller borde ha bokförts. Det är således ett särskilt problem beträffande tempot i momsredovisningen för omsättningar i verksamheter hos enkla bolag och partrederier att hänvisning därvidlag inte sker till 1 kap. 2 § sista st. ML, dvs. till de särskilda bestämmelserna om skattskyldighet avseende t.ex. 6 kap. 2 § ML. Jag noterar bara att detta problem finns, men att det inte påverkar problematiken med faktureringskyldigheten i förevarande sammanhang. Den bör lösas senast om förslag som lämnats i SOU 2002:74, om att upphäva det kopplade område som föreligger mellan civilrätt och mervärdesskatterätt genom begreppet god redovisningssed, genomförs – se SOU 2002:74 Del 1 s. 20. För övrigt får noteras att ansvaret för utvecklandet av god redovisningssed ligger hos bokföringsnämnden enligt 8 kap. 1 § första st. första men. bokföringslagen (1999:1078) samt att faktureringsreglerna i ML i allmänhet inte stipulerar någon tidsgräns för fakturas utfärdande – se prop. 2003/04:26 s. 42, 48 och 84 och även Forssén 2015 (4) s. 10.

3.3 AVDRAGSRÄTTEN NÄR MOTTAGEN FAKTURA UTFÄRDATS AV MELLANMAN SOM OMFATTAS AV 6 KAP. 7 § ML

En mellanman – förmedlare – av en vara eller tjänst betraktas enligt 6 kap. 7 § ML som en egenförsäljare, om vederbörande agerar *i eget namn* och dessutom uppstår likviden för varan eller tjänsten från kunden. Det innebär att en sådan förmedlare inte betraktas som en vanlig agent momsmässigt sett, utan denne anses ha gjort ett förvärv från sin huvudman, som anses ha omsatt varan eller tjänsten till förmedlaren, och sedan anses förmedlaren i sin tur ha gjort samma omsättning till köparen av varan eller tjänsten. Därigenom är beskattningsunderlaget hos förmedlaren priset till kunden, medan det momsmässiga beskattningsunderlaget hos en vanlig agent är – enligt allmänna bestämmelser i ML – den provision som vederbörande erhåller för den tjänst det innebär att sammanföra en säljaren och en köpare av en vara eller tjänst. 6 kap. 7 § ML lyder:

”Om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppstår likviden för varan eller tjänsten skall vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman.”

Historiken beträffande 6 kap. 7 § ML är i korthet följande:

- Bestämmelsen i 6 kap. 7 § är en specialregel i ML, och någon motsvarighet finns t.ex. inte inom inkomstskatterätten. Regeln om särskild skattskyldighet i 6 kap. 7 § ML härrör från den allmänna varuskatten från 1959, som ersattes av den första svenska lagstiftningen om mervärdesskatt 1969, dvs. av GML. I tredje st. första men. i anvisningarna till 12 § Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt angavs: ”Vid försäljning i *kommission* anses kommissionären såsom säljare.”
- Regeln överfördes sedan till första st. i pkt 3 av anvisningarna till 2 § GML, när mervärdesskatten således ersatte varuskatten 1969.⁵⁴
- När ML ersatte GML den 1 juli 1994 överfördes regeln till 6 kap. 7 § ML.⁵⁵ Därefter har Sverige anslutit sig till EU 1995, och vid tolkningen av 6 kap. 7 § ML bör därför två regelverk numera beaktas: ML respektive mervärdesskattedirektivet.

⁵⁴ Se prop. 1968:100 s. 17, 120 och 121.

⁵⁵ Se prop. 1993/94:99 s. 190.

Angående 6 kap. 7 § ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet får i korthet följande nämnas:

- Specialregeln kommenteras i SOU 2002:74, där det anges att den har sin närmaste motsvarighet i art. 5.4 c och 6.4 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG).⁵⁶
- Numera återfinns dessa bestämmelser i art. 14.2 c och 28 i mervärdesskattedirektivet. I art. 14.2 c uppställs kravet att det ska vara fråga om ”Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning”.
- Sålunda bör, enligt min uppfattning, ett kommissionsavtal i civilrättslig mening föreligga, innan det kan bli fråga om tillämpning av 6 kap. 7 § ML. En förmedlare som enbart har agerat som en vanlig agent bör anses omfattad av de allmänna bestämmelserna i ML, och inte av specialregeln för 6 kap. 7 §, vilket innebär att dennes beskattningsunderlag motsvarar provisionen som vederbörande uppbär för att sammanföra säljaren och köparen av aktuell vara eller tjänst. För övrigt noteras att art. 28 i mervärdesskattedirektivet – som innehåller – lokutionen *i eget namn* enbart omfattar tjänster och att art. 14.2 c enbart omfattar varor, medan 6 kap. 7 § ML omfattar förmedling av varor eller tjänster. De båda artiklarna återges här:

Art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet

”2. Förutom den transaktion som avses i punkt 1 skall följande transaktioner anses som leverans av varor:

c) Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.”

Art. 28 i mervärdesskattedirektivet

”Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, skall han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.”

Ett problem för ett köpande företag med att 6 kap. 7 § ML skulle aktualiseras för en mellanman som förmedlar en vara eller en tjänst till denne från en huvudman till mellanmannen (förmedlaren) är att mellanmannens faktura till köparen inte uppfyller ML:s krav på innehåll enligt huvudregeln därom, 11 kap. 8 § ML. Då kan köparen i enlighet med 8 kap. 5 § ML på formella skäl förvägras att utöva avdragsrätten för debiterad ingående moms på förvärvad vara eller tjänst, trots att

⁵⁶ Se SOU 2002:74 Del 1 s. 653.

köparen har avdrags- eller återbetalningsrätt enligt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § ML i sin verksamhet.

Antag att förvärvet gäller en vara som huvudmannen säljer för 100 000 kr plus moms 25 000 kr och att förmedlaren tar 1 000 kr plus moms 250 kr för sin tjänst. Den momsmässiga risken för köparen av varan blir 25 250 kr, om mellanmannen i eget namn utfärdar faktura och uppstår likviden från denne.

Vid antagande om att huvudmannen har rutiner som erfarenhetsmässigt visat sig accepterade av SKV eller att så kan antas vara fallet, t.ex. genom att köparen kan jämföra huvudmannens faktura med fakturor från andra leverantörer, bör köparen omförhandla ett avtal med förmedlaren som aktualiserar 6 kap. 7 § ML till ett vanligt agentavtal. Då utfärdar förmedlaren en separat provisionsfaktura till köparen avseende själva förmedlingen av varan, och köparen erhåller faktura avseende varan direkt från huvudmannen. I så fall skulle köparen också betala själva varan direkt till huvudmannen, och enbart betala förmedlingsprovisionen till förmedlaren. Då blir, vid nämnda antagande angående säljarens av varan rutiner etc., den momsmässiga risken för köparen beträffande eventuellt förvägrat avdrag för debiterad ingående moms 250 kr i stället för 25 250 kr, om förmedlaren inte skulle komma att uppfylla innehållskraven på fakturor enligt 11 kap. 8 § ML.

Av utrymmesskäl stannar jag vid dessa praktiska aspekter på frågan om momsavdrag i samband med förvärv via mellanmän, och uppmärksammar att det finns mycket mer att beakta därvidlag beträffande specialregeln 6 kap. 7 § ML. Jag är medveten om att förmedlare inte gärna vill tillämpa direkt fakturering av förmedlad produkt från huvudman till kund, eftersom förmedlarna oftast inte vill avslöja sina vinstmarginaler inför kunden. Emellertid har jag i denna bok fokus på köparens perspektiv på avtalsskrivning, och då bör köparen välja den säkraste vägen om möjligt och hellre avstå från affären om mellanmannen inte vill omförhandla avtalet och medverka till en direktkontakt mellan huvudman och köpare, om köparens momsrisik därmed kan antas bli alltför stor i enlighet med vad ovan beskrivits.

För övrigt får av forskningsskäl nämnas att specialregeln 6 kap. 7 § ML är obeforskad, och att den borde lämpa sig väl som ämne för ett större forskningsprojekt på momsområdet, t.ex. angående avdragsrätten. Ett sådant forskningsprojekt borde även omfatta s.k. resetjänster enligt 9 b kap. ML, där begreppet *i eget namn* också används när regler om s.k. vinstmarginalbeskattning (VMB) aktualiseras avseende resetjänster.⁵⁷

⁵⁷ Se 9 b kap. 1 § första st. första men. ML

Reglerna om VMB beträffande resetjänster, 9 b kap., infördes i ML den 1 januari 1996, genom SFS 1995:700. Dessutom finns det också regler om VMB i 9 a kap. ML, angående återförsäljning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, och dessa regler infördes den 1 november 1995, genom SFS 1995:700. Särskilt beträffande handel med begagnade varor, t.ex. personbilar, i förhållande till andra EU-länder är VMB-frågor av intresse i samband med 6 kap. 7 § ML. Jag ger här några reflektioner därvidlag:

- Beträffande möjligheten att tillämpa VMB enligt 9 a kap. ML är det inte ovanligt att diskussioner uppkommer mellan en återförsäljare (Åf) och SKV angående kontroll av statusen på Åf:s motpart.
- I två av de fall som innebär att VMB enligt 9 a kap. ML kan tillämpas förutsätts att den begagnade varan etc. levererats till Åf inom EU av någon som inte är en beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson) respektive att sådan vara levererats till Åf inom EU av en beskattningsbar person som ska redovisa moms enligt reglerna om VMB i 9 a kap. ML eller av en beskattningsbar person som ska redovisa moms enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land.⁵⁸ Beträffande frågan om hur långt Åf:s undersökningsplikt angående motpartens status sträcker sig i förevarande sammanhang är det av intresse att jämföra gällande och äldre regler i svensk mervärdesskatterätt:

En komparation av nu gällande och äldre regler visar att ML numera saknar en regel av innebörd att den skattskyldige beträffande sina förvärv skulle vara skyldig att kontrollera samtliga led i en fångeskedja bakåt avseende förvärv av varor. Den enda regel som förekommit i ML av sådan innebörd är 10 kap. 12 § andra st. första men. ML, och den regeln upphävdes den 1 november 1995 genom SFS 1995:700.

I 10 kap. 12 § andra st. första men. ML angavs, beträffande rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende varor som exporteras, att "[r]ätt till återbetalning av ingående skatt föreligger inte om skatten hänför sig till förvärv av varor som anges i tredje stycket och förvärvaren omsätter varorna utomlands utan att han kan visa att varorna under en tid av fem år före förvärvet innehafts endast av skattskyldiga eller av andra återbetalningsberättigade än honom själv." Regeln härrörde från 15 § åttonde st. GML. Avsikten med den var att återföring av avdragen skatt skulle ske i de fall då någon skattskyldig i kedjan av köpare och säljare hade tillgodogjort sig avdrag för s.k. fiktiv skatt (som var något som upphävdes genom SFS 1995:700). Exportören ansågs, enligt Riksskatteverkets (RSV) anvisningar RSV Im 1984:2 (avsnitt 7.5), ha fullgjort sin bevisskyldighet om han kunde visa att något avdrag för fiktiv skatt (för förvärv från privatperson) inte hade gjorts av honom eller någon annan tidigare skattskyldig. Kontrollen ansåg RSV borde sträcka sig bakåt i tiden till den tidpunkt då fiktiv skatt infördes, dvs. till den 1 juli 1979 (se RSV:s Handledning för mervärdesskatt 1993, s. 305 och 306).

Sverige blev EU-medlem den 1 januari 1995 och under våren 1994 hade inom EU antagits nya mervärdesskatteregler för beskattningen av

⁵⁸ Se 9 a kap. 1 § första st. 1 och 2 ML.

begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, genom rådets direktiv 94/5/EG om s.k. vinstmarginalbeskattning (VMB) som implementerades i artikel 26a i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) och idag återfinns i artiklarna 311-343 i EG:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). Till följd av att de nya bestämmelserna om VMB implementerades i ML genom SFS 1995:700 den 1 november 1995 slopades reglerna om fiktiv skatt i ML och därmed upphävdes samtidigt också bl.a. 10 kap. 12 § andra st. första men. ML.⁵⁹

- Den historiska genomgången enligt ovan utgör, enligt min uppfattning, argument för att den skattskyldige inte har någon skyldighet enligt ML att kontrollera den mervärdesskattmässiga statusen avseende motpart längre än i förhållande till den närmaste motparten, och att den skattskyldige således inte har någon sådan skyldighet att kontrollera fler led än så bakåt i en fångskedja. Enligt min mening bör en Åf i god tro anses ha rätt att förlita sig på de underlag som erhållits från motparten, om de ger uttryck för att denne är en privatperson eller en beskattningsbar person som har tillämpat VMB. Jag anser att det är så EU-rätten i förevarande hänseende måste anses komma till uttryck i mervärdesskattedirektivet. Även om så inte skulle anses vara fallet, och EU-rätten skulle anses innebära att ytterligare kontrollskyldighet åvilar den skattskyldige så att denne skulle ha att undersöka den mervärdesskattmässiga statusen längre bakåt i en fångskedja än i förhållande till den närmaste motparten, kommer det inte till uttryck enligt den svenska lagens bokstav i ML. Komparationen av nuvarande lydelse av ML med äldre lydelse av ML och GML visar att om något sådant ytterligare åläggande mot den skattskyldige skulle ha varit aktuellt skulle det ha uttryckts i ML även idag, särskilt som det i äldre svensk mervärdesskatterätt berörde fiktiv skatt och det institutet upphävdes genom att nu aktuella VMB för begagnade varor, m.m., infördes. Enligt min uppfattning skulle det således inte vara förenligt med den grundlagsfästa principen om legalitet för beskattningsåtgärder enligt 8 kap. 2 § första stycket 2 regeringsformen (1974:152), RF, om SKV skulle kunna ålägga Åf att även kontrollera statusen på den eller de som motparten har förvärvat sådana varor från.
- Från kontrollsynpunkt får också framhållas att det är SKV som kan utverka att myndigheter i t.ex. andra EU-länder gör avstämningar hos andra inblandade parter än Åf. Det är skattemyndigheterna i de olika EU-länderna som har att genom kontrollverksamhet se till att grundintentionen med ett gemensamt mervärdesskattesystem inom EU upprätthålls, nämligen att varken skattebortfall eller dubbelbeskattning uppkommer och att skatten således är neutral.⁶⁰ Om SKV anser att det föreligger problem med kontroll- och uppbördsverksamheten för en viss bransch eller slag av affärer, måste Sverige begära ett s.k. artikel 395-tillstånd från EU för att kunna införa regler som avviker från reglerna i mervärdesskattedirektivet. Om det ändå skulle anses föreligga krav på att Åf gör kontroll av den mervärdesskattmässiga statusen hos fler än motparten, begränsas en sådan EU-konform tolkning på ovan angivet sätt av principen att reglerna inte får tillämpas *contra legem*, dvs. att de inte får tillämpas i strid med ordalydelsen av den nationella lagstiftningen – i det här fallet ML.⁶¹ Om det skulle anses föreligga en utebliven eller felaktig implementering av bestämmelserna i

⁵⁹ Se prop. 1994/95:202 s. 23, 28, 42 och 87.

⁶⁰ Se art. 113 FEUF och pkt 4, 5 och 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet och art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet.

⁶¹ Jfr Forssén 2015 (1) s. 38.

mervärdesskattedirektivet i ML, mervärdesskatteförordningen (1994:223), SFL eller skatteförfarandeförordningen (2011:1261), är det inte den enskilde – Åf – utan staten som ansvarar för det, enligt den s.k. Francovich-doktrinen.⁶²

- Vad sedan gäller den särskilda betydelsen av specialregeln 6 kap. 7 § ML för förevarande sammanhang får följande nämnas:

Vid kontroll av den begagnade bilhandeln har SKV ibland fört in 6 kap. 7 § ML i samband med beslut som innebär att en Åf vid vidareförsäljning i Sverige inte skulle ha rätt att tillämpa VMB på grund av att denne skulle omfattas av 6 kap. 7 § ML avseende begagnad bil från bilhandlare i annat EU-land, trots att denne uppgivit i fakturaunderlag att VMB i hemlandet tillämpats. SKV hävdar då att förmedlingsavtalet inte utgör ett vanligt agentavtal, utan att det omfattas av 6 kap. 7 § ML. Den momsmässiga logiken blir då att specialregeln 6 kap. 7 § medför att Åf har gjort ett förvärv av begagnad bil från bilhandlaren i det andra EU-landet, vilket i så fall ska anses jämförbart med ett inköp hos Åf motsvarande omsättningen från huvudmannen i det andra EU-landet. Därmed skulle Åf anses göra ett unionsinternt förvärv (UIF) och blir enligt 1 kap. 2 § första st. 5 ML skyldig att redovisa utgående moms på förvärvet, vilken får dras som ingående moms.

Att ledet Åf – bilhandlaren i det andra EU-landet skulle utgöra ett UIF är i förekommande fall ett argument från SKV för att ifrågasätta att Åf kan ha anfört att ett vanligt agentavtal och inte något kommissionsavtal föreligger, varvid beskattningsunderlaget för Åf enbart skulle utgöra förmedlingsprovisionen och inte priset på varan till kunden i Sverige såsom annars blir fallet om VMB underkänns. VMB innebär att beskattningsunderlaget för Åf blir skillnaden mellan försäljnings- och inköpspris, vilket alltså i praktiken är jämförbart med vad som skulle utgöra en förmedlingsprovision.

Specialregeln 6 kap. 7 § ML används således ibland av SKV för att tillbakavisa ett argument om vanlig förmedling som alternativ till VMB, när ett sådant anförs för att möta SKV:s påståenden om att Åf skulle ha att undersöka den mervärdesskattmässiga statusen längre bakåt i en fångeskedja än i förhållande till den närmaste motparten, varvid SKV i fall avseende begagnad bilhandel hänvisar till RÅ 2009 ref. 40 I och II vari bl.a. EU-målet C-409/04 (*Teleos*) berörs. Det är därför inte bara av intresse att i sistnämnda hänseende analysera betydelsen av att en så långtgående kontrollskyldighet inte kommer till uttryck enligt den svenska lagens bokstav i ML, utan det är också av intresse att göra en ordentlig analys av omfattningen av specialregeln 6 kap. 7 § ML.

⁶² Se förenade EU-målen 6 och 9/90 (*Francovich och Bonifaci*) och även förarbetena till EU-lagen (SFS 1994:1500), prop. 1994/95:19 Del 1 s. 488.

3.4 AVDRAGSRÄTTEN NÄR LOKAL FÖRHYS FRÅN PRIVATPERSON SOM TILLÄMPAR REGLERNA OM FRIVILLIG SKATTSKYLDIGHET

I min doktorsavhandling har jag, beträffande att 9 kap. ML öppnar för att en icke beskattningsbar person – t.ex. privatperson – kan tillämpa reglerna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m., dragit slutsatsen att det saknar stöd i mervärdesskattedirektivet,⁶³ och jag återger här mina konklusioner därvidlag:

- Jag gör inte något undantag i doktorsavhandlingen från mitt förslag om att införa krav i 6 kap. 2 § ML om att delägarna i enkla bolag och partrederier ska vara beskattningsbara personer i sig, när det gäller frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelse enligt 9 kap. ML, t.ex. uthyrning av verksamhetslokaler m.m., varvid följande är avgörande för min konklusion i det hänseendet.
- Den fakultativa art. 137.1d. i mervärdesskattedirektivet ger en valfrihet för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom. Emellertid begränsas den till att gälla för beskattningsbara personer. I den fakultativa art. 12 i mervärdesskattedirektivet anges i och för sig att beskattningsbar person omfattar vissa tillfälliga transaktioner avseende leveranser av byggnader och mark. Enligt min mening är det dock inte klart uttryckt i art. 12 att regeln skulle omfatta utarrendering och uthyrning av fast egendom. Således kan det, enligt min uppfattning, inte heller anses klart uttryckt att bestämningen av skattesubjektet i art. 12 tar över begränsningen beträffande skatteobjektet i art. 137.1d.
- Eftersom en direktivbestämmelse, art. 137.1d, förutsätts skola genomföras i ML, är EU-konformitet i enlighet med art. 288 tredje st. FEUF relevant. Mitt förslag i doktorsavhandlingen om krav på att bolagsmän i enkla bolag eller delägare i partrederier ska vara beskattningsbara personer i sig, för att omfattas av begreppet skattskyldig i 6 kap. 2 § första men. ML, gäller därför också frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML, och även om sådan skyldighet avser andra uthyrare än de som bedriver uthyrning i enkla bolag eller partrederier.
- För övrigt föreslog jag i förevarande hänseende i doktorsavhandlingen att två eller flera som äger en fastighet som

⁶³ Jfr avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2015 (1).

uthyrs till en skattskyldig affärsidkare bör – liksom idag – kunna ansöka om att en av dem utses av SKV enligt 6 kap. 2 § andra men. ML och 5 kap. 2 § SFL till representant för uppbördens av momsen i uthyrningsverksamheten.

Så länge reglerna i ML om frivillig skattskyldighet inte ändras i nu berörda hänseende är det, enligt min uppfattning, normalt sett inte möjligt för SKV att förvägra en hyresgäst, som har avdrags- eller återbetalningsrätt enligt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § ML i sin verksamhet, rätt att dra debiterad ingående moms i en hyresavi från en uthyrare av verksamhetslokalen, som tillämpar frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 1 § ML eller som omfattas av beslut från SKV enligt 9 kap. 2 § ML om sådan skyldighet, bara för att uthyraren inte är beskattningsbar person. Jag gör följande reflektioner därvidlag:

- Beträffande den ovan nämnda (se avsnitt 3.2) särskilda bestämmelsen om skattskyldighet i 6 kap. 2 § ML var en av de centrala frågor som jag analyserade i min doktorsavhandling huruvida en vanlig privatperson (konsument) kan anses skattskyldig till moms enligt den bestämmelsen på grund av egenskapen av delägare i ett enkelt bolag (eller partrederi) i sig.⁶⁴ Jag konkluderade att så är fallet, och att det inte är förenligt med huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Jag kom, som också nämnts (se avsnitt 3.2) inte till någon definitiv slutsats i frågan om ett icke rättssubjekt – såsom ett enkelt bolag eller ett partrederi – skulle kunna anses utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Emellertid drog jag slutsatsen att de enkla bolagen och partrederierna hör hemma i en förädlingskedja av företagare fram till konsument enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet, varför min uppfattning är att ett förtydligande bör införas i mervärdesskattedirektivet om att ett icke rättssubjekt kan omfattas av begreppet beskattningsbar person. Därigenom skulle det, med iakttagande av EU-konformitet i enlighet med art. 288 tredje st. FEUF, kunna genomföras en omformulering av 6 kap. 2 § ML, så att enkla bolag och partrederier skulle utgöra skattesubjekt. Det skulle möjliggöra att ML skulle kunna uppfylla det primärrättsliga harmoniseringskravet på moms lagstiftningarna i EU-länderna enligt art. 113 FEUF, så att ett sammanhållet moms system och en neutral moms upprätthålls också beträffande företagsformerna enkla bolag och partrederier.⁶⁵

⁶⁴ Se avsnitten 1.1.2 och 1.5 i Forssén 2015 (1).

⁶⁵ Jfr avsnitt 7.2 i Forssén 2015(1).

- Att 9 kap. ML öppnar för att en icke beskattningsbar person – t.ex. privatperson – kan tillämpa reglerna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m. saknar också stöd i mervärdesskattedirektivet. Emellertid är det, som följer av genomgången ovan, i det hänseendet fråga om en felaktig implementering i ML av bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. För den situationen ansvarar inte den enskilde, utan staten – enligt den s.k. Francovich-doktrinen (se avsnitt 3.3).
- Det strider således i och för sig mot mervärdesskattedirektivets grundtanke om att åtskilja skattesubjekten från konsumenterna att en vanlig privatperson (konsument) skulle kunna vara skattskyldighet för moms.⁶⁶ Emellertid är situationen formellt sett godtagbar så länge reglerna i ML om frivillig skattskyldighet inte ändras i nu berörda hänseende. Innan så sker är det, enligt min uppfattning, inte möjligt att förvägra en hyresgäst, som har avdrags- eller återbetalningsrätt enligt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § ML i sin verksamhet, rätt att dra debiterad ingående moms i en hyresavi från en uthyrare av verksamhetslokalen, som har karaktären av icke beskattningsbar person men ändå tillämpar frivillig skattskyldighet. SKV måste därför, enligt min uppfattning, visa att det är fråga om bedrägeri eller om s.k. förfarandemissbruk som ger skattefördelar i strid mot syftet med reglerna i mervärdesskattedirektivet, för att kunna underkänna ett avdrag för ingående moms som annars är godtagbart formellt sett enligt ML i förevarande hänseende (jfr avsnitt 2.3).
- I sistnämnda hänseende noterar jag också att lagstiftaren vid exemplifieringen av vad som utgör felaktig debitering av moms anger att "[d]et kan röra sig om att personen som utställer en faktura med mervärdesskatt inte är en näringsidkare i mervärdesskattelagens mening och därmed inte är skattskyldig för mervärdesskatt".⁶⁷ Eftersom en vanlig privatperson (konsument) inte utesluts från att tillämpa reglerna om frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML, utgör ifrågavarande situation inte ett sådant fall av felaktigt betecknande av ett belopp som moms i en faktura enligt 1 kap. 1 § tredje st. ML och 2 e § ML, utan det utgör formellt sett moms enligt ML och därmed debiterad ingående moms enligt 8 kap. 2 § ML. En förhyrare kan således normalt sett också i förevarande situation utöva sin

⁶⁶ Se Forssén 2015 (1) s. 27.

⁶⁷ Se prop. 2007/08:25 s. 91.

avdrags- eller återbetalningsrätt i enlighet med 8 kap. 5 § ML, om denne har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet enligt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § ML (jfr avsnitt 2.3).

Vidare får särskilt från kontrollsynpunkt nämnas att kravet på formell ansökan till SKV för att tillämpa huvudregeln om frivillig skattskyldighet, 9 kap. 1 § ML, borttogs den 1 januari 2014, genom SFS 2013:954. Numera räcker det för tillämpning av frivillig skattskyldighet enligt huvudregeln att utgående moms anges i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen. Däremot kvarstår kravet på ansökan till SKV för att tillämpa frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 2 § ML vid uppförande eller omfattande till- eller ombyggnation av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet, innan uthyrning har påbörjats.⁶⁸ Enligt min uppfattning lär den nya ordningen för tillämpning av frivillig skattskyldighet innebära att en skillnad kan uppkomma mellan de båda olika fallen av frivillig skattskyldighet beträffande möjligheterna att kontrollera riktigheten av en uppgift i en hyresavi (faktura) om tillämpning av frivillig skattskyldighet. Det borde, enligt min mening, förtydligas i ML och SFL att även om en särskild ansökan inte ska lämnas för tillämpning av frivillig skattskyldighet enligt huvudregeln 9 kap. 1 § ML gäller kravet enligt 7 kap. 4 § SFL på att om en uppgift som ligger till grund för registreringen ändras ska den som är registrerad underrätta SKV om ändringen inom två veckor från det att ändringen inträffade (se även avsnitt 2.4). Så länge ML öppnar för att även en privatperson kan tillämpa frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m. bör ett sådant förtydligande som jag föreslår för införande i ML och SFL också anges gälla även om uthyraren är en icke beskattningsbar person (t.ex. privatperson).

Förevarande frågeställningar om 9 kap. ML lämpar sig för övrigt för ytterligare beforskning,⁶⁹ exempelvis i samband med en större genomgång av fastighetsbegreppets användning i ML.⁷⁰ Det begreppet torde inte vara lika omfattande som mervärdesskattedirektivets fast egendom,⁷¹ eftersom t.ex. mark som inte är fastighetsindelad ändå utgör fast egendom.

För forskningsinsatser angående fastighetsbegreppet får jag också föreslå att en annan än den ovan nämnda särskilda bestämmelsen om skattskyldighet i 6 kap. (se avsnitt 3.2) berörs i samband därmed, nämligen 6 kap. 3 § ML, som innehåller en särskild bestämmelse om

⁶⁸ Jfr även SKV:s ställningstagande 2014-02-04, dnr 131 753314-13-111.

⁶⁹ Den var en tämligen perifer fråga i min doktorsavhandling.

⁷⁰ Se t.ex. 3 kap. 2 § ML, där uttrycket ”fastigheter” används.

⁷¹ Se t.ex. art. 135.1 l) i mervärdesskattedirektivet, där uttrycket ”fast egendom” används.

skattskyldighet för konkursbon (för omsättning i skattskyldig konkursgäldenärs verksamhet efter konkursbeslutet). Jag har tidigare i annat sammanhang kommenterat ett avgörande i HFD angående betydelsen för fråga om skattskyldighet för konkursboet av att det aldrig blir fastighetsägare avseende en fastighet för vilken konkursgäldenären tillämpade frivillig skattskyldighet.⁷² Jag anförde – i motsats till HFD – att konkursboet inte kunde åläggas skattskyldighet beträffande den dåförtiden aktuella återföringsskyldigheten avseende ingående moms när konkursboet sålde fastigheten, eftersom konkursboet utifrån legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i RF (se avsnitt 3.3) inte kan anses vara fastighetsägare avseende fastigheten i fråga. Lagens ordalydelse innebar att sådan skyldighet åvilade fastighetsägaren.⁷³ Rättsfallet har berörts med avseende på 6 kap. 3 § ML i en doktorsavhandling, men aspekten beträffande begreppet fastighetsägare nämns bara som att det är oklart exakt hur Regeringsrätten (numera HFD) kom fram till sitt avgörande eftersom varken Skatterättsnämnden eller HFD behandlar problemet explicit.⁷⁴ Det kanske finns anledning att i ett större sammanhang beträffande fastighetsbegreppet i ML ta upp frågan igen i förhållande till nu gällande regler om jämkning av ingående moms i 8 a kap. ML vid försäljning av fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet, även om de synes vara tämligen utförliga på temat kontinuitet i mervärdesbeskattningen beträffande förhållandet mellan jämningsreglerna och konkursboets skattskyldighet enligt 6 kap. 3 § ML.⁷⁵

3.5 AVDRAGSRÄTTEN NÄR PRISET FÖR VARA KUNNAT MINSKAS PÅ GRUND AV ATT DEN VARIT PLACERAD I VISST LAGER

I detta avsnitt behandlas den situationen att priset på en vara har kunnat minskas på grund av att den har varit placerad i vissa lager enligt 9 c kap. ML. Omsättning av vara som räknas upp i 9 § i 9 c kap. och är avsedd att placeras i skatteupplag inom landet, omsättning av sådan vara och som omsätts under tiden som den är placerad i skatteupplag inom landet och omsättning av icke-unionsvaror som görs i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager inom landet under den tid varorna är placerade där undantas från skatteplikt enligt 9 c kap. 1 § första st. 1, 3 och 4 ML. Om säljaren gör sådan omsättning i en ekonomisk

⁷² Se RÅ 1993 ref. 78 (mål nr 4825-1992) samt Forssén 1994 s. 268-270.

⁷³ Se 15 § sjätte st. GML.

⁷⁴ Se Öberg 2001 s. 220.

⁷⁵ Se bl.a. 8 a kap. 13 § ML, där hänvisning sker i första st. första men. till 6 kap. 3 §, samt 8 a kap. 13 § tredje st. ML, där hänvisning sker till 12 § i 8 a kap. vari reglerna om förvärvares övertagande av överlåtares rättighet och skyldighet att jämka ingående moms respektive möjlighet för överlåtare och förvärvare att träffa avtal om att överlåtaren ska jämka återfinns.

verksamhet, har vederbörande återbetalningsrätt för ingående moms i verksamheten enligt 10 kap. 11 § första st. ML. Frågan är om det kan påverka avdragsrätten för ingående moms för den som förvärvar varan att säljaren har haft varan placerad i sådant lager. Frågeställningen gäller bestämningen av beskattningsunderlaget för moms, och jag ger en kort historik därvidlag, innan jag återkommer till den.

I avsnitt 2.3 berördes att i den kostnads massa som jämte påslag för vinst bildar priset för aktuell vara eller tjänst, och därmed beskattningsunderlaget för moms, ska bl.a. punktskatter ingå, enligt 7 kap. 2 § första st. andra men. ML. Om det inte är fråga om sådana fall som omfattas av reglerna om omvärdering, vilka den 1 januari 2008 infördes i bl.a. 7 kap. 3 a § ML genom SFS 2007:1376, och inte heller om uttag av vara eller tjänst, vilket genom SFS 2007:1376 gäller för tillhandahållanden utan ersättning enligt 2 kap. 2 § första st. 1 och 5 § första st. 1 ML, utan om vanlig försäljning av vara eller tjänst, utgörs beskattningsunderlaget av *ersättningen*, dvs. av priset som säljaren tar ut för sin vara eller tjänst.⁷⁶ Med ersättning förstås:

- allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part,⁷⁷ och
- i beskattningsunderlaget ska även ingå bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som säljaren tar ut av köparen⁷⁸ samt
- skatter och avgifter (utom moms),⁷⁹ dvs. – som nämnts – t.ex. eventuell punktskatt.

Beskattningsunderlaget för debitering av utgående moms på en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst utgörs således av samtliga kostnadselement (direkta utgifter, avskrivningar etc.) hos företaget för att producera varan eller tjänsten jämte vinstpåslag. Beskattningsunderlaget utgörs med andra ord av priset för varan eller tjänsten, vari inbegrips värdet av bytesvara, faktureringsavgifter, fraktavgift, porto o.d., kompensation för skatter och avgifter och andra tillägg till priset utom ränta. Orden *utom ränta* utmönstrades ur 7 kap. 3 a § ML den 1 januari 2003, genom SFS 2002:1004. Regeringen föreslog först att orden utom ränta skulle behållas i den då till 7 kap. 2 § överflyttade texten, trots att de saknade motsvarighet i bestämmelserna om beskattningsunderlaget i art. 11 A.2a och b i EG:s sjätte

⁷⁶ Jfr prop. 2007/08:25 s. 99, 248 och 253 samt art. 80 i mervärdesskattedirektivet och EU-målet C-412/03 (*Hotel Scandic Gåsabäck*).

⁷⁷ Se 7 kap. 3 c § första st. ML.

⁷⁸ Se 7 kap. 2 § första st. tredje men. ML.

⁷⁹ Se 7 kap. 2 § första st. andra men. ML.

mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) – numera art. 78 första st. a och b och andra st. i mervärdesskattedirektivet. Regeringen anslöt sig sedan till lagrådets uppfattning att orden *utom ränta* skulle utgå. Det ansågs redan föreligga en utvecklad nationell praxis och EG-praxis på området, vilken innebar att viss ränta, t.ex. finansiell ränta som utgår på grund av en särskild överenskommelse mellan parterna om uppskjuten betalningstidpunkt, inte ska inräknas i beskattningsunderlaget, medan annan typ av ränta, t.ex. en ränta som erläggs vid hyresköp, kan anses utgöra sådan bikostnad som avses i art. 11 A.2 b i sjätte direktivet – numera art. 78 första st. b och andra st. i mervärdesskattedirektivet – och som därmed ska ingå i beskattningsunderlaget, förutsatt att räntan inte är baserad på en skuld till uthyraren. Undantaget för ränta i ML ansågs ha tillämpats i överensstämmelse med EG-praxis. Regeringen ansåg dessutom att det inte var nödvändigt med en sådan särskild reglering i ML som angavs i art. 11 A.2 b sista ledet i sjätte direktivet – och numera återfinns i art. 78 andra st. i mervärdesskattedirektivet – och som innebär att medlemsstaterna får betrakta kostnader som är föremål för ett separat avtal som bikostnader.⁸⁰

Det är således endast *verklig ränta* som inte ska tas med i beskattningsunderlaget, dvs. vad säljaren av en skattepliktig vara eller tjänst tar i ränta för att bevilja kunden anstånd med betalningen, eller så ska det vara fråga om ränta på en skuld som köparen har till säljaren, dvs. på en kundkredit som normalt sett beviljas.

I enlighet med nationell praxis får en dold räntekompensation inte sänka beskattningsunderlaget, genom att en momsfri finansiell tjänst⁸¹ *matchar* det annars kalkylerade priset på den momspliktiga varan eller tjänsten, så att beskattningsunderlaget delvis kvittas bort. Jag har i annat sammanhang tidigare illustrerat situationen med följande exempel:

Antag att det är fråga om en båtbyggare (leverantör) som har fått en beställning på en segelbåt och att beställaren tar upp ett lån i bank för att finansiera båtbygget. Dessutom antas att båtbyggaren enligt kreditiv får lyfta lånet i takt med att båten blir färdig. Båten är kalkylerad till ett pris om 1 miljon kr. Lyfts kreditivet i *normal* takt ska beställaren betala 100 000 kr i ränta till banken. Antag vidare att lånet skulle kosta ytterligare 25 000 kr i ränta om hela kreditivet fick lyftas av båtbyggaren på en gång, men att den likviditetsförstärkning som skulle bli följd för honom i så fall möjliggör en sänkning av priset på båten med motsvarande belopp. Om beställaren saknar avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms, kan denne tjäna på att betala en högre ränta till banken när båtbyggaren kan lyfta

⁸⁰ Se prop. 2002/03:5 s. 108.

⁸¹ Jfr 3 kap. 9 § ML.

hela kreditivet på en gång och samtidigt genom sin likviditetsförstärkning därigenom kan sänka beskattningsunderlaget, vilket ger en lägre kostnadsmassa än den ursprungligen kalkylerade och därmed ett lägre beskattningsunderlag på vilket utgående moms debiteras.

Även om priset på båten, med hänsyn till nämnda antaganden, skulle sättas till 975 000 kr beräknas ändå moms på det ursprungligen kalkylerade priset 1 miljon kr. Mellanskillnaden skulle endast innebära att en kvittning skett mot den finansiella tjänst som matchar likviditetsförstärkningen hos båtbyggaren, genom att denne får lyfta hela kreditivet på en gång, dvs. viss del av ersättningen – beskattningsunderlaget – har båtbyggaren uppburit genom kvittningen. Det är inte heller fråga om någon mängdrabatt som kan sänka beskattningsvärdet, utan om en rabatt för *snabb betalning*.⁸²

Nu återkommer jag till frågorna huruvida priset på en vara kan minskas på grund av att den har varit placerad i vissa lager enligt 9 c kap. ML, och beskattningsunderlaget för varan därigenom har sänkts, samt om det påverkar avdragsrätten för ingående moms för den som förvärvar varan av den som har haft varan placerad i sådant lager. Antag sålunda att varan är en sådan vara som räknas upp i 9 c kap. 9 § och som är avsedd att placeras i godkänt skatteupplag enligt 9 c kap. 3 § ML beläget inom landet.⁸³ I så fall kan varan omsättas utan att moms tas ut, enligt 9 c kap. 1 § första st. 1 ML. Frågan är – vid jämförelse med exemplet enligt ovan – vad som gäller beträffande beskattningsunderlaget i samband med att varan sedan den placerats i skatteupplaget sedermera tas ut därifrån och moms utgår enligt 9 c kap. 5 § ML på grund av att varan upphör att vara placerad där, om priset har sänkts på grund av ett arrangemang som ger en rabatt för *snabb betalning*.

Om en del av beskattningsunderlaget för varan i fråga *matchas* av en rabatt för *snabb betalning*, ska det i normalfallet inte sänkas enligt vad som följer av praxis. Emellertid är skillnaden mellan exemplet ovan och ett motsvarande scenario om varan placeras i skatteupplag att rabatten för *snabb betalning* i så fall baseras på matchning/kvittning mot en skattefri finansiell tjänst som avser en skattefri omsättning av varan. Av 9 c kap. 1 § första st. 2 följer att undantag från skatteplikt föreligger för ”omsättning av tjänster som avser en sådan omsättning som anges i 1”, dvs. i 9 c kap. 1 § första st. 1 ML. Således kan det, enligt min uppfattning, ifrågasättas om det vid ett senare skattepliktigt uttag av varan från skatteupplaget, vilket dessutom kan ha föregåtts av ytterligare omsättningar under tiden varan varit placerad i

⁸² Jfr RÅ 1986 ref. 46 och RÅ 1991 ref. 105 samt Forssén 2001 s. 54 och 214.

⁸³ Ang. innehållet i 9 § pkt 1-27 i 9 c kap. ML, jfr Forssén 2015 (2) s. 45.

skatteupplaget, föreligger motiv utifrån mervärdesskattedirektivet att hävda att beskattningsunderlaget borde bestämmas utan hänsyn till rabatten för *snabb betalning*.

Om förvärvaren av varan föranleder att varan upphör att vara placerad i skatteupplaget, blir denne skattskyldig, enligt 9 c kap. 4 och 5 §§ ML, men får dra den moms som ingående moms, om vederbörande har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet, eftersom den utgående moms som ska redovisas till staten i så fall också utgör ingående moms enligt 8 kap. 2 § andra st. ML.

Om förvärvaren har avdrags- eller återbetalningsrätt i sin verksamhet, påverkas inte denne av förevarande problematik, eftersom momsen på grund av att köparen föranleder att varan upphör att vara placerad i skatteupplaget blir ett s.k. nollsummespel. Däremot blir en förhöjning av beskattningsunderlaget jämfört med erlagd ersättning till säljaren en kostnad för en sådan förvärvare, om vederbörande inte har full avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet.

De särskilda bestämmelserna om vem som är skattskyldig i 9 c kap. i ML (se även avsnitt 1.1) kan för övrigt också omfatta en köpare som är konsument, eftersom 5 § i 9 c kap. anger att det är *den* som föranleder att varan upphör att vara placerad på sådant sätt som avses i 9 c kap. 1 § som blir skyldig att betala den moms som ska tas ut därvidlag. I sammanhanget får också nämnas att det enligt SKV dock måste vara ovanligt att någon som inte är beskattningsbar person tillämpar reglerna om undantag från skatteplikt i tullager och skatteupplag.⁸⁴

Ifrågavarande problemställning kan – utan begränsning till varor som räknas upp i 9 § i 9 c kap. – också gälla icke-unionsvaror placerade i andra former av vissa lager än skatteupplag, nämligen tullager samt tillfälligt lager, frizon eller frilager inom landet. Emellertid är, enligt min uppfattning, problematiken inte lika uppenbar i sådana fall, eftersom undantag från skatteplikt för tjänster då utgörs av tjänster som görs *i lagret* och inte – såsom enligt 9 c kap. 1 § första st. 2 – av tjänster *som avser* omsättning av *varor* som är placerade där.⁸⁵

⁸⁴ Se SKV:s ställningstagande 2014-02-14, dnr 131 770374-13/111.

⁸⁵ Se 9 c kap. 1 § första st. 3 ML. Jfr även 9 c kap. 1 § första st. 4, som för varor placerade i skatteupplag enligt 9 c kap. 1 § första st. 1 anger undantag från skatteplikt för tjänster som görs *i* sådant lager.

Processuellt sett får för övrigt också nämnas att det är SKV som har bevisbördan beträffande omsättningens storlek,⁸⁶ dvs. beträffande beskattningsunderlaget.

För forskningen får jag föreslå att förevarande frågeställning avseende 9 c kap. ML analyseras också med hänsyn till inkomstskatterätten. I exemplet ovan har den finansiella tjänst som båtbyggaren förvärvat genom att få lyfta kreditivet på en gång påverkat resultatet och därmed beräkningen av inkomst av näringsverksamhet. Lagen (1995:575) mot skatteflykt omfattar i enlighet med dess 1 § inkomstskatt, men inte moms. Av intresse är därför att ett s.k. upplägg som liknar förevarande exempel skulle kunna underkännas företagsskatterättsligt sett utifrån det inkomstskatterättsliga perspektivet. I en forskningsstudie, avseende grunderna för svensk kapitalinkomstbeskattning särskilt beträffande beskattningen av finansiella instrument i gränlandet mellan lånekapital och eget kapital, nämns bl.a. att EU-domstolen, angående vad som krävs av lagstiftning mot missbruk där lån tagits av ett närstående bolag hemmahörande i en annan medlemsstat, uttalat att för att en inskränkning i etableringsfriheten ska kunna motiveras av behovet att motverka missbruk måste det specifika ändamålet med en sådan inskränkning vara att hindra beteenden som består i att iscensätta fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangeras i syfte att undvika skatt som normalt ska betalas på den vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet.⁸⁷ EU-domstolen konkluderade att de brittiska bestämmelserna om underkapitalisering⁸⁸ förhindrar ett bolag som vidtar handlingar som enbart har sådant syfte, och att lagstiftningen följaktligen var ägnad att uppfylla sitt syfte.⁸⁹ Författaren till studien var i viss mån kritisk till EU-domstolens resonemang i rättfärdigandedelen, eftersom den brittiska lagstiftningen var tillämplig på ett generellt sätt och beaktade i begränsad omfattning syftena bakom de transaktioner den träffade.⁹⁰

Jag stannar vid denna begränsade referens till nämnda forskningsstudie, och får bara lägga ut en tråd för momsforskningen till inkomstskatterätten i förevarande hänseende. Jag knyter till vad som sagts ovan beträffande mervärdesskattegrupper och slussningsregeln för ingående moms i äkta koncerner med bäring på etableringsfriheten enligt art. 49 FEUF (se avsnitt 3.2), och anför att om ett missbruk kan konstateras avseende samma upplägg inkomstskattemässigt borde det också influera fråga om förfarandemissbruk momsmässigt sett i samma riktning (se avsnitt 2.3). Den av EU-domstolen i *Halifax m.fl.* konstaterade principen om förbud mot förfarandemissbruk är en EU-rättslig princip som kan aktualiseras på momsområdet och, enligt min mening, i förevarande fall om upplägget skulle omfattas av inkomstskatterättens lag (1995:575) mot skatteflykt.⁹¹ Jag får också knyta till en av mina frågor i min doktorsavhandling, när det gäller enkla bolag (eller partrederier), nämligen frågeställningen finansiär

⁸⁶ Se HFD 2014 ref. 40, som i och för sig avsåg tillämpning av bestämmelserna i 7 kap. 3 a § ML om omvärdering, men där HFD anförde att "[e]n utgångspunkt för bedömningen är att Skatteverket har bevisbördan såvitt avser omsättningens storlek".

⁸⁷ Se Dahlberg 2011 s. 415 och 416, där pkt 74 i EU-målet C-524/04 (*Thin Cap GLO*), med hänvisning till mål C-196/04 (*Cadbury Schweppes*) pkt 55) kommenteras. Jfr även den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL.

⁸⁸ Eng., *thin capitalization*.

⁸⁹ Se Dahlberg 2011 s. 416.

⁹⁰ Se Dahlberg 2011 s. 416.

⁹¹ Jfr Forssén 2015 (1) s. 81 och 82.

eller bolagsman avseende delägare i en sådan rättslig figur.⁹² Vad innebär det för förevarande problematik att en delägare i ett enkelt bolag kan bli skattskyldig i den egenskapen i sig, enligt 6 kap. 2 § första men. ML (se även avsnitt 3.4)?⁹³ I stället för att skissa på ett upplägg överlämnar jag till forskningen respektive lagstiftaren att fundera över om en risk för sådana föreligger. För övrigt får nämnas att om säljaren och köparen i situationen enligt ovan ingår i en äkta koncern (se avsnitt 3.2) kan SKV, gentemot säljaren av varan, tillämpa omvärderingsreglerna i 7 kap. 3 a-3 d §§ ML, om det är köparen av varan som tillhandahåller den finansiella tjänsten, eftersom denne inte har full avdrags- eller återbetalningsrätt och äkta koncern får anses utgöra ett typexempel på sådana band som gör säljare och köpare förbundna med varandra enligt dessa regler.⁹⁴

Om det inte kommer något avgörande i HFD av förevarande frågeställning, kan den således lämpa sig för att beforskas. I avhandlingar på momsområdet verkar den inte ha berörts ännu,⁹⁵ och frågeställningen skulle kunna ingå i ett större forskningsprojekt där 9 c kap. ML i sin helhet behandlas, kanske som ett inslag i ett projekt avseende internationell handel och frågor om indirekta skatter. I ett sådant forskningsprojekt kunde lämpligen också ingå bl.a. en fråga som jag har uppmärksammat i annat sammanhang, nämligen en förmodad lucka i lagen beträffande reglerna om att SKV den 1 januari 2015 övertog mervärdesbeskattning av visst slag av import från Tullverket.⁹⁶

Vid en forskningsinsats kan, för jämförelse med EU-domstolens syn på utländska inkomstskatteregler om underkapitalisering, beaktas, vid bedömning av internationella aspekter på t.ex. 9 c kap. ML, att ML har två bestämmelser av beskattningsbar person, i 4 kap. 1 § och i 5 kap. 4 §. I sistnämnda lagrum, som bestämmer vem som ska anses som beskattningsbar person beträffande placeringen av omsättning av tjänster inom landet eller utomlands, avses med beskattningsbar inte bara personer som bedriver ekonomisk verksamhet etc., utan även t.ex. holdingbolag och allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som inte har en ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML.⁹⁷ Eftersom det inte finns svenska regler om vare sig underkapitalisering eller holdingbolag, kan skillnaden mellan beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § respektive enligt 5 kap.4 § i ML vara av intresse i samband med bedömning av om ett upplägg omfattas av den EU-rättsliga principen om förbud mot

⁹² Se Forssén 2015 (1), avsnitt 5.7.

⁹³ Se Forssén 2015 (1), avsnitt 7.1.3.3.

⁹⁴ Enligt 7 kap. 3 d § första st. ML ska säljare och köpare anses förbundna med varandra enligt 3 a och 3 b §§, om det föreligger familjeband eller andra nära personliga band, organisatoriska band, äganderättsliga band, finansiella band, band på grund av medlemskap, band på grund av anställning eller andra juridiska band. Se även Forssén 2015 (1) s. 178 och 179.

⁹⁵ Jfr t.ex. Henkow 2008 s. 257-281 ang. Taxable Amount och Sonnerby 2010 s. s. 143-150 resp. s. 175-183 ang. Skattesats och beskattningsunderlag resp. Beskattningsunderlag och Omvärdering av beskattningsunderlaget.

⁹⁶ Se ang. denna fråga Forssén 2015 (6) s. 49 och 50, beträffande SFS 2014:50, lag om ändring i ML, och SFS 2014:51, lag om ändring i tullagen (2000:1281), där jag också noterar att det finns ett ärende registrerat hos finansdepartementet 2014-12-12 (Dnr. Fi2014/4452) där jag uppmärksammar den förmodade luckan i lagen samt återger min frågeställning och finansdepartementets brevsvaret av 2014-12-16 i ärendet.

⁹⁷ Jfr Forssén 2015 (6) s. 49 och 50 och även Forssén 2011 s. 152.

förfarandemissbruk momsmässigt sett. Av intresse därvidlag kan vara bl.a. reflektioner som jag gjorde i min doktorsavhandling om holdingbolag i samband med vissa EU-mål, bl.a. pkt 28 i C-142/99 (*Floridienne*), m.m.⁹⁸

Beträffande avtalsskrivningen gäller det, enligt min mening, för köparen att undvika att försätta sig i den situationen att problem uppkommer på grund av att SKV skulle vilja pröva situationer liknande dem som jag beskriver här, och således bör säljaren och köparen avstå från att använda upplägg som rådgivare föreslår i förevarande hänseende, eftersom det sannolikt kostar mer i termer av engagemang och kostnader att pröva saken, om SKV skulle ifrågasätta tillämpat beskattningsunderlag.

⁹⁸ Se Forssén 2015 (1) s. 25 och 26.

4 SAMMANFATTNING OCH AVSLUTANDE SYNPUNKTER

4.1 ALLMÄNT

I denna bok behandlas frågor om avtal i förhållande till rätten till avdrag för ingående moms i olika verksamheter och situationer. Syftet är att ge stöd för studenter eller praktiker som ställs inför frågor om momsavdrag. Det är också att skapa en förstudie till ett större forskningsprojekt beträffande avdragsfrågan som någon kan tänkas ha för avsikt att genomföra (se avsnitt 1.2). I detta kapitel sammanfattas i första hand det förslag till början på en checklista, avseende momsfrågor vid avtalsskrivningen mellan en säljare och en köpare av varor eller tjänster, som framkommit vid genomgången i kapitlen 2 och 3 (se avsnitt 4.2). Checklistan kan givetvis används av både en säljare och en köpare, men perspektivet är det köpande företags, eftersom bokens perspektiv är att behandla frågorna i förhållande till rätten till momsavdrag. Den som avser att beforska frågor som därvidlag framkommit i denna bok går givetvis igenom inte bara checklistan, utan följer uppslagen därvidlag i kapitlen 2 och 3. Därför upprepas bara vissa forskningsuppslag uttryckligen i sammanfattningen. Dessutom ges i detta kapitel även vissa avslutande synpunkter (se avsnitt 4.3).

4.2 SAMMANFATTNING

I kapitel 2 behandlades först problem som kan uppkomma vid bestämningen av avdragsrättens uppkomst hos köparen av en vara eller tjänst på grund av användningen för den bestämningen av skattskyldighetsbegreppet i huvudregeln om avdragsrätten, 8 kap. 3 § första st. ML. I korthet konkluderade jag följande:

- Eftersom skattskyldighetsbegreppet är ett nödvändigt rekvisit för avdragsrättens uppkomst i 8 kap. 3 § första st. ML och lagrummet 10 kap. 9 § ML stipulerar särskilda skäl för återbetalningsrätt innan skattepliktiga transaktioner förekommit i verksamheten, kan ML i förevarande hänseende tolkas som att ett krav föreligger av innebörd att skattepliktiga transaktioner ska ha förekommit i verksamheten, innan avdragsrätten inträder för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten. Förhållandet är inte förenligt med EU-domstolens praxis, som i förevarande hänseende anger att det skulle strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet att kräva att avdragsrätten skulle inträda först när skattepliktig omsättning förekommit i verksamheten.

- Eftersom art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet har s.k. direkt effekt och EU-domstolens praxis dessutom anger att skattepliktiga transaktioner inte behöver ha förekommit innan avdragsrätten uppkommer, om avsikten är att skapa sådana transaktioner med förvärv eller import i verksamheten, kan en företagare processuellt sett åberopa EU-rätten på området framför ML, för det fall SKV eller en domstol skulle anföra att det krävs att skattepliktiga transaktioner faktiskt ska ha förekommit i verksamheten för att avdragsrätt för ingående moms ska anses föreligga i den.
- Problemet går dock inte att påverka genom avtalsskrivningen med företagets leverantörer. Leverantörer av varor och tillhandahållare av tjänster ansvarar för sina omsättningar, och är skyldiga att debitera moms på dessa om de är skattepliktiga enligt 3 kap. ML. Om köpande företaget får problem såtillvida att SKV inte skulle godkänna avdragsrätt för debiterad ingående moms på förvärven, på grund av att SKV skulle anföra att det enligt ML krävs att skattepliktiga transaktioner faktiskt ska ha förekommit i dess verksamhet, innan företaget har avdragsrätt för ingående moms, får det således begära omprövning eller överklaga sådant beslut och åberopa EU-rätten på området framför nationell rätt (se avsnitt 2.2).

Därefter berördes i kapitel 2 problem som kan uppkomma vid bestämningen av avdragsrätten för ett köpande företag på grund av problem vid bestämningen av beskattningsunderlaget hos säljaren föranledda av att den nationella lagstiftningen om punktskatter inte skulle vara EU-konform beträffande bestämningen av skattesubjekt på grund av koppling därvidlag till IL:s näringsverksamhetsbegrepp. Därvid konkluderade jag framför allt följande:

- Precis som var fallet momsmässigt sett, innan kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. IL upphävdes genom SFS 2013:368, kan den koppling som alljämt existerar från lagen om skatt på energi respektive från lagen om skatt på annonser och reklam till 13 kap. IL för bestämningen av skattesubjekt, föranleda att juridiska personer, till skillnad från fysiska personer, är skattesubjekt på punktskatteområdet redan genom deras karaktär av juridiska personer. Det är inte förenligt med vem som anses vara näringsidkare enligt EU:s punktskattedirektiv. Det kan föranleda ett förhöjt beskattningsunderlag för moms hos säljaren och, indirekt, problem för köparen om SKV angriper situationen såtillvida att rätten till momsavdrag ifrågasätts.

- Om SKV skulle angripa den beskrivna situationen, genom att förvägra köpande företag full avdragsrätt för ingående moms, går det inte att påverka i förväg genom avtalsskrivningen med företagets leverantörer, eftersom SKV tillämpar gällande rätt såsom SKV uppfattar vara rätt. Det köpande företaget kan dock ha anledning att vid avtalsskrivningen ta upp med säljaren att det bör tas med i en skatteklausul i avtalet (bl.a.) att priset justeras för det fall SKV skulle ifrågasätta köparens avdragsrätt i förevarande situation.
- För övrigt uppmärksammas att det vid ett svenskt företags avtalsskrivning med ett utländskt företag, t.ex. en svensk köpare som skriver köpeavtal med ett danskt företag som har momsregistrerat sig i Sverige, *kan* föreligga skillnader civilrättsligt sett mellan svensk och t.ex. dansk rätt, även om det momsmässigt sett blir samma bedömning i det fallet att en säljare felaktigt har betecknat ett belopp som moms i fakturan till det köpande företaget. Särskilt beträffande avtalsskrivning med utländska företag får uppmärksammas att bara för att den mervärdesskatterättsliga bedömningen är likartad i t.ex. Sverige och Danmark behöver det inte innebära att de civilrättsliga konsekvenserna av en felaktigt debiterad moms är likartade. Därför är det viktigt att bestämma i avtalet vilket lands lag som ska gälla vid tvister mellan säljare och köpare beträffande tolkning och tillämpning av avtalet, bl.a. beträffande felaktigt debiterad moms. En sådan klausul gäller mellan säljare och köpare, medan SKV inte påverkas därav, utan tillämpar gällande rätt på mervärdesskatteområdet (se avsnitt 2.3).

Kapitel 2 avslutades med några aspekter beträffande köparens avdragsrätt i förhållande till momsregistreringsfrågan för säljaren, där användningen av skattskyldighetsbegreppet i SFL för bestämningen av registreringskyldigheten berördes. Därvidlag har jag dragit följande slutsatser, vilka återges i korthet.

- På grund av kontrollproblem vid förändrade förhållanden jämfört med när anmälan om Företagsregistrering lämnades bör alla beskattningsbara personer från början omfattas av samma kontrollsystem momsmässigt sett, varvid bl.a. följande har beaktats för den konklusionen:
 - Beskattningsbara personer som enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar omfattas idag av det allmänna skatteregistret och bör i stället från början omfattas av momsregistret.

- Därmed skulle de kontrollmässigt sett likställas med dem som från början avser att göra skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster.
 - Den ordningen skulle underlätta SKV:s kontrollverksamhet och framförhållningen för företagaren om vederbörande övergår till att göra skattepliktiga – eller från skatteplikt kvalificerat undantagna – omsättningar.
- Beträffande köparens avdragsrätt skulle förslaget, för företag som har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sina verksamheter enligt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § ML, underlätta, för utövande av avdragsrätten enligt 8 kap. 5 § ML, om samtliga beskattningsbara personer finns från början av sina verksamheter i momsregistret. Om SKV:s kontrollverksamhet gynnas därigenom så att det inte blir någon förskjutning mellan olika register avseende företag vars omsättningar har olika momsmässig status, kan dessutom SKV mer generellt kontrollera om personer uppfyller kriterierna för beskattningsbar person. Det medför typiskt sett att en avstämning av uppgifter i mottagen faktura, som en köpare gör med momsregistret beträffande uppgifter där om säljaren, blir säkrare. Det vore praktiskt sett en viktig följd av att alla beskattningsbara personer skulle omfattas av momsregistret från början av sina verksamheter, eftersom 8 kap. 5 § ML är en bevisregel, som innebär att innehavet av ett momsberärande underlag som uppfyller alla formella krav på innehåll enligt huvudregeln 11 kap. 8 § ML är en förutsättning för att köparen ska kunna utöva avdragsrätt för en i fakturan av säljaren debiterad ingående moms.
- Genomgången av kontroll- och registreringsfrågan får anses visa på betydelsen av att vid avtalskrivningen noga kontrollera status hos motparten och inte bara acceptera registeruppgifter. De kan vara missvisande på grund av förändrade förhållanden hos motparten jämfört med vad som gällde när anmälan om Företagsregistrering lämnades till SKV av motparten (se avsnitt 2.4).

I kapitel 3 behandlades problem med avseende på vissa av de särskilda bestämmelserna om vem som är skattskyldig i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. i ML. I första hand gällde problemställningen hur det påverkar avdragsrätten för ett köpande företag, som har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i sin

verksamhet enligt 8 kap. 3 § första st. ML eller 10 kap. 11 § ML, att den vara eller tjänst som har förvärvats har omsatts av en säljare som är skattskyldig enligt vissa av reglerna om skattskyldighet i särskilda fall i 6 kap. ML respektive enligt reglerna om frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelse i 9 kap. ML. Den frågeställningen behandlades utifrån tre situationer: i avsnitt 3.2, angående 6 kap. 2 § första men. ML; i avsnitt 3.3, angående 6 kap. 7 § ML; och i avsnitt 3.4, angående 9 kap. ML. Dessutom behandlades en fjärde situation i avsnitt 3.5, angående 9 c kap. ML.

Först behandlades att köparens motpart, säljaren, är delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi och skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet enligt 6 kap. 2 § första men. ML. Jag konkluderade följande i korthet:

- Så länge inte delägare i sådana rättsliga figurer som enkla bolag eller partrederier, vilka inte utgör rättssubjekt, åläggs skattskyldighet beträffande sina respektive transaktioner – omsättningar – i förhållande till leverantörer och förvärv från kunder för bolagets eller rederiets räkning, i stället för i förhållande till sina andelar i enkla bolaget eller partrederiet, begränsas möjligheterna för köpande företag att utöva avdragsrätten för ingående moms på grund av formella skäl, i enlighet med 8 kap. 5 § och huvudregeln för fakturainnehåll i 11 kap. 8 § ML.
- Den lösning som har en generell räckvidd är, enligt min uppfattning, att delägarna i enkla bolaget eller partrederiet bildar ett gemensamt aktiebolag för den gemensamma verksamheten, i stället för att driva den i enkelt bolag eller partrederi. För köparen skulle det fungera lika bra om delägare till ett enkelt bolag registrerade det som ett handelsbolag hos Bolagsverket, eftersom ett handelsbolag utgör ett skattesubjekt momsmässigt sett, enligt 6 kap. 1 § första men. ML. Emellertid är nackdelen för delägarna att de beskattas inkomstskattmässigt för inkomster hos ett handelsbolag, medan ett aktiebolag beskattas på bolagsnivå i det hänseendet.
- Beträffande problem som kan föreligga momsmässigt sett beträffande beskattningsbara transaktioner mellan delägare i ett enkelt bolag eller partrederi kan en alternativ lösning vara att tillämpa något av de undantag från huvudregeln om att moms inte koncernredovisas som finns, nämligen: den frivilliga regeln om s.k. mervärdesskattegrupper, 6 a kap; den obligatoriska regeln om undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster inom en fristående grupper av fysiska eller juridiska personer, 3

kap. 23 a § ML; och den s.k. slussningsregeln för äkta koncerner, 8 kap. 4 § första st. 5 och andra st. ML. Emellertid utgör dessa regler alternativ av begränsat värde, eftersom de inte är generellt tillämpliga som aktiebolaget.

- Ett köpande företag, som har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet, bör, på grund av den risk som föreligger formellt sett med att utöva avdragsrätt för debiterad ingående moms i faktura från den som agerar för ett enkelt bolag (eller partrederi), sluta avtal med respektive delägare i deras egenskap av egna företagare, i stället för att de agerar för enkla bolaget. Det är inte klarlagt huruvida ett icke rättssubjekt – såsom ett enkelt bolag eller ett partrederi – skulle kunna anses utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Eftersom faktureringskyldigheten enligt 11 kap. 1 § ML omfattar en beskattningsbar persons omsättning av vara eller tjänst, är det därför inte heller klarlagt att den som ageras för enkla bolaget (eller partrederiet) är faktureringskyldig enligt ML för försäljningen av en vara eller tjänst till köparen, bara för att delägarna är skattskyldiga för sina andelar av omsättningen enligt 6 kap. 2 § första men. ML. Så länge 11 kap. ML inte kompletteras också i förevarande hänseende är det därför säkrast för den köpare som avser att utöva avdrags- eller återbetalningsrätt enligt 8 kap. 5 § jämförd med 11 kap. ML att omförhandla avtalet så att det träffas med den beskattningsbara person som gör en omsättning för egen del och inte med delägare som agerar för enkelt bolag eller partrederi (se avsnitt 3.2).

Den andra frågeställningen gällde den situationen att säljaren är en mellanman, förmedlare som är skattskyldig enligt 6 kap. 7 § ML. Därvidlag konkluderade jag följande i korthet:

- Ett formellt problem för ett köpande företag med att 6 kap. 7 § ML skulle aktualiseras för en mellanman som förmedlar en vara eller en tjänst till denne från en huvudman till mellanmannen (förmedlaren) är att mellanmannens faktura till köparen inte uppfyller ML:s krav på innehåll enligt huvudregeln därom, 11 kap. 8 § ML. Då kan köparen i enlighet med 8 kap. 5 § ML på formella skäl förvägras att utöva avdragsrätten för debiterad ingående moms på förvärvad vara eller tjänst, även om denne har avdrags- eller återbetalningsrätt enligt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § ML i sin verksamhet.

- Eftersom jag har fokus på avdragsrätten och därmed i första hand köparens perspektiv på avtalskrivning, bör, enligt min uppfattning, köparen välja den säkraste vägen och omförhandla avtalet så att den direktkontakt uppkommer mellan köparen och huvudmannen. Köparen bör hellre avstå från affären om mellanmannen inte vill omförhandla avtalet, om köparens momsrisik därmed kan antas bli alltför stor med hänsyn till de formella problemen med att utöva avdragsrätten.
- Av forskningsskäl får jag framhålla 6 kap. 7 § ML är obeforskad, trots att den ofta berörs av SKV i tillämpningen, och borde därför lämpa sig väl som ämne för ett större forskningsprojekt på momsområdet, t.ex. angående avdragsrätten (se avsnitt 3.3).

Den tredje frågeställningen berörde den situationen att uthyraren av en lokal är en privatperson som tillämpar reglerna om frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML för lokalen. Jag konkluderade i korthet följande:

- Reglerna i 9 kap. ML öppnar för att en icke beskattningsbar person – t.ex. privatperson – kan tillämpa reglerna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m. Det saknar stöd i mervärdesskattedirektivet. Även om det strider mot mervärdesskattedirektivets grundtanke om att åtskilja skattesubjekten från konsumenterna att en vanlig privatperson (konsument) skulle kunna vara skattskyldighet för moms, är dock situationen formellt sett godtagbar så länge reglerna i ML om frivillig skattskyldighet inte ändras i nu berörda hänseende. Innan så sker är det därför, enligt min uppfattning, inte möjligt för SKV att förvägra en hyresgäst, som har avdrags- eller återbetalningsrätt enligt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § ML i sin verksamhet, rätt att dra debiterad ingående moms i en hyresavi från en uthyrare av verksamhetslokalen, som har karaktären av icke beskattningsbar person men ändå tillämpar frivillig skattskyldighet. SKV måste i så fall, enligt min uppfattning, visa att det är fråga om bedrägeri eller om s.k. förfarandemissbruk som ger skattefördelar i strid mot syftet med reglerna i mervärdesskattedirektivet, för att kunna underkänna ett avdrag för ingående moms som annars är godtagbart formellt sett enligt ML i förevarande hänseende.
- Förevarande frågeställningar om 9 kap. ML lämpar sig för övrigt för ytterligare beforskning, t.ex. i samband med en större genomgång av fastighetsbegreppets användning i ML (se avsnitt 3.4).

Slutligen behandlades i kapitel 3 den situationen att priset på en vara har kunnat minskas på grund av att den har varit placerad i vissa lager enligt 9 c kap. ML, och att beskattningsunderlaget hos säljaren har minskats med ett åtföljande mindre momsavdrag hos köpande företag. Frågeställningen är i korthet följande:

- Om en del av beskattningsunderlaget för en vara *matchas* av en rabatt för *snabb betalning*, ska det i normalfallet inte sänkas enligt praxis. Skillnaden när så sker beträffande en vara under den tid varan har varit placerad i skatteupplag är att rabatten för *snabb betalning* då baseras på matchning/kvittning mot en skattefri finansiell tjänst som avser en skattefri omsättning av varan under den tid den är placerad i skatteupplaget. Av 9 c kap. 1 § första st. 2 följer nämligen att undantag från skatteplikt föreligger för ”omsättning av tjänster som avser en sådan omsättning som anges i 1”, dvs. i 9 c kap. 1 § första st. 1 ML. Därför kan det, enligt min uppfattning, ifrågasättas om det vid ett senare skattepliktigt uttag av varan från skatteupplaget föreligger motiv utifrån mervärdesskattedirektivet att hävda att beskattningsunderlaget borde bestämmas utan hänsyn till rabatten för *snabb betalning*.
- Vid avtalsskrivningen gäller det, enligt min mening, för köparen att undvika att försätta sig i den situationen att problem uppkommer på grund av att SKV skulle vilja pröva situationer liknande vad som beskrivs här. Därför bör säljaren och köparen avstå från att använda upplägg som rådgivare föreslår i förevarande hänseende, eftersom det sannolikt kostar mer i termer av engagemang och kostnader att pröva saken, om SKV skulle ifrågasätta tillämpat beskattningsunderlag.
- Förevarande frågeställning kan lämpa sig för att beforskas, om det inte kommer något avgörande i HFD av förevarande frågeställning. I avhandlingar på momsområdet verkar den inte ha berörts ännu, och den skulle kunna ingå i ett större forskningsprojekt där 9 c kap. ML i sin helhet behandlas, kanske som ett inslag i ett projekt avseende internationell handel och frågor om indirekta skatter (se avsnitt 3.5).

4.3 AVSLUTANDE SYNPUNKTER

Eftersom de problem avseende avdragsrätt för ingående moms som behandlas i denna bok bara utgör ett axplock (se avsnitt 1.1), är checklistan som följer av avsnitt 4.2 långt ifrån fullständig. Den illustrerar egentligen enbart att behovet av att gå igenom ett avtal som

konstituerar omsättning respektive förvärv för avtalsparter som är säljare respektive köpare av en vara eller tjänst, för att undvika kontroverser mellan dem, om SKV skulle anföra avvikande mening från den bedömning som parterna givit sitt avtal momsmässigt sett, är mycket stort. Endast fantasin sätter gränserna för vad SKV kan tänkas vilja pröva etc. Det gör också att en väl avvägd skatteklausul i avtalet kanske är den praktiskt sett viktigaste punkten i checklistan, och, vid avtalsskrivning med utländska företag (se avsnitt 2.3), tillsammans med en klausul angående vilket lands lag som ska tillämpas vid tvist mellan säljaren och köparen. Dessutom bör parterna, framför allt den ekonomiskt svagare, överväga att ta upp med motparten om en skiljedomsklausul kan intas i avtalet, för att en eventuell tvist i vanligt tvistemål vid domstol inte ska tillämpas med risk för att rättegångskostnader ska bli höga och det i praktiken blir vad som avgör (till den ekonomiskt starkare partens fördel).

Vidare kan det för ägare till ett bolag vara av betydelse för undvikande av onödiga konflikter dem emellan att i aktieägaravtal etc. reglera vad som ska gälla sinsemellan för det fall ett aktiebolag drabbas av en skatteprocess, där SKV t.ex. vägrar bolaget ett momsavdrag, och SKV, t.ex. på grund av bolagets konkurs, stämmer en eller flera av ägarna till aktiebolaget för personligt betalningsansvar enligt företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12-21 §§ SFL.⁹⁹ Den delägare som åläggs sådant ansvar har enbart stöd i SFL för regressrätt gentemot aktiebolaget, enligt 59 kap. 21 § SFL. Civilrättsligt gäller enligt 1 kap. 3 § första st. ABL principen om aktieägares frihet från personligt betalningsansvar för bolagets förpliktelser. Enligt min mening har den delägare, som anser att han eller hon har drabbats av andra delägars etc. agerande för bolagets räkning, genom SKV:s företrädaransvarsprocess mot honom eller henne, att stämma andra delägare, stiftare, styrelseledamot eller verkställande direktör för skadeståndsansvar enligt 29 kap. 1 § ABL, om aktieägaravtal etc. saknar något om fördelning av ansvaret mellan delägarna för det fall en eller flera av dem åläggs företrädaransvar för aktiebolagets skatter och avgifter enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL.

Avslutningsvis får jag säga att de kursmål som uppställs för universitetsstudier, av innebörd att de ska förstå och kunna hantera skatteproblem som kräver alternativa avtalskonstruktioner civilrättsligt sett är orealistiska krav mot bakgrund av den kurslitteratur som vanligen förekommer i ämnet skatterätt. Förevarande bok utgör en ansats till att lärandet – för både studenter och lärare – ska gå ut på att finna metoder att närma sig skatteproblemen, vilket bör innebära att finna dem och samtidigt kunna sätta in dem i ett tänkbart processuellt scenario för att möjliggöra att hantera dem. Då är den vanligen förekommande skatterättsliga kurslitteraturen, som oftast har ren faktamässig handbokscharaktär, otillräcklig. Tanken är att böckerna i min IMPAKT-serie ska komplettera därvidlag. För övrigt borde processuella aspekter på skatterettsfrågor lyftas också av forskningen inom skatterätten. Därvidlag får jag, utöver vad som redan följer av genomgången i

⁹⁹ Se även Forssén 2015 (3).

kapitlen 2 och 3, exemplifiera med ett resonemang som jag förde i min licentiatavhandling beträffande uttagsreglerna i ML efter lagändringen 2008 med hänsyn till *Hotel Scandic Gåsabäck* (se avsnitt 3.5) angående dessa regler i förhållande till rätten till momsavdrag och principen om en neutral moms.¹⁰⁰

Hotel Scandic Gåsabäck medförde att ML ändrades så att huvudreglerna för uttag av vara eller tjänst gäller för tillhandahållanden utan ersättning enligt 2 kap. 2 § första st. 1 och 5 § första st. 1 ML, dvs. för gratistillhandahållanden. EU-domstolen får, genom att i domen ange som tillräckligt för undvikande av uttagsbeskattning att ett vederlag (ersättning) – om än symboliskt – som kan uttryckas i pengar utgår för tillhandahållen vara eller tjänst, uppfattas anse att avskattningen av ett momsavdrag får ta i princip hur lång tid som helst. Sedan Sveriges EU-inträde 1995 gäller dessutom att det inkomstskatterättsliga synsättet med marknadsvärde som riktmärke för uttagsbeskattningen inte gäller på momsområdet.¹⁰¹ Marknadsvärde är i stället relevant under vissa omständigheter mellan förbundna parter vid tillämpning av omvärderingsreglerna i ML (se avsnitt 3.5).¹⁰² Ett *tak* för den momsmässiga uttagsbeskattningen sätts också sedan Sveriges EU-inträde av det ackumulerade avdraget för ingående moms, då det av förarbetena också följer att syftet med uttag på momsområdet enbart ska vara att staten tar tillbaka ett tidigare momsavdrag.¹⁰³ Om det för undvikande av uttag momsmässigt sett räcker med en krona i pris och 25 öre utgående moms på såld produkt, trots att produkten föranlett momsavdrag på tusentals eller kanske miljontals kronor, borde avskattningen få ske under obegränsad tid, eftersom principen om en neutral moms (se avsnitten 3.2 och 3.4) enbart motiverar uttag för gratistillhandahållanden. Den förfarandemässiga, processuella aspekten på frågeställningen är dock frågan om inte ett gratistillhandahållande kan anses föreligga för de redovisningsperioder då inte ens ett symboliskt vederlag tas ut men prestation utförs. Det är en särskilt intressant fråga beträffande engångsbelopp för successivt tillhandahållna tjänster att sättas i relation till den materiella och redovisningsmässiga aspekten på uttagsproblematiken. För forskningen hade frågeställningen passat bra i Sonnerby 2010 (*Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet*), men allt kan givetvis inte alltid få plats i forskningsprojekt och den kan kanske tas upp i ett större forskningsprojekt som fokuserar på frågor om momsavdrag.

Jag får med sistnämnda exempel på processuella aspekter på momsfrågor särskilt poängtera vikten av att kurslitteraturen och, om möjligt, även forskningsprojekt lyfter sådana aspekter. Det är betydelsefullt för att de studerande inte bara ska få fakta inom skatterätten, utan också övning på att dela upp frågeställningar i materiella och formella frågor samt kunna strukturera om ett konkret problem utgör en rättsfråga eller bevisfråga. Det är också avgörande för att kunna bedöma vari en frågeställning om oriktig uppgift består i en process som innehåller fråga om skattetillägg eller i ett skattebrottmål. Därvidlag kan denna bok med fördel läsas jämte t.ex. Forssén 2015 (5).

¹⁰⁰ Se Forssén 2011 s. 173.

¹⁰¹ Se prop. 1994/95:57 s. 117 och prop. 2002/03:5 s. 52.

¹⁰² Se 1 kap. 9 § och 7 kap. 3 a och 3 b §§ ML.

¹⁰³ Se prop. 1994/95:57 s. 118 och prop. 2002/03:5 s. 53.

KÄLLFÖRTECKNING

Litteratur

Dahlberg, Mattias, Ränta eller kapitalvinst Grundproblem i kapitalinkomstbeskattningen – särskilt vad gäller finansiella instrument i gränslandet mellan lånekapital och eget kapital. Iustus Förlag AB. Uppsala 2011 [Cit. Dahlberg 2011]

Forssén Björn, EG-rättslig analys av hänvisningen till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp för bestämning av begreppet yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelagen. VJS. Stockholm 2007 [Cit. Forssén 2007]

Forssén, Björn, Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (3)]

Forssén, Björn, IMPAKT – Momsnyckeln. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (2)]

Forssén, Björn, Mervärdesskatt En handbok (2 uppl.). Publica. Stockholm 1994 [Cit. Forssén 1994]

Forssén, Björn, Momsen och fakturan. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (4)]

Forssén, Björn, Momshandboken Enligt 2001 års regler. Norstedts Juridik. Stockholm 2001 [Cit. Forssén 2001]

Forssén, Björn, Momsrullan. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (6)]

Forssén, Björn, Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (5)]

Forssén, Björn, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Tredje upplagan. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (1)]

Forssén, Björn, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB. Stockholm 2011 [Cit. Forssén 2011]

Henkow, Oskar, Financial Activities in European VAT A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities. Kluwer Law International. Alphen aan den Rijn 2008 [Cit. Henkow 2008]

Olsson, Stefan, Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv. Iustus förlag. Uppsala 2001 [Cit. Olsson 2001]

Schultz, Märten, Conditio indebiti och obehörig vinst vid felaktiga antaganden om momsatsen, artikel i Svensk skattetidning 2012 s. 576-594 [Cit. Schultz 2012]

Sonnerby, Mikaela, Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet. Norstedts Juridik. Stockholm 2010 [Cit. Sonnerby 2010]

Stensgaard, Henrik, Fradragsret for merværdiafgift. Jurist- og Økonomforbundets Forlag. Köpenhamn 2004 [Cit. Stensgaard 2004]

Öberg, Jesper, Mervärdesbeskattning vid obestånd. (2 uppl.). Norstedts Juridik. Stockholm 2001 [Cit. Öberg 2001]

Offentligt tryck

Regeringens propositioner

Prop. 1968:100 – Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om mervärdeskatt, m.m.

Prop. 1989/90:111 – Reformerad mervärdeskatt m.m.

Prop. 1993/94:99 – Ny mervärdesskattelag

Prop. 1994/95:19 Del 1 – Sveriges medlemskap i Europeiska unionen

Prop. 1994/95:54 – Ny lag om skatt på energi, m.m.

Prop. 1994/95:56 – Nya lagar om tobaksskatt och alkoholskatt, m.m.

Prop. 1994/95:57 – Mervärdesskatten och EG

Prop. 1994/95:202 – Mervärdesskatten på omsättning av begagnade varor, m.m.

Prop. 1997/98:148 – Gruppregistrering i mervärdesskattesystemet, m.m.

Prop. 2002/03:5 – Vissa mervärdesskattefrågor, m.m.

Prop. 2003/04:26 – Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt

Prop. 2007/08:25 – Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor

Statens offentliga utredningar m.m.

SOU 2002:74 (Del 1) – Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv. Betänkande av Mervärdesskatteutredningen, s. 33 och 35

Finansdepartementets brevsvar 2014-12-16 på uppmärksammande av förmodad lucka i lagen 2014-12-12, Dnr. Fi2014/4452, s. 50

RSV/SKV

RSV:s anvisningar RSV Im 1984:2, s. 37

RSV:s Handledning för mervärdeskatt 1993, s. 305 och 306 (RSV 553 utg 6), s. 37

SKV:s ställningstagande 2014-02-04, dnr 131 753314-13-111, s. 43

SKV:s ställningstagande 2014-02-14, dnr 131 770374-13/111, s. 48

EU-källor

Primärrätt

Fördraget om EU:s funktionssätt

Sekundärrätt

Cirkulationsdirektivet (92/12/EEG) [ersatt av punktskattedirektivet]

EG:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) – mervärdesskattedirektivet

EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) – sjätte direktivet [ersatt av mervärdesskattedirektivet]

Faktureringsdirektivet 2001/115/EG [ersatt av faktureringsdirektivet 2010/45/EU]

Faktureringsdirektivet 2010/45/EU

Punktskattedirektivet (2008/118/EG)
Rådets direktiv 94/5/EG (om VMB)

Rättsfall

EU-domstolens domar

268/83 (Rompelman), REG 1985 s. 83 [svensk specialutgåva], s. 9 och 14
342/87 (Genius Holding), ECR 1989 p. 4227, s. 18 och 19
Förenade målen 6 och 9/90 (Francovich och Bonifaci), REG 1991 s. I-435, s. 39 och 42
C-85/95 (Reisdorf), REG 1996 s. I-6257, s. 10
C-141/96 (Langhorst), REG 1997 s. I-5073, s. 10
C-142/99 (Floridienne), REG 2000 s. I-9567, s. 51
C-8/01 (Taksatorringen), REG 2003 s. I-13711, s. 29
C-77/01 (EDM), REG 2004 s. I-4295, s. 32
C-255/02 (Halifax m.fl.), REG 2006 s. I-1609, s. 19 och 49
C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), REG 2005 s. I-743, s. 45 och 61
C-196/04 (Cadbury Schweppes), REG 2006 s. I-7995, s. 49
C-409/04 (Teleos), REG 2007 s. I-7797, s. 39
C-524/04 (Thin Cap GLO), REG 2007 s. I-2107, s. 49
C-88/09 (Graphic Procédé), REG 2010 s. I-1049, s. 19 och 20
C-480/10 (kommisionen mot Sverige), REG 2013 s. I-000 (dom den 25 april 2013), s. 30

HFD

RÅ 1986 ref. 46, s. 47
RÅ 1991 ref. 105, s. 47
RÅ 1993 ref. 78, s. 44
RÅ 2006 ref. 58, s. 17
RÅ 2009 ref. 40 I och II, s. 39
HFD 2013 ref. 25 I och II, s. 31
HFD 2014 ref. 20, s. 29
HFD 2014 ref. 40, s. 49

SAKREGISTER

Agent.....	34	Mervärdesskatteprincipen.....	8
Aktiebolag.....	17, 27, 31, 56, 60	Momsregistret.....	22
Alkoholskatt.....	16	Neutral moms.....	29
Antikviteter.....	37	Näringsidkare.....	16, 25
Avdragsrätt.....	9, 13	Omsättning.....	31, 32
Avtalsskrivning.....	8	Omsättningsbegreppet.....	8
Avtalstolkning.....	8	Omvärdering.....	45, 50, 61
Begagnade varor.....	37	Oriktig uppgift.....	61
Beskattningsbar person.....	9, 13, 25	Partrederi.....	24, 41
Betalningsskyldig.....	9	Punktskattedirektivet.....	17
Bevisregel.....	22	Punktsskatter	
Bolagsman.....	26, 62	energiskatt.....	15
Direkt effekt.....	14	reklamskatt.....	16
Enkelt bolag.....	24, 41	Registreringskyldigheten.....	21
EU-konformitet.....	41	Revisionsplikt.....	10
EU-rättens företrädare.....	15	Samlarföremål.....	37
Extra arbetet.....	32	Skattebrott.....	61
Formella frågor.....	10	Skattebäraren.....	8
Frilager.....	48	Skatteklausul.....	19
Fristående grupper.....	29	Skattetillegg.....	61
Frivillig skattskyldighet.....	41	Skatteupplag.....	48
Frizon.....	48	Skattskyldighetsbegreppet.....	9
Fåmansaktiebolag.....	10	Slussningsregeln.....	29, 31
Företagsregistrering.....	21	Supplementärregeln.....	15
Företrädaransvarsreglerna.....	60	Tillfälligt lager.....	48
Förfarandemissbruk.....	19, 42, 58	Tryckeriprodukter.....	20
Förmedlare.....	34	Tullager.....	48
Förädlingskedjan.....	8, 18	Tullverket.....	50
Inkomstslaget		Underkapitalisering.....	50
näringsverksamhet.....	15	Unionsinternt förvärv.....	39
Koncern.....	29, 31	Upplagshavare.....	16
Konstverk.....	37	Uttag.....	45, 47, 59, 61
Konsument.....	8, 41	Verklig ränta.....	46
Konsumtionsskatt.....	8	Vinstmarginalbeskattning.....	36
Kumulativ effekt.....	32	Yrkesmässig verksamhet	
Materiella frågor.....	10	huvudregel.....	15
Mellanman.....	34	supplementärregel.....	15
Mervärdesskattegrupp.....	30	Återförsäljare.....	37
Mervärdesskattegrupper.....	29	Äkta koncerner.....	29