



*Särskilda
regler om
moms*skyldighet

*Björn
Forssén*

Melker Förlag

© Björn Forssén och Melker Förlag
Februari 2018
Titel: Särskilda regler om momsskyldighet
Utgivare: Melker Förlag ISBN 978-91-7615-252-2

FÖRORD

Enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, bestäms skattesubjektet, dvs. vem som kan bli skattskyldig (momsskyldig), genom hänvisning till 1 § första st. 1, bland annat av om personen i fråga är beskattningsbar person. Genom SFS 2013:368 upphörde den 1 juli 2013 kopplingen till den icke harmoniserade inkomstskatterätten för den bestämningen. I stället anges numera i 4 kap. 1 § ML samma rekvisit för beskattningsbar person som i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), dvs. att ”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat”.

Jag ifrågasatte i min licentiatavhandling 2011, *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen*, EU-konformiteten med nämnda koppling till inkomstskatterätten och begreppet näringsverksamhet för bestämningen av det momsmässiga skattesubjektet. Reformen den 1 juli 2013 var således välkommen från min sida, även om jag i min doktorsavhandling 2013 kritiserade att bruket av begreppet skattskyldig bland annat för bestämningen av avdragsrätten för ingående moms inte verkade komma att beaktas på temat EU-konformitet, vilket tyvärr också visade sig bli fallet enligt SFS 2013:368. En annan aspekt på begreppet skattskyldighet i ML som jag berör i min doktorsavhandling, *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*, är den särskilda regeln i det sammanhanget i ML (6 kap. 2 §) och skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL (5 kap. 2 §). I 1 kap. 2 § sista st. ML anges att det i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. finns särskilda regler om vem som är skattskyldig.

Jag konstaterar att det i tidigare utredningar och en pågående utredning om mervärdesskatten saknas intentioner från lagstiftarens sida att beröra bland annat frågan om EU-konformitet beträffande nämnda särskilda regler om momsskyldighet i ML. Min doktorsavhandling har inte påverkat lagstiftaren alls. Jag gör därför i denna bok en återknytning till den beträffande 6 kap. 2 § ML, och tar därutöver framför allt upp på temat EU-konformitet även den särskilda regel om skattskyldighet för mellanmän som återfinns i 6 kap. 7 § ML samt berör också något övriga särskilda regler om skattskyldighet i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. ML.

Jag berörde något om de särskilda reglerna om skattskyldighet i 6 kap. ML i en förstudie till min doktorsavhandling, *Momsskyldighet i särskilda fall* (Jure Förlag). Förstudien publicerade jag tillsammans med

Jan Kellgren, men denna bok är fristående från den. Förevarande bok, som berör 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. ML, baseras i stället bland annat på erfarenheterna från min doktorsavhandling och är tänkt att visa på att framför allt den teoretiskt och praktiskt viktiga mellanmansregeln i 6 kap. 7 § ML bör föranleda lagändringar, i likhet med vad jag alltjämt anför beträffande den särskilda regeln om skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, 6 kap. 2 § ML. I övrigt är min tanke att denna bok ska visa på att vissa problem också kan föranleda lagändringar beträffande de övriga särskilda reglerna om skattskyldighet.

Stockholm i februari 2018

Björn Forssén

INNEHÅLL

FÖRORD, s. 3

FÖRKORTNINGAR, s. 8

INLEDNING, s. 10

--- 6 kap. ML ---

**HANDELSBOLAG OCH EUROPEISK EKONOMISK
INTRESSEGRUPPERING (EEIG), 6 KAP. 1 § ML**, s. 13

**ENKLA BOLAG OCH PARTREDERIER [6 KAP. 2 § ML (5 KAP.
2 § SFL)] OCH ÖRESUNDSKONSORTIET (1 KAP. 2 c § ML)
SAMT MOMSPROBLEM MED EXEMPELVIS FILMVERK I
ENKLA BOLAG (7 KAP. 1 § TREDJE ST. 8 ML)**, s. 15
**SKATTSKYLDIGHET FÖR MOMS I ENKLA BOLAG OCH PARTREDERIER
SAMT ÖRESUNDSKONSORTIET**, s. 15

Inledning, s. 15

Översiktlig historisk genomgång av representantregeln, s. 16

Översikt avseende slutsatserna från analys av representantregeln, s. 18

Öresundskonsortiet (1 kap. 2 c § ML), s. 23

**MOMSPROBLEM MED EXEMPELVIS FILMVERK I ENKLA BOLAG, 7
KAP. 1 § TREDJE ST. 8 ML**, s. 25

**MELLANMÄN (FÖRMEDLARE), 6 KAP. 7 § (och 8 §), 9 b KAP.
ML (RESETJÄNSTER) OCH SÄRSKILT OM 6 KAP. 7 § OCH
PRODUKTIONSBOLAG INOM ARTISTOMRÅDET**, s. 28
SKATTSKYLDIGHET FÖR FÖRMEDLARE, s. 28

Inledning, s. 28

Prövning av 6:7 avseende förmedlare som är beskattningsbara personer, s. 30

Prövning av 6:7 avseende förmedlare som är icke beskattningsbara personer, s. 34

**Jämförelse av 6:7 med oäkta kommissionärsförhållanden i 6 a kap. 1 § första st. 3
ML**, s. 36

Konklusioner, s. 37

UTTRYCKET I EGET NAMN I 9 b KAP. ML ANG. RESETJÄNSTER, s. 38

**SÄRSKILT OM 6 KAP. 7 § ML OCH PRODUKTIONSBOLAG INOM
ARTISTOMRÅDET**, s. 40

**MOMSPROBLEM MED EXEMPELVIS MUSIKVERK I
OSKIFTADE DÖDSBON FRÅN TIDEN FÖRE 1997 (6 KAP. 4 §
ML)**, s. 44

**MOMSPROBLEM MED FASTIGHETER I KONKURSBON, M.M.
(6 KAP. 3 § ML)**, s. 46

DEN SÄRSKILDA REGELN OM MOMSSKYLDIGHET FÖR STATLIGA AFFÄRSVERK (6 KAP. 6 § ML), s. 56

--- 9 kap. ML ---

**FRIVILLIG SKATTSKYLDIGHET FÖR VISSA
FASTIGHETSUPPLÅTELSE (9 KAP. ML), s. 60**
ALLMÄNT OM FRIVILLIG SKATTSKYLDIGHET, s. 60
FRÅGAN OM EN VANLIG PRIVATPERSON KAN VARA SKATTSKYLDIG
FÖRELIGGER ÄVEN ANG. 9 KAP. 1 OCH 2 §§ ML, s. 63
VISSA FÖRFARANDEMÄSSIGA ASPEKTER ANG. 9 KAP. ML, s. 66
Samägande av fastighet och frivillig skattskyldighet, s. 66
De nya reglerna 2014 avseende frivillig skattskyldighet i förhållande till 7 kap. 4 §
SFL, s. 66

--- 9 c kap. ML ---

SÄRSKILT OM VAROR I VISSA LAGER (9 c KAP. ML), s. 69
ALLMÄNT OM VAROR I VISSA LAGER ENLIGT 9 c KAP. ML, s. 69
KONKURRENSFÖRDELAR MED VARUOMSÄTTNINGAR EFTER
MOMSFRIA OMSÄTTNINGAR AV VAROR I VISSA LAGER OCH AV
FINANSIELLA TJÄNSTER, s. 70
Sammanfattning, s. 70
Om sänkning av beskattningsunderlaget och därmed priset på en skattepliktig
vara på grund av åtgärder under tiden den har varit placerad i vissa lager – 9 c
kap. ML, s. 71
*Särskilt om omfattningen av bestämmelserna om undantag från skatteplikt för
omsättning av vara i 9 c kap. ML, s. 71*
*Skatteupplag samt icke-unionsvara, anläggning för tillfällig lagring, tullager och
frizon enligt 9 c kap. ML, s. 71*
*Särskilt om att sänka beskattningsunderlaget och därmed priset på en skattepliktig
vara genom åtgärder under tiden varan har varit placerad i lager enligt 9 c kap. ML,
s. 73*
Allmänna momsbestämmelser, s. 73
Särreglerna i 9 c kap. ML i förhållande till reglerna om undantag från skatteplikt för
finansiella tjänster, s. 75
*Särskilt om art. 9 i tillämpningsförfordningen och art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet
och privaträttsliga optioner – angående behov av precisering i art. 24.1 i
mervärdesskattedirektivet, s. 83*
Konklusioner, s. 84

SAMMANFATTNING OCH KONKLUSIONER, s. 86

SAMMANFATTNING, s. 86

Inledning, s. 86

6 kap. 1 §, s. 86

6 kap. 2 §, 6 kap. 7 och 8 §§ och 9 kap. 1 och 2 §§ ML, s. 86

6 kap. 4 § ML, s. 88

6 kap. 3 § ML, s. 88

6 kap. 6 § ML, s. 89

9 c kap. ML, s. 89

KONKLUSIONER, s. 90

Särskilt om konklusioner ang. 6 kap. 2 § och 6 kap. 7 § ML, s. 90

Särskilt om konklusioner ang. 9 c kap. ML, s. 91

Förslag till forskning eller lagändringar, s. 91

KÄLLFÖRTECKNING, s. 94

SAKREGISTER, s. 99

FÖRKORTNINGAR

ADB, Automatisk databehandling
ang., angående
art., artikel/artiklarna
BEPS, base erosion and profit shifting
BFL, bokföringslagen (1999:1078)
BFN, Bokföringsnämnden
BL, lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag (bolagslagen)
bl.a., bland annat
C, curia (om EU-domstolen)
COM, the Commission (eng. för EU-kommissionen)
Dir., kommittédirektiv
dnr, diarienummer
Ds, Departementsserien
dvs., det vill säga
ECLI, European Case Law Identifier/Europeisk identifieringskod för rättspraxis – används i electronic Reports of Cases/Elektroniska rättsfallssamlingen vari fr.o.m. 2012 publikation uteslutande sker av EU-domstolens etc. domar. Publikation sker inte längre i den tryckta formen ECR/REG etc.
ECR, European Court Reports (dvs. REG på eng.)
EEG, Europeiska ekonomiska gemenskaperna
EEIG, Europeisk ekonomisk intressegruppering
EG, Europeiska gemenskaperna
eng., engelska
etc., etcetera
EU, Europeiska unionen (*eng.*, European Union) eller unionen
f, följande sida
f.d., före detta
FB, förhandsbesked
första direktivet, EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227EEG), ersatt 2007 av mervärdesskattedirektivet
GML, lag (1968:430) om mervärdesskatt
HFD, Högsta förvaltningsdomstolen (före 2011 Regeringsrätten)
IL, inkomstskattelagen (1999:1229)
Im, indirekt beskattning mervärdesskatt
Kap., kapitel
KL, kommunalskattelagen (1928:370) – har ersatts av IL
KN, Kombinerade nomenklaturen
Kungl. Maj:ts, Kunglig majestäts
LSK, lag (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter
men., mening
Mervärdesskattedirektivet, Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (ersatte 2007 första och sjätte direktiven)
ML, mervärdesskattelagen (1994:200)
m.m., med mera
Moms, förkortning av mervärdesskatt
not., notismål
OECD, Organization for Economic Co-operation and Development
p., page (eng.)
Prop., Regeringens proposition
ref., referatmål
REG, Rättsfallssamling från EG-domstolen, Förstainstansrätten och Personaldomstolen – (benämns enligt Lissabonfördraget EU-domstolen, Tribunalen och Personaldomstolen)
RF, regeringsformen (1974:152)
RSV, Riksskatteverket (kan sägas motsvara SKV:s huvudkontor)
RÅ, Regeringsrättens årsbok (fr.o.m. 2011 HFD:s årsbok)

s., sida
SBL, skattebetalningslagen (1997:483) – har ersatts av SFL
SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)
SFS, svensk författningssamling
SJ, Statens järnvägar
sjätte direktivet, EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), ersatt 2007 av mervärdesskattedirektivet
s.k., så kallad/-e
SKV, Skatteverket
SOU, statens offentliga utredningar
SRN, skatterättsnämnden
st., stycket/-na
t.ex., till exempel
Tillämpningsförfordningen, Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt
TVL, lag (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet
taxeringslagen (1990:324)
Unionstullkodexen, Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen
URL, lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (upphovsrättslagen)
utg., utgåva
VIES, VAT Information Exchange System
VMB, vinstmarginalbeskattning
www, world wide web

INLEDNING

Särskilda bestämmelser om vem som – enligt 1 kap. 2 § sista st. mervärdesskattelagen (1994:200), ML – i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap. (1 §, om handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG); 2 § om delägare i enkla bolag och partrederier; 3 § om konkursbon; 4 § dödsbon; 6 § om statligt affärsverk; 7 och 8 §§ om vissa mellanmän), 9 kap. (om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m.) och 9 c kap. (om varor i vissa lager). På så sätt kan 1 kap. 2 § sista st. ML anses utvidga begreppet skattskyldig i ML, och därmed kretsen av vilka som kan anses som skattskyldiga enligt ML, i förhållande till huvudregeln om vem som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första st. 1 ML.

Utvidgningen består i att de särskilda reglerna om vem som i vissa är skattskyldig enligt 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. inte innehåller någon koppling till de nödvändiga rekvisiten för skattskyldighet i huvudregeln enligt 1 kap. 1 § första st. 1 ML. Där anges att mervärdesskatt (moms) ska betalas till staten enligt ML vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap. En sådan koppling finns i stället för så kallade mervärdesskattegrupper i 6 a kap. ML, där 1 § andra st. anger att ”Huruvida mervärdesskattegruppens verksamhet ska anses medföra skattskyldighet följer av de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 2 § första stycket 1”. Att en sådan bestämning saknas i de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är skattskyldig (momsskyldig) enligt 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. ML är en fundamental brist i förhållande till EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). I min doktorsavhandling har jag berört att det kan föranleda att även en vanlig privatperson – en konsument – kan komma att omfattas av mervärdesskatten, genom 6 kap. 2 § ML angående delägare i enkla bolag och partrederier respektive genom 9 kap. 1 § ML angående privatpersoner som tillämpar frivillig skattskyldighet för fastighetsuthyrning.¹ Det strider mot huvudregeln om vem som är beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet respektive mot den fakultativa regeln i art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet om valfrihet för beskattning av utarrendering och uthyrning av fast egendom.

Ibland använder jag uttrycket vanlig privatperson. Därmed avser jag en sådan konsument i mervärdesskattemässigt hänseende som inte omfattas av huvudregeln

¹ Se avsnitt 7.1.3.3 i *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Tredje upplagan*. Melker Förlag, Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015]. Första upplagan – dvs. min doktorsavhandling – finns på www.forssen.com.

för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Exempelvis avser jag med en vanlig privatperson en fysisk person som enbart bedriver en hobbymässig verksamhet och inte utgör en företagare. Om inget annat sägs, avser jag också med en vanlig privatperson en fysisk person som i och för sig förvärvsarbetar men i ett anställningsförhållande. Ett annat exempel på en vanlig privatperson är en fysisk person som utgör en vanlig privat långgivare, och som inte bedriver finansieringsverksamhet.²

Jag har nämnt i förordet att lagstiftaren inte verkar ha för avsikt att behandla de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall ska anses vara skattskyldig enligt ML är EU-konforma. Begreppet skattskyldig i ML har sin närmaste motsvarighet i betalningsskyldig i art. 193 i mervärdesskattedirektivet. Även om huvudregeln om skattesubjektet i 4 kap. 1 § första st. första men. ML fick samma lydelse som art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, genom SFS 2013:368, kvarstår, som nämnts, problem med bruket av begreppet skattskyldig i ML beträffande bland annat bestämningen av avdragsrätten för ingående moms, där skattskyldighet används i huvudregeln i 8 kap. 3 § första st.³ I motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, art. 168a), används i stället beskattningsbar person, varmed enligt art. 9.1 första st. avses ”den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat”. Emellertid bortser jag i denna bok från den problematiken, eftersom den gäller de allmänna reglerna i ML. Här behandlar jag i stället de särskilda reglerna om skattskyldighet i ML, och då fokuserar jag, som nämnts, på en återknytning till regeln om enkla bolag och partrederier i 6 kap. 2 § ML – och 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL – och på den teoretiskt och praktiskt viktiga mellanmansregeln om moms i 6 kap. 7 § ML. Jag berör, som också nämnts, även något om övriga särskilda regler om skattskyldighet (momsskyldighet) i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. ML samt nämner dessutom förekomsten av vissa ytterligare regler om momsskyldighet i ML, vilka också kan betecknas som särskilda i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1.

Framställningen beträffande särskilda fall avseende vem som är momsskyldig – skattskyldig – enligt ML baseras i första hand på min handbok om moms, *Momsrullan Andra upplagan*,⁴ enligt följande:

² Jfr Forssén 2015, avsnitt 1.5.

³ Se avsnitt 2.4 under Skattskyldighet för moms – Huvudregeln, enkla bolag och partrederier i Forssén 2015 och ang. bifråga D (och även bifråga E) i min licentiatavhandling, *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen* [Cit. Forssén 2011].

⁴ Cit. Forssén 2016.

6 kap.⁵

6 kap. 1 §, ang. handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG);⁶

6 kap. 2 § (5 kap. 2 § SFL), ang. enkla bolag och partrederier och ang. Öresundskonsortiet (1 kap. 2 c § ML) samt 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML ang. momsproblem med exempelvis filmverk i enkla bolag;⁷

6 kap. 7 § (och 8 §), ang. mellanmän (förmedlare), 9 b kap. ang. resetjänster och 6 kap. 7 § särskilt ang. produktionsbolag inom artistområdet;⁸

6 kap. 4 §, ang. momsproblem med exempelvis i oskiftade dödsbon från tiden före 1997;⁹

6 kap. 3 §, ang. momsproblem med fastigheter i konkursbon, m.m.;¹⁰ och

6 kap. 6 §, ang. särskild momsskyldighet för statliga affärsverk.¹¹

9 kap.

9 kap., ang. frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser.¹²

9 c kap.

9 c kap., särskilt om varor i vissa lager.¹³

⁵ Det finns sju paragrafer i 6 kap. ML, 1-4 §§ och 6-8 §§. Genom SFS 2000:500 upphävdes 5 § i 6 kap. ML.

⁶ Jfr Forssén 2016, 11 220 000.

⁷ Jfr Forssén 2016, 11 221 000 samt även Forssén 2016, 12 201 031, 12 201 032, 12 202 101, 12 212 119, 12 212 211, 12 213 111, 12 213 122, 12 213 124 och 12 215 000.

⁸ Jfr Forssén 2016, 11 222 000 samt Forssén 2016, 12 200 001, 12 201 031, 12 201 032, 12 201 033, 12 213 234 och 12 214 030.

⁹ Jfr Forssén 2016, 12 213 123.

¹⁰ Jfr Forssén 2016, 12 213 124.

¹¹ Jfr Forssén 2016, 12 214 050.

¹² Jfr Forssén 2016, 12 212 210-12 212 211.

¹³ Jfr Forssén 2016, 12 122 000.

HANDELSBOLAG OCH EUROPEISK EKONOMISK INTRESSEGRUPPERING (EEIG), 6 KAP. 1 § ML¹⁴

Lydelsen av 6 kap. 1 § ML är följande:

”För omsättning i den verksamhet som ett handelsbolag bedriver är bolaget skattskyldigt. För omsättning i den verksamhet som en europeisk ekonomisk intressegruppering bedriver är grupperingen skattskyldig.”

Jag anser att bestämmelsen är obsolet efter reformen den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, då – som nämnts i förordet – kopplingen till den icke harmoniserade inkomstskatterätten i 4 kap. 1 § 1 ML för bestämningen av skattesubjektet utmönstrades, dvs. kopplingen till begreppet näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, utmönstrades för bestämningen av det tidigare begreppet yrkesmässig verksamhet i ML.

Ett handelsbolag är ett rättssubjekt [och enligt 1 kap. 2 § lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag (bolagslagen), BL, är kommanditbolag också handelsbolag]. Lagrummet 6 kap. 1 § första men. ML anger att ett handelsbolag är ett skattesubjekt. Det var bara en nödvändig lagteknisk lösning så länge beskattning av handelsbolag sker på delägarnivå i IL, och huvudregeln för yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML hänvisade till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL. Handelsbolag utgör rättssubjekt och kan – i likhet med fysiska personer och andra juridiska personer – utgöra skattesubjekt momsmässigt sett redan med stöd av huvudregeln om beskattningsbar person i 4 kap. 1 § ML.

En EEIG är en juridisk person och ett självständigt rättssubjekt som närmast kan liknas vid ett handelsbolag som verkar över nationsgränserna.

Trots att SFS 2013:368 innebar att nämnda koppling i 4:1 ML till 13 kap. IL upphävdes den 1 juli 2013, och den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet i 6:1 enligt min mening numera är obsolet, kvarstår 6 kap. 1 § ML oförändrad. Jag anser att lagrummet 6 kap. 1 § kan utmönstras ur ML efter reformen den 1 juli 2013.

För övrigt angavs i föregångaren till 6 kap. 1 § ML, dvs. 3 § andra st. första men. lagen (1968:430) om mervärdesskatt (GML) uttryckligen att

¹⁴ Jfr Forssén 2016, 11 220 000.

regeln också omfattade kommanditbolag, men det ansågs onödigt att särskilt omnämna kommanditbolag i 6 kap. 1 § ML, eftersom kommanditbolag är en form av handelsbolag.¹⁵

¹⁵ Jfr prop. 1993/94:99 s. 188 och Forssén 2015, avsnitt 1.1.3.

ENKLA BOLAG OCH PARTREDERIER [6 KAP. 2 § ML (5 KAP. 2 § SFL)] OCH ÖRESUNDSKONSORTIET (1 KAP. 2 c § ML) SAMT MOMSPROBLEM MED EXEMPELVIS FILMVERK I ENKLA BOLAG (7 KAP. 1 § TREDJE ST. 8 ML)

SKATTSKYLDIGHET FÖR MOMS I ENKLA BOLAG OCH PARTREDERIER SAMT ÖRESUNDSKONSORTIET

Inledning¹⁶

Den s.k. representantregeln är en av de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är skattskyldig enligt ML. Den återfinns dels i 6 kap. 2 § ML, dels i 5 kap. 2 § SFL. Den har behandlats utförligt i Forssén 2015, och här återges enbart regelns ordalydelse samt den översikt av slutsatserna från den analys som skett i annat sammanhang av representantregeln:

6 kap. 2 § ML

”En delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi är skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet. I 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244) finns bestämmelser om när Skatteverket får besluta att en av delägarna ska vara representant.”

5 kap. 2 § SFL

”Om en verksamhet bedrivs genom ett enkelt bolag eller ett partrederi, får Skatteverket efter ansökan av samtliga delägare besluta att den av delägarna som dessa föreslår ska vara representant. Representanten ska redovisa och betala skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt för verksamheten samt i övrigt företräda bolaget eller partrederiet i frågor som rör sådana skatter och avgifter.

Underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos representanten.

Beslutet innebär inte att övriga delägare befrias från sina skyldigheter om representanten inte fullgör sina skyldigheter.”

För den fortsatta framställningen uppmärksammar jag att 6 kap. 2 § ML innehåller två regler: i den första men. i lagrummet återfinns en obligatorisk regel om skattskyldighet för delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi, medan andra men. i lagrummet innehåller en frivillig regel

¹⁶ Jfr Forssén 2016, 11 221 000.

som innebär att delägarna kan ansöka hos Skatteverket (SKV) om att en av dem ska utses – i enlighet med 5 kap. 2 § SFL – till representant. Om representant utses bland delägarna, ska denne redovisa och betala moms för verksamheten i det enkla bolaget eller partrederiet. Jag benämner hela 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL) för representantregeln, även om representant berörs i andra men. i 6 kap. 2 § ML.

Med enkelt bolag avses enligt 1 kap. 3 § BL att två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag (utan att handelsbolag föreligger). Om ett enkelt bolag registreras i handelsregistret hos Bolagsverket, blir det ett handelsbolag, enligt 1 kap. 1 § första st. BL. Det finns således inte några oregistrerade handelsbolag, utan de är enkla bolag. Enligt 5 kap. 1 § första st. första men. sjölagen (1994:1009) föreligger ett partrederi, om flera har kommit överens om att under delad ansvarighet gemensamt driva sjöfart med ett eget fartyg. Ibland sägs att partrederi utgör en form av enkelt bolag.¹⁷ Enkla bolag och partrederier är rättsliga (juridiska) figurer vilka inte utgör rättssubjekt, till skillnad från fysiska personer eller juridiska personer, såsom handelsbolag, aktiebolag eller föreningar etc., vilka utgör rättssubjekt.

Om inte annat uttryckligen anges, omfattar det som sägs i denna framställning om de enkla bolagen också partrederierna.

Nedan i detta kapitel återger jag en översikt avseende slutsatserna från min analys av representantregeln i Forssén 2015. Dessförinnan återges nedan en översiktlig historisk genomgång av representantregeln. Förevarande avsnitt avslutas med en kort beskrivning av Öresundskonsortiet avseende den fasta vägförbindelsen mellan Sverige och Danmark över Öresund – vilket också utgör ett enkelt bolag.

Detta kapitel avslutas med en genomgång av momsproblem med exempelvis filmverk i enkla bolag och regeln om reducerad momssats i 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML, vilka föreligger oberoende av representantregeln.

Översiktlig historisk genomgång av representantregeln¹⁸

Representantregeln har sitt ursprung i den allmänna varuskatten från 1959.¹⁹ Införandet av det svenska momssystemet och GML 1969 skedde under influens av den dåvarande EG-rätten på området.²⁰ I GML fanns en regel om redovisning av moms genom representant i ett enkelt bolag

¹⁷ Jfr prop. 1998/99:130 Del 1 s. 231, där det anges att verksamhetsformen partrederi är snarlik enkelt bolag.

¹⁸ Jfr Forssén 2015, avsnitt 6.2.2.2.

¹⁹ Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt.

²⁰ Jfr se prop. 1968:100 s. 1, 25, 31 och 51.

(samt gruvbolag eller partrederier), vilken i huvudsak motsvarade dagens 6 kap. 2 § ML.²¹ I 12 § 2 mom. Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt angavs att delägare i handelsbolag, kommanditbolag och enkla bolag samt i 53 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370), KL, avsett rederi och gruvbolag skulle vara skattskyldig i förhållande till sin andel i företaget.²² Därigenom har 6 kap. 2 § ML en historisk koppling till inkomstskatterätten. När ML ersatte GML den 1 juli 1994 ändrades regeln enbart såtillvida att 6 kap. 2 § ML upptar enkelt bolag eller partrederi. Gruvbolag utmönstrades ur regeln, eftersom det – i likhet med vad som gällde i inkomstskattehänseende – inte längre fanns någon anledning att ha en särskild bestämmelse om dessa. Gruvbolag ansågs inte utgöra en särskild bolagsform, och beträffande gruvdrift blir enligt förarbetena de skatteregler tillämpliga som gäller för den bolagsform som delägarna har valt för sin samverkan.²³ Varken 6 kap. 2 § eller någon av de övriga reglerna om skattskyldighet i särskilda fall i 6 kap. ML berördes i samband med ändringarna i ML genom SFS 1994:1798 vid Sveriges inträde i EU 1995.²⁴ När IL ersatte bl.a. KL år 2000 ansågs det överflödigt att behålla en motsvarighet till 53 § 2 mom. KL. Att bolagsmännen i ett enkelt bolag (eller partrederi) ska redovisa inkomsterna ansågs inte behöva regleras särskilt, utan anses följa av de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet i IL.²⁵ Representantregeln har sålunda haft en viss gemensam historik med inkomstskatterätten.

När skattekontosystemet och skattebetalningslagen (1997:483), SBL, infördes den 1 november 1997, delades 6 kap. 2 § ML upp så att en del av regeln överfördes till 23 kap. 3 § SBL, och återfinns idag i 5 kap. 2 § SFL – vartill hänvisning sker i 6 kap. 2 § andra men. ML. Uttrycket *tills vidare* överfördes till 23 kap. 3 § SBL, men utmönstrades när 5 kap. 2 § SFL ersatte det lagrummet. Den 1 november 1997 utmönstrades också uttrycket att beslutet om representant skulle gälla bolagets *hela skattepliktiga omsättning* ur 6 kap. 2 § ML.²⁶ Uttrycket återfinns i dag varken i 6 kap. 2 § ML eller i 5 kap. 2 § SFL. Skälet till att uttrycket ”hela skattepliktiga omsättning” utmönstrades var att bolagsmännen i det enkla bolaget därmed hela tiden anses ha ett individuellt ansvar, materiellt sett, för momsen, och att ansvaret således inte bara åligger utsedd representant. Av förarbetena till SBL framgår att syftet med representantregeln är att ”underlätta redovisningen och betalningen av [...] mervärdesskatten som kan hänföras till sådan verksamhet som

²¹ Jfr 3 § första st. första och andra men. GML och prop. 1968:100 s. 115.

²² Jfr även Åqvist m.fl. 1959 s. 99.

²³ Jfr prop. 1993/94:99 s. 188 och 189.

²⁴ Jfr prop. 1994/95:57.

²⁵ Jfr prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 67.

²⁶ Jfr även Mattsson 1974 s. 137.

bedrivs genom ett enkelt bolag eller partrederi.”²⁷ Innebördens anses alljämt vara att den delägare som utses som representant ska ha möjlighet att ”på egen hand bl.a. sköta redovisningen och betalningen av skatter och avgifter”.²⁸ Om representanten inte fullgör skyldigheterna beträffande redovisning och betalning av bl.a. moms, dvs. uppbörden, påverkar inte heller idag beslutet om utseende av representant för ett enkelt bolag eller partrederi övriga bolagsmäns eller delägares ansvar.²⁹ Genom ändringen av 6 kap. 2 § andra men. ML och införandet av 5 kap. 2 § SFL den 1 januari 2012 har för övrigt det av SKV använda begreppet representanten lagfästas för sammanhanget.³⁰

För övrigt utvidgades 2012 möjligheten till redovisning för enkla bolag och partrederier genom representant av skatt genom 5 kap. 2 § SFL till att också omfatta punktskatt. I föregångaren 23 kap. 3 § SBL angavs enbart skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och moms.

Översikt avseende slutsatserna från analys av representantregeln³¹

Ett viktigt konstaterande från Forssén 2011, och som jag har återkommit till i Forssén 2015, är att en vanlig privatperson inte kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Jag har tolkat ordalydelsen av representantregeln på så sätt att en vanlig privatperson kan bli skattskyldig enbart på grund av sin roll som delägare i ett enkelt bolag eller partrederi. Det är sålunda inte förenligt med huvudregeln för vem som är beskattningsbar person. Min tolkning har avgjorts av frågan om vad som avses med enkla bolag och partrederier enligt 6 kap. 2 § ML, varvid jag konstaterade att oavsett om den obligatoriska regeln i första men. eller den frivilliga regeln i andra men. är i fråga bestäms vad som däri avses med enkelt bolag eller partrederi av civilrätten. Ett bolag kan föreligga även om varken verksamhetsföremålet eller ändamålet är av ekonomisk natur, bara ändamålet är gemensamt. Ett enkelt bolag kan sålunda föreligga utan krav på att verksamheten utgör näringsverksamhet. En delägare som är en vanlig privatperson kan anses som skattskyldig för sin andel i bolaget enbart på grund av rollen som delägare, enligt 6 kap. 2 § första men. ML.³²

Att uttrycket *för verksamheten* används i 5 kap. 2 § SFL, vartill den frivilliga regeln 6 kap. 2 § andra men. ML hänvisar, visar på att det enkla bolagets eller partrederiets verksamhet inte behöver vara en

²⁷ Jfr prop. 1996/97:100 Del 1 s. 639.

²⁸ Jfr prop. 2010/11:165 Del 2 s. 710.

²⁹ Jfr prop. 2010/11:165 Del 2 s. 710 och 711.

³⁰ Jfr prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1232.

³¹ Jfr Forssén 2015 s. 280-284.

³² Jfr Forssén 2015, avsnitt 7.1.3.3.

ekonomisk verksamhet.³³ Den frivilliga regeln påverkar på så sätt bedömningen att en vanlig privatperson kan bli skattskyldig enbart på grund av sin roll som delägare i ett enkelt bolag eller partrederi.

Problemet är, som nämnts, att de särskilda reglerna om vem som i vissa är skattskyldig enligt 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. (1 kap. 2 § sista st.) utvidgar begreppet skattskyldig i ML i förhållande till huvudregeln om vem som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första st. 1, genom att de särskilda reglerna saknar en sådan koppling till de nödvändiga rekvisiten för skattskyldighet i huvudregeln enligt 1 kap. 1 § första st. 1 ML som finns för s.k. mervärdesskattegrupper i 6 a kap. 1 § andra st. ML, genom hänvisning däri till de allmänna bestämmelserna om skattskyldig i 1 kap. 2 § första st. 1.

Sålunda föreligger det ett behov av att förtydliga representantregeln, dvs. 2 § i 6 kap., så att en vanlig privatperson inte kan ges karaktären av skattskyldig enligt ML *via* att 6 kap. 2 § första men. ML skulle vara tillämplig för sådan person – dvs. för en konsument. Det strider mot den grundläggande tanken med att mervärdesskatten ska göra en åtskillnad mellan företagare, vilka normalt sett är skattesubjekt (beskattningsbara personer), och konsumenter, vilka blir skattebärare, genom att de betalar den moms som ingår i företagets priser på varor och tjänster. Representantregeln bör således enligt min mening därför preciseras så att 6 kap. 2 § första men. ML anges avse enkla bolag och partrederier med ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML *och* att det också anges att delägarna i sådana bolag och rederier ska vara beskattningsbara personer i sig. Den enkla lösningen är att göra ett tillägg i 6 kap. 2 § med hänvisning till de allmänna bestämmelserna om skattskyldig i 1 kap. 2 § första st. 1 – på samma sätt som redan sker för mervärdesskattegrupper i 6 a kap. 1 § andra st. ML.

Om representantregeln behålls, är följdfrågan om skattskyldigheten enligt 6 kap. 2 § första men. ML fortsatt bör åläggas delägarna i förhållande till deras andelar i enkla bolaget eller partrederiet. Jag har dragit slutsatsen att fördelningen av skattskyldigheten i så fall i stället bör ske på så sätt att omsättningskriteriet knyts till den bolagsman eller delägare som agerar för bolaget eller rederiet. Det bör ske genom att en bolagsmans eller delägars skattskyldighet för bolagets eller rederiets ekonomiska verksamhet bestäms med hänvisning enbart till 4 kap. 5 § första st. BL.

För övrigt bör det klarläggas i representantregeln att en ansökan om utseende av representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML är möjlig även för det fall bolaget eller rederiet har bildats av enbart utländska beskattningsbara personer. Emellertid bör den frågan lösas i samband med en genomgång av det särskilda problemet att ML, till skillnad från

³³ Jfr Forssén 2015, avsnitten 6.2.2.3 och 6.2.2.4.

mervärdesskattedirektivet, låter bestämmningen av vem som är utländsk beskattningsbar person avgöra om förvärvaren av vissa varor eller tjänster är skattskyldig i stället för den som gör omsättningen inom landet.³⁴ Jag stannar därför vid att nämnda klarläggande bör innebära att möjligheten till registrering av en representant för redovisning av moms i enkla bolagets eller partrederiets verksamhet bestäms av om omsättningar sker i Sverige i dess verksamhet, oberoende av t.ex. frågor om registrering av filial för utländska företag ska ske eller inte.

Det bör också klarläggas i representantregeln att 6 kap. 2 § andra men. ML även omfattar begreppet beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML angående bestämmningen av om omsättning av tjänster sker inom landet.³⁵

Alternativet till att behålla representantregeln med föreslagna klarläggande tillägg eller att utmönstra regeln är att helt formulera om den. Jag har inte med ledning av den praxis från EU-domstolen som finns på området med säkerhet kunnat komma fram till om ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Det är helt klart att den inom EU harmoniserade mervärdesskatten inte är beroende av nationella civilrättsliga klassificeringar, men frågan är ändå om en person som inte är ett rättssubjekt kan vara tillräckligt självständig för att vara ett mervärdesskatterättsligt skattesubjekt. Emellertid anser jag att ett förtydligande borde införas i mervärdesskattedirektivet om att det ska vara möjligt för icke rättssubjekt att vara beskattningsbara personer. Då kunde även 6 kap. 2 § ML omformuleras så att också de enkla bolagen och partrederierna vore skattskyldiga, om de uppfyller huvudregeln enligt de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet i ML, dvs. 1 kap. 1 § första st. 1.³⁶ Lösningen är i så fall densamma som jag anför ovan, dvs. att det också i en omformulerad 6 kap. 2 § görs en hänvisning till de allmänna bestämmelserna om skattskyldig i 1 kap. 2 § första st. 1 – i enlighet med vad som redan sker för mervärdesskattegrupper i 6 a kap. 1 § andra st. ML. En omformulering av 6 kap. 2 § i enlighet med dessa åtgärder skulle möjliggöra att ML också beträffande enkla bolag och partrederier uppfyller de av mig utifrån EU-rätten på området anförda rättspolitiska målsättningarna för

³⁴ I Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23 föreslogs bl.a. att bestämmningen av utländsk företagare i 1 kap. 15 § ML skulle ändras till bestämmning av utländsk beskattningsbar person, vilket skedde genom SFS 2013:368. Emellertid berördes inte frågan om möjlighet att registrera en representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML för enkla bolag eller partrederier bildade av enbart utländska personer. Representantregeln berördes över huvud taget inte i promemorian, och inte heller i övrigt i samband med reformen enligt SFS 2013:368. Jfr Forssén 2015, avsnitt 7.1.3.3.

³⁵ Jfr Forssén 2015, avsnitt 7.1.3.3.

³⁶ Jfr Forssén 2015, avsnitt 7.1.3.2.

det svenska momssystemet, dvs. ett sammanhållet momssystem, neutralitet, EU-konformitet, effektiv uppbörd och rättssäkerhet.³⁷ Det bör dock anstå med sådana lagstiftningsåtgärder i ML tills det på EU-nivå klarlagts att ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.³⁸

En omformulering av 6 kap. 2 § ML enligt mitt förslag så att enkla bolag (och partrederier) skulle utgöra skattesubjekt momsmässigt sett, skulle för övrigt, för dem som använder samverkansformen enkelt bolag för att skapa ett gemensamt litterärt eller konstnärligt verk, inte lösa det särskilda problemet med frågan om tillämplig skattesats vid gemensam upphovsrätt. Den problematiken uppkommer för enkla bolag med sådan verksamhet oberoende av representantregelns existens. I stället skulle den frågan lösas genom att 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML ändrades så att det lagrummet inte bara omfattar självständiga verk, utan också gemensamma verk (se nedan under nästnästa rubrik).³⁹

Faktureringskyldighetens uppkomst enligt 11 kap. 1 § ML grundas numera på begreppen *beskattningsbar person* och omsättning. För att samma omsättning ska leda till såväl skattskyldighet som skyldighet att utfärda faktura enligt ML föreslår jag att faktureringskyldigheten utvidgas till att omfatta bolagsmän respektive delägare som är *skattskyldiga* enligt 6 kap. 2 § första men. ML. Det bör gynna rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut och kontrollmöjligheterna avseende bolagsmannens eller delägarens redovisning av moms. Om en representant har utsetts för uppbörd av momsen i ett enkelt bolag eller partrederi, är det enligt min mening för en effektiv uppbörd och av kontrollskäl också lämpligt att det i 11 kap. 1 § ML anges att en representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML omfattas av faktureringskyldigheten enligt ML.⁴⁰ Ett omfattande behov av preciserande tillägg i representantregeln medför även att det bör anges i regeln att det ska vara obligatoriskt för den som utses som representant att ansvara för en gemensam bokföring för bolagsmännen eller delägarna enligt 4 kap. 5 § bokföringslagen (1999:1078), BFL. Representanten bör i så fall inte enbart ansvara för att underlag för moms kontroll finns tillgängligt hos honom enligt 5 kap. 2 § andra st. SFL.⁴¹

Beträffande tillämpningsfrågorna har jag inte föreslagit att någon precisering genom tillägg i den obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML införs. Det föreligger ett problem med begränsad avdragsrätt

³⁷ Jfr Forssén 2015, avsnitten 7.1.3.2 och 7.1.3.5.

³⁸ Jfr Forssén 2015, avsnitt 7.1.3.5.

³⁹ Jfr Forssén 2015, avsnitt 7.1.3.6.

⁴⁰ Jfr Forssén 2015, avsnitt 7.1.3.4.

⁴¹ Jfr Forssén 2015, avsnitt 7.1.3.5.

och kumulativa effekter vid fördelning av skattskyldighet mellan bolagsmännen eller delägarna i de enkla bolagen eller partrederierna på grund av formella begränsningar av avdragsrätten. Det problemet får dock sin lösning genom mitt förslag om att ersätta andel i lagrummet med att skattskyldigheten – och därigenom avdragsrätten – åläggs respektive bolagsman eller delägare enbart i enlighet med 4 kap. 5 § första st. BL.⁴²

Ett omfattande behov av precisering genom tillägg i regeln har konstaterats beträffande 6 kap. 2 § andra men. ML med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL, för att en effektiv uppbörd ska kunna åstadkommas av momsens i enkla bolag och partrederier genom representantregeln. Även om sådana tillägg skulle gagna kontrollen av uppbörden, skulle det ske på bekostnad av individens rättssäkerhet. Omfattande preciserande tillägg gagnar inte den enskildes rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut beträffande den materiella beskattningsregeln. Med hänsyn till att jag sätter de rättssäkerhetsmässiga aspekterna framför målsättningen med en effektiv uppbörd och att preciserande tillägg i representantregeln blir alltför omfattande och komplexa, är min slutsats att uppbörden bör skötas av de skattskyldiga själva, dvs. av bolagsmännen och delägarna enligt 6 kap. 2 § första men. ML. Jag anser sålunda att 6 kap. 2 § andra men. bör utmönstras ur ML samt – som en konsekvens av det – 5 kap. 2 § SFL begränsas till att enbart avse skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och punktskatt, inte moms. Det är mitt förslag om det inte klarläggs att ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person, så att enkla bolag och partrederier skulle kunna utgöra skattesubjekt momsmässigt sett. I förevarande fall är för övrigt mitt förslag om att ålägga representanten faktureringskyldighet enligt ML inte aktuellt.⁴³

Beträffande de båda andra fallen av skattskyldighet i 1 kap. 1 § första st. ML vid sidan av huvudregeln i pkt 1, dvs. pkt 2 och 3, har jag dragit följande slutsats. I sistnämnda hänseende bör det klarläggas i 6 kap. 2 § första men. ML att lagrummet ålägger en person som gör en import av vara till ett enkelt bolag eller partrederi skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första st. 3 ML, oavsett om denne är beskattningsbar person eller bolaget eller rederiet bedriver ekonomisk verksamhet. Det föranleds av att även en privatperson kan vara skattskyldig för import. När det gäller skattskyldighet för unionsinterna förvärv av varor och 1 kap. 1 § första st. 2 ML bör, utöver mitt förslag om krav på beskattningsbar person beträffande 6 kap. 2 § första men. ML, införas ett förtydligande i lagrummet om att beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML även omfattar samma begrepp enligt 2 a kap. ML. Det krävs för att en

⁴² Jfr Forssén 2015, avsnitt 7.1.3.5.

⁴³ Jfr Forssén 2015, avsnitt 7.1.3.5.

delägare i ett enkelt bolag eller partrederi ska bli skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. ML för unionsinterna förvärv av varor för bolagets eller rederiets räkning. Begreppet beskattningsbar person gäller nämligen för köparen enligt huvudregeln i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML och beträffande punktskattepliktiga varor i pkt 2 av samma lagrum.⁴⁴

För att underlätta kontrollen av de enkla bolagens och partrederiernas varuhandel med andra EU-länder – via VIES-systemet – bör för övrigt ett tillägg i representantregeln ange följande. Det bör ange att representanten ska göra unionsinterna förvärv av varor för bolaget eller rederiet med återopande av tilldelat 662-nr (för representantens momsredovisning för bolagets eller rederiets verksamhet). Det bör också ange att det är representanten – och inte annan bolagsman eller delägare – som ska utfärda fakturor i samband med leverans av varor till annat EU-land som sker i enkla bolagets eller partrederiets verksamhet.⁴⁵ Om 6 kap. 2 § andra men. utmönstras ur ML, blir dessa förslag beträffande representanten inte aktuella.

Öresundskonsortiet (1 kap. 2 c § ML)⁴⁶

I 3 kap. 3 § första st. 9 ML stipuleras undantag från huvudregeln på fastighetsområdet om undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 2 §. Det innebär att:

- skatteplikt föreligger för upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik.

Momsplikt infördes den 1 juli 1993, genom SFS 1993:642, för upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik. Ifrågavarande bestämmelse är i första hand föranledd av projektet med den fasta förbindelsen mellan Sverige och Danmark (Öresundsbron). Undantag från skatteplikt för avgifter för upplåtelse av vägar, broar eller tunnlar anses dessutom särskilt missgynna momspliktiga transportformer såsom järnvägar och färjetransporter, varför nämnda upplåtelse för trafik gjordes momspliktiga den 1 juli 1993.⁴⁷

Med stöd av s.k. art. 395-tillstånd från EU finns i 1 kap. 2 c § ML en hänvisning till att: ”Särskilda bestämmelser om mervärdesskatt finns i lagen (2000:142) om avtal med Danmark om mervärdesskatt för den fasta vägförbindelsen över Öresund”. Tillståndet förlängdes genom

⁴⁴ Jfr Forssén 2015, avsnitt 7.1.3.3.

⁴⁵ Jfr Forssén 2015, avsnitt 7.1.3.5.

⁴⁶ Jfr Forssén 2016, 12 212 119.

⁴⁷ Jfr prop. 1992/93:190 s. 13. Jfr även Forssén 2001 s. 161 och 166.

Rådets genomförandebeslut den 1 januari 2014 till att gälla till och med den 31 december 2020.⁴⁸ Från min doktorsavhandling hämtar jag följande översiktliga redovisning om den momsmässiga särlösning som Öresundskonsortiet således har erhållit med stöd av sådant tillstånd.⁴⁹

Utöver de särskilda bestämmelserna om skattskyldighet i 6 kap., 9 kap och 9 c kap. ML finns regeln i 1 kap. 2 c § ML med nämnda hänvisning till *särskilda bestämmelser om mervärdesskatt*, och regeln infördes i ML genom SFS 2000:143. Den särskilda bestämmelsen 1 kap. 2 c § anses nödvändig i ML för att åstadkomma mervärdesbeskattning av konsortiet (enkla bolaget) avseende den fasta vägförbindelsen mellan Sverige och Danmark över Öresund (Öresundskonsortiet).

Motivet till att införa den särskilda bestämmelsen beträffande Öresundskonsortiet har varit att lösa frågan om en effektiv uppörd av moms för konsortiet. Den särskilda regeln avser ett enda enkelt bolag, Öresundskonsortiet, dvs. avtalet mellan Sverige och Danmark om den fasta vägförbindelsen över Öresund.⁵⁰ Avtalet om att bygga Öresundsförbindelsen slöts mellan Sverige och Danmark 1991.⁵¹ Genom SFS 1993:642 infördes i GML möjlighet att göra avdrag i projektet för ingående moms på förvärv gjorda från och med den 1 oktober 1992. En avdragsrätt tillskapades genom att skattskyldighet under särskilda skäl infördes i 2 § femte st. GML.⁵²

I samband med att Öresundsförbindelsen skulle tas i bruk 2000 uppmärksammades att mervärdesbeskattningen skulle ske enligt art. 9.2 a i sjätte direktivet (77/388/EEG)⁵³ till viss del i Sverige respektive Danmark, eftersom den sträcker sig mellan de båda länderna.⁵⁴ Därför ansökte Sverige och Danmark hos EU-kommissionen och erhöll tillstånd om undantag från EU:s regler med stöd av art. 27 i sjätte direktivet.⁵⁵ Undantaget möjliggjorde införandet av en förenklad hantering av skatteuttaget för Öresundsförbindelsen.⁵⁶ Förenklingen innebär att beskattningsunderlaget fördelas så att

⁴⁸ Jfr art. 2 i Rådets genomförandebeslut 2013/680/EU av den 15 november 2013. Enligt art.3 riktar sig beslutet till Konungariket Danmark och Konungariket Sverige.

⁴⁹ Jfr Forssén 2015, avsnitt 2.6.

⁵⁰ Förbindelsen ägs och drivs av Öresundskonsortiet, som bildats av det statligt ägda svenska bolaget Svedab AB och det av danska staten ägda bolaget A/S Öresundsförbindelsen. Se prop. 1999/2000:58 s. 16.

⁵¹ Se prop. 1999/2000:58 s. 14.

⁵² Se prop. 1992/93:190 s. 13.

⁵³ Numera art. 47 i mervärdesskattedirektivet.

⁵⁴ Se prop. 1999/2000:58 s. 17.

⁵⁵ Numera art. 395 i mervärdesskattedirektivet.

⁵⁶ Se prop. 1999/2000:58 s. 15.

upplåtelse av förbindelsen anses tillhandahållen till 50 procent i Sverige och till 50 procent i Danmark.⁵⁷

De förenklade reglerna innebär också att svenska och danska företagare får göra avdrag för erlagd moms på broavgiften direkt i sitt eget lands skattedeklaration.⁵⁸ För utländska företagare som inte är momsregistrerade i vare sig Sverige eller Danmark innebär de förenklade reglerna att de får vända sig till SKV i Sverige för återbetalning av såväl dansk som svensk moms. Det ansågs naturligt att de vänder sig till SKV på grund av att betalstationen finns i Sverige.⁵⁹ Enligt författningskommentaren innebär 1 kap. 2 c § ML enbart att en upplysning lämnas om att det finns särskilda bestämmelser om mervärdesskatt, vilka hänger samman med beskattningen av avgifterna för passage över Öresundsbron.⁶⁰

Även om ifrågavarande regel innebär en särlösning för Öresundskonsortiet och ingenting annat i ML, var den av intresse i min doktorsavhandling om enkla bolag (och partrederier) och moms. Den visar nämligen att frågan om en effektiv uppbörd av moms är viktig både för Sverige som EU-land och för EU, som gav tillstånd till undantag från EU:s regler för konsortiet.

MOMSPROBLEM MED EXEMPELVIS FILMVERK I ENKLA BOLAG, 7 KAP. 1 § TREDJE ST. 8 ML⁶¹

Från min doktorsavhandling hämtar jag ett särskilt momsproblem angående skatteobjektet, nämligen samarbeten i enkla bolag med att skapa exempelvis filmverk och frågan därvidlag när den generella momssatsen om 25 procent ska tillämpas enligt 7 kap. 1 § första st. ML resp. när den reducerade momssatsen om 6 procent ska tillämpas enligt bl.a. 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML.⁶²

Oberoende av de problem som jag anför i min doktorsavhandling och i denna bok (se ovan) beträffande den s.k. representantregeln i 6 kap. 2 § ML (5 kap. 2 § SFL) om skattskyldighet i enkla bolag (och partrederier) föreligger ett särskilt problem beträffande skatteobjektet för samarbeten i enkla bolag med att skapa t.ex. filmverk. Det gäller momssatsfrågan avseende upphovsrätter till litterära och konstnärliga verk:

⁵⁷ Se prop. 1999/2000:58 s. 19.

⁵⁸ Se prop. 1999/2000:58 s. 20 och 21.

⁵⁹ Se prop. 1999/2000:58 s. 21. Jfr även art. 1 i Rådets genomförandebeslut 2013/680/EU av den 15 november 2013.

⁶⁰ Se prop. 1999/2000:58 s. 27. Där noteras för övrigt också att lagrådet avstod från att uttala sig om bestämmelsen.

⁶¹ Jfr Forssén 2016, 12 213 122.

⁶² Jfr Forssén 2015, avsnitten 6.5 och 7.1.3.6.

- Problemet är att gemensamma verk skapade t.ex. av ett enkelt bolag omfattas av den generella momssatsen om 25 procent, medan ett motsvarande verk anses som självständigt hos exempelvis ett aktiebolag eller handelsbolag och den reducerade momssatsen om 6 procent i stället tillämpas.
- Det beror på att 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML, som stipulerar reducerad momssats om 6 procent, enbart hänvisar till 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk – upphovsrättslagen (URL). Beträffande ett gemensamt verk, t.ex. ett filmverk som skapas av en manusförfattare, en regissör och en scenograf etc., gäller då att de olika delarna kan var för sig uppnå verkshöjd och anses omfattade av 1 § URL, men det färdiga filmverket som är ett gemensamt verk inom företagsformen enkelt bolag omfattas av 6 § URL. Det lagrummet omfattas inte av hänvisningen i 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML och i stället gäller den generella momssatsen om 25 procent, enligt 7 kap. 1 § första st. ML, för själva filmverket.
- I förhållande till mervärdesskattedirektivet föreligger enligt min mening en omotiverad brist på neutralitet i mervärdesbeskattningen av gemensamma verk mellan företagsformen enkelt bolag och andra företagsformer såsom aktiebolag. Om manusförfattaren, regissören och scenografen etc. bildar ett aktiebolag, omfattas inte bara deras respektive prestationer av självständighetskriteriet i 1 § URL, utan så är då fallet också med själva (det färdiga) filmverket. Aktiebolagets upplåtelse eller överlåtelse av filmverket omfattas således av den reducerade momssatsen om 6 procent, enligt 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML. Problemet i förevarande särskilda hänseende avhjälpas därför inte av en omformulering av 6 kap. 2 § ML. I stället skulle lösningen ligga i att 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML skulle ändras, så att lagrummet inte bara omfattade självständiga verk, utan också gemensamma verk. Av neutralitetsskäl borde enligt min mening 7 kap. 1 § första st. 8 ML utökas till att omfatta också 6 § URL, så att ett gemensamt verk som skapas under företagsformen enkelt bolag mervärdesbeskattas med samma momssats (6 procent) som gäller för andra bolagsformer och enskilda firmor, dvs. om en av de inblandade äger alla rättigheter och övriga är anställda hos denne.

För övrigt: se mer om 6 kap. 2 § ML (5 kap. 2 § SFL) i samband med genomgången av 6 kap. 7 § ML (se nedan i nästa kapitel). Där behandlas bl.a. mer om problem inom artistområdet för produktionsbolag.

MELLANMÄN (FÖRMEDLARE), 6 KAP. 7 § (och 8 §), 9 b KAP. ML (RESE TJÄNSTER) OCH SÄRSKILT OM 6 KAP. 7 § OCH PRODUKTIONSBOLAG INOM ARTISTOMRÅDET

SKATTSKYLDIGHET FÖR FÖRMEDLARE⁶³

Inledning

SKV kan oförväntat påstå följande angående en mellanmanssituation: 'Denna situation omfattas av 6:7 i mervärdesskattelagen'. En företagare uppfattar sig som agent, men anses därmed enligt SKV likställd med en försäljare eller kommissionär. Revisorn känner oftast till regeln, men den är tämligen obekant bland företagare och skapar problem framför allt i ett nystartat företag, som kanske har varit igång ett och ett halvt år, innan revisorn granskar det. Dessa "6:7-fall" innebär att en förmedlare av en vara eller en tjänst kan bli skattskyldig i lika mån som sin huvudman, men är tämligen obekanta i affärlivet. De saknar också en direkt motsvarighet i bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, där de närmast motsvaras av två regler, en om varor respektive en om tjänster i art. 14.2 c respektive art. 28.

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 uppbär 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 den provision som vederbörande erhåller för den tjänst det innebär att sammanföra en säljare 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 uppbär 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."

⁶³ Jfr Forssén 2016, 11 222 000, 12 200 001, 12 201 030, 12 201 031, 12 201 032 och 12 201 033. Jfr även avsnitten 3.3.1-3.3.4 i *Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv Andra upplagan* [Cit. Forssén 2017 (1)].

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 – i likhet med representantregeln (6 kap. 2 § ML) – från den allmänna varuskatten från 1959,⁶⁴ 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 1969.⁶⁵ När ML ersatte GML den 1 juli 1994 överfördes regeln till 6 kap. 7 § ML.⁶⁶ Därefter har Sverige anslutit sig till EU 1995, och vid tolkningen av 6 kap. 7 § ML bör därför två regelverk numera beaktas: ML respektive EU:s mervärdesskattedirektiv.

Specialregeln kommenteras i SOU 2002:74 (Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv) Del 1 s. 653, där det anges att den har sin närmaste motsvarighet i art. 5.4 c och 6.4 i sjätte direktivet. Numera återfinns dessa bestämmelser i art. 14.2 c och 28 i EU:s mervärdesskattedirektiv. 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 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.”

⁶⁴ Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt.

⁶⁵ Jfr prop. 1968:100 s. 17, 120 och 121.

⁶⁶ Jfr prop. 1993/94:99 s. 190.

I de följande avsnitten i detta kapitel prövar jag 6 kap. 7 § ML från olika perspektiv och avslutar med mina konklusioner samt med att jag nämner något om uttrycket *i eget namn* i 9 b kap. ang. s.k. resetjänster och något särskilt om 6 kap. 7 § ML och produktionsbolag inom artistområdet. Här ska bara nämnas också något om 6 kap. 8 § ML ang. producentföretag som har bildats av producenter för avsättning av deras produktion på auktion:

- I 6 kap. 8 § andra st. ML anges att med producentföretag förstås ett företag som har bildats av producenter för avsättning – på auktion – av deras produktion eller som har tillkommit i detta syfte. Beträffande ett producentföretags försäljning av en vara eller en tjänst på auktion anges i 6 kap. 8 § ML att vad som sägs om skattskyldighet i 7 § ska gälla producentföretaget och producenten. Således berör jag inte särskilt 6 kap. 8 §, utan i tillämpliga delar gäller det jag säger om huvudman och förmedlare (mellanman) enligt 6 kap. 7 § i princip också för producent och producentföretag enligt 6 kap. 8 §.⁶⁷

Prövning av 6:7 avseende förmedlare som är beskattningsbara personer

Ett problem vid tillämpningen av 6 kap. 7 § ML är att SKV enligt min erfarenhet brukar hävda att regeln inte bara omfattar kommissionärsförhållanden, utan alla situationer där mellanmannen (förmedlaren) agerar i eget namn i förhållande till köparen av en vara eller tjänst. Problemet är att i sådana branscher inom affärlivet där en förmedlare antingen arbetar som vanlig agent eller som kommissionär åt sin huvudman är begreppet ”6:7-fall” obekant. Tvisten mellan SKV och mellanmannen innebär att denne för viss omsättning har valt att agera som vanlig agent och anser att beskattningsunderlaget endast utgörs av provisionen från huvudmannen, medan SKV hävdar att förmedlingen omfattas av 6:7 bara för att huvudmannen inte är synlig i fakturan. Därmed ska mellanmannen anses ha agerat *i eget namn* och uppburit likviden med den följd att denne enligt 6:7 också anses göra huvudmannens omsättning, dvs. beskattningsunderlaget för mellanmannen är enligt SKV hela priset för varan eller tjänsten till kund – inte bara förmedlingsprovisionen från huvudmannen.

Jag anser att SKV:s inställning saknar stöd i en tolkning av 6 kap. 7 § ML utifrån EU-rätten. Regeln har okritiskt överförs till ML – via GML – från 1959 års lagstiftning om allmän varuskatt. Det är grundorsaken till aktuella tolknings- och tillämpningsproblem beträffande vilka

⁶⁷ Jfr Forssén 2016, 12 200 001.

situationer som utgör ”6:7-fall”. Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare härrör således från en lagstiftning där i första hand varor utgjorde skatteobjekt. Den allmänna varuskatten från 1959 omfattade i första hand följande typiska beskattningssituation: En affärsidkare, t.ex. livsmedelshandlare, tillhandahåller mot betalning en vara över disk till en kund. Tredje st. första men. i anvisningarna till 12 § i förordningen om allmän varuskatt angav följande: ”Vid försäljning i *kommission* anses kommissionären såsom säljare.” Tanken var uppenbarligen att exempelvis en mellanman som sålde varor i kommission skulle jämföras med en egenförsäljare. I art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet uppställs kravet att det ska vara fråga om ”Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning”, för att en mellanman ska jämföras med en egenförsäljare. Det saknas stöd för att användningen av lokutionen *i eget namn* i art. 28 i mervärdesskattedirektivet, som avser tjänsterna, kan innebära att en bestämmelse ska anses implementerad i ML, genom 6:7, som skulle medföra att förmedlaren ska jämföras med en egenförsäljare enbart på den grunden att huvudmannen inte är synlig i fakturan till kunden. Enligt min mening borde ett klarläggande ha gjorts redan vid momsreformen 1991 (SFS 1990:576), vilken bl.a. innebar att tjänsterna blev generellt skattepliktiga, av innebörd att omsättningen som huvudmannen gör enbart kan anses göras även av förmedlaren, om denne har ingått ett kommissionsavtal med huvudmannen, medan förmedlaren vid vanligt agentavtal endast anses göra en omsättning motsvarande förmedlingsprovisionen från huvudmannen.

Ännu mer problematisk blir situationen när SKV anför tillämpning av 6 kap. 7 § ML avseende en mellanman som t.ex. idkar handel i Sverige med begagnade varor från andra EU-länder än Sverige. I det hänseendet får också nämnas att särskilda problem kan förekomma vid tillämpning av s.k. vinstmarginalbeskattning (VMB) enligt 9 a kap., som gäller begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter. Den som är s.k. beskattningsbar återförsäljare enligt 9 a kap. ML kan drabbas av att SKV angriper vederbörandes rätt att tillämpa VMB i stället för allmänna momsbestämmelser avseende en omsättning i Sverige på grund av momsmässiga förhållanden hos motparten i det andra EU-landet. Ofta borde då mellanmannen alternativt kunna åberopa att vanligt agentförhållande råder och att beskattningsunderlaget är förmedlingsprovisionen. Då blir beskattningsunderlaget detsamma som om VMB skulle godkännas av SKV, i stället för att SKV underkänner VMB och anför att beskattningsunderlaget ska anses utgöra priset för varan som erhålls från kund. I sådana fall avfärdar SKV ofta ett sådant alternativt yrkande med att ”6:7-fall” föreligger, och att det innebär att mellanmannen ska jämföras med en egenförsäljare. Denne tillhandahåller – enligt SKV – inte bara en förmedlingstjänst, utan ska anses göra samma omsättning som huvudmannen. Fenomenet blir desto

märkligare som SKV då anför att mellanmannen ska anses ha gjort ett förvärv momsmässigt sett från huvudmannen i det andra EU-landet, trots att mellanmannen inte anses ha någon skyldighet att uppta varorna i en varulagerinventering enligt lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen. Det är, som nämnts, nämligen så att bestämmelsen i 6 kap. 7 § är en specialregel i ML, och saknar motsvarighet inom t.ex. inkomstskatterätten.

Ovan återges de problem som jag i första hand anser föreligger beträffande 6 kap. 2 § ML angående momsfrågor avseende enkla bolag och partrederier, och vilka enligt min mening visar på ett uppenbart behov av klarlägganden etc. av den regeln. De problem som berörs här beträffande 6:7 visar på liknande sätt på ett behov av prövning i rättspraxis av omfattningen av ”6:7-fall” beträffande bestämningen av det skattepliktiga området etc.

- Exempelvis bilhandel, båthandel, husvagnshandel, bygg- och anläggningsentreprenader och komponentindustrin är sådana branscher där begreppet ”6:7-fall” är obekant, men ändå anför SKV att beskattningsåtgärder kan vidtas gentemot förmedlare i dessa branscher så att de momsmässigt sett jämföras med egenförsäljare utan att kommissionärsförhållande föreligger.
- Den beskrivna extrema tolkningen och tillämpningen av 6 kap. 7 § ML liknar den jag har beskrivit beträffande 6 kap. 2 § ML, där tolkningsresultatet av en regel kan bli så extremt att grunderna för moms-systemet såsom det bestäms av EU-rätten åsidosätts. I nuvarande avfattning av 6 kap. 2 § ML kan nämligen tolkningen av den regeln innebära att en vanlig privatperson ges rätt till momsavdrag för sina utgifter. Det är ett extremt tolkningsresultat, eftersom momsen är en konsumtionsskatt som ska bäras av konsumenten, som normalt är en vanlig privatperson, och som således inte ska erhålla avdrag för ingående moms vid sina inköp av t.ex. matvaror.⁶⁸
- Min uppfattning är att det också är extremt och inte godtagbart att tillämpa 6 kap. 7 § ML utifrån ett tolkningsresultat som skulle innebära en beskattning av något som inte förekommer i affärlivet. Något sådant som ”6:7-fall” kan inte existera vid sidan av kommissionsfall, för att jämföra en förmedlare med en egenförsäljare. Det är en företeelse som inte tillämpas i affärlivet, varför en sådan tjänst inte tillhandahålls enligt 1:6 ML. Vid implementeringen av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, såsom här med art. 14.2 c och 28, bör

⁶⁸ Jfr Forssén 2015, avsnitten 1.1.1 och 2.7.

en avgränsning av vad som omfattas av mervärdesskatten åtminstone ske med hänsyn till skatteförmågeprincipen. Exempelvis nämnda företag inom bilhandel etc. gör sina kalkyler för prissättning utifrån de begrepp som tillämpas i affärslivet. Därvidlag har de inte anledning att gå utöver vad som följer av direktivbestämmelserna i fråga, när det gäller att bestämma i vilka fall de ska jämföras med egenförsäljare. Att de skulle ha anledning att uppfatta att 6 kap. 7 § ML omfattar mer än kommissionsfallen i det hänseendet är en extrem tolkning som inte bör tillämpas enligt min mening. Inom affärslivet beskrivs förmedlare normalt sett som agenter respektive kommissionärer, och i art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet används också uttrycket *kommissionsavtal om köp eller försäljning*.

- Mervärdesskattedirektivet anger ingen definition av vad som förstås med *kommissionsavtal*, varför enligt min mening civilrätten, vilken parterna också beaktar för att åtskilja sådana avtal från vanliga agentavtal, bör avgöra den bestämningen. Därvidlag bör således vägledning hämtas i kommissionslagen (2009:865), där 1 § i och för sig anger att lagen avser försäljning och köp av lös egendom, och således inte tjänster, men innehåller uttrycket *i eget namn*. Enligt min uppfattning ger den lagen, tillsammans med lagen (1991:351) om handelsagentur, vars 1 § anger att en handelsagent tar upp anbud till eller sluter avtal i huvudmannens namn, vägledning för distinktionen mellan å ena sidan kommissionsfall och därmed omfattningen av 6:7 ML och å andra sidan vanliga agentavtal som omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML. I förarbetena till kommissionslagen anges att uppdragsgivarens – dvs. huvudmannens – intresse av överlåtelsen till tredje man respektive köpet från tredje man bör vara avgörande för frågan om parterna har träffat ett kommissionsavtal eller inte: Lagstiftaren anger att det blir fråga om en helhetsbedömning av parternas avtal, och att det är svårt att försöka göra en närmare reglering i lagen (jfr prop. 2008/09:88 s. 56). Det är således inte förenligt med EU-rätten på området, när SKV hävdar att 6:7 ML inte bara omfattar kommissionärsförhållanden, utan även fall därutöver, och att fakturans utseende skulle vara avgörande för bedömningen. Om det inte finns skriftligt avtal eller andra omständigheter till ledning för bedömningen av vad parterna har avtalat, kan fakturan utgöra ett indicium. Emellertid vore det inte ens möjligt att låta fakturans utseende i sig avgöra ifrågasvarande tolknings- och tillämpningsproblem. Det saknas i stället ett särskilt st. i 6 kap. 7 § som hänvisar till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML. Det är i första hand genom avsaknaden

av en sådan hänvisning som 6:7 kan föranleda den uppfattning som SKV anför om dess omfattning.

Om en prövning skulle komma till stånd i Högsta förvaltningsdomstolen (HFD), anser jag, på samma sätt som med nämnda extrema tolkningsresultat avseende 6 kap. 2 § ML, att den beskrivna regelkonkurrens som med SKV:s tolkning av 6:7 skulle kunna anses föreligga, mellan 6 kap. 7 § ML och art. 14.2 c och 28 i mervärdesskattedirektivet, bör åtgärdas genom en *de sententia ferenda* reducerande tolkning av 6 kap. 7 § i ML, så att resultatet blir förenligt med det resultat som ska uppnås med mervärdesskattedirektivet.⁶⁹ Det bör beaktas att det inte finns någonting i mervärdesskattedirektivet som stöder att momssystemet skulle innebära en beskattning av företag utöver vad som är förenligt med skatteförmågeprincipen, dvs. så att ”6:7-fall” skulle lägga till något utöver kommissionärsförhållanden angående när en förmedlare momsmässigt sett ska jämföras med en egenförsäljare. Företagsskatterätten bör inte i sig kunna anses ’skapa’ beskattningssituationer som inte motsvarar verkliga förhållanden inom affärlivet.

Prövning av 6:7 avseende förmedlare som är icke beskattningsbara personer

I detta avsnitt berörs kortfattat 6:7-problematiken i förhållande till begreppet beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML, som genom SFS 2013:368 innebär en implementering av huvudregeln om beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Frågan är om ”6:7-fall” kan anses omfatta också icke beskattningsbara personer. Det strider i så fall mot den direktivbestämmelsen. Även det perspektivet ger belägg för att det föreligger ett behov av prövning i rättspraxis av omfattningen av 6 kap. 7 § ML. Jag anför att 6:7, i likhet med vem som kan anses vara delägare i enkelt bolag eller partrederi enligt 6:2, innebär att mellanmannen (förmedlaren) kan vara en icke beskattningsbar person, dvs. i motsats till vad som gäller enligt 4 kap. 1 § ML en vanlig privatperson eller en anställd hos en beskattningsbar person. Den utvidgningen genom 6:7 av kretsen av skattskyldiga i förhållande till 4:1, och därmed också i förhållande till art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, beror på att ML i nuvarande avfattning ’tillåter’ 6:7 att, i likhet med 6:2, utvidga begreppet skattskyldig i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1. Det sker genom att 1 kap. 2 § sista st. ML anger att särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i bl.a. 6 kap., och att det saknas en sådan

⁶⁹ De sententia ferenda ”Om den dom som bör göras”, dvs. uttalanden om rätten såsom man önskar se den utformad i rättspraxis i framtiden. Jfr även Forssén 2015, avsnitt 2.7.

hänvisning till 1 kap. 2 § första st. 1 som finns i 6 a kap. 1 § andra st. ML för bestämningen av skattskyldighet enligt reglerna om mervärdesskattegrupper.⁷⁰

Jag föreslår, som ovan nämnts, på samma sätt som jag gör för bestämningen av vem som är skattskyldig enligt 6:2, att det angående vem som avses med skattskyldig förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML införs, på motsvarande sätt som i 6 a kap. 1 § andra st., ett särskilt (andra) st. i 6:7 som hänvisar till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML. Därigenom skulle 6:7 begränsas så att regeln bara omfattar en förmedlare som i sig har karaktären av beskattningsbar person. Att nuvarande avfattning av ML medger ett tolkningsresultat som innebär att skattskyldig förmedlare kan vara en icke beskattningsbar person enligt 6:7, och således, i motsats till vad som gäller enligt 4:1 ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, skattskyldig trots att denne är en vanlig privatperson, är ett extremt tolkningsresultat.⁷¹

Jag anser att nämnda tolkningsresultat avseende 6:7 ML av innebörd att skattesubjektet inte bara skulle kunna vara en vanlig privatperson, utan även en anställd hos en beskattningsbar person i sin egenskap av anställd är ett extremt tolkningsresultat också i det hänseendet. Till belägg för det anför jag EU-domstolens mål C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit). I punkt 24 i det målet anser EU-domstolen bl.a., att undantaget från skatteplikt i art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet, som avser omsättningar hos organ av social karaktär, inte kan tillämpas direkt på personal i ett bemanningsföretag. Det är nämligen inte de anställda i ett sådant företag som är den beskattningsbara personen enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Enligt EU-domstolens uppfattning i punkt 23 i målet utesluts därför de anställda från begreppet beskattningsbar person just i sin egenskap av anställda, vilket följer av art. 10.

Jag anser att nyss nämnda EU-mål stöder min uppfattning att en fråga om mervärdesbeskattning avseende en förmedlare ska gälla förmedlaren – företaget – och inte ett sådant företags anställda. Oavsett vad som gäller i övrigt angående 6:7 ML på temat förenlighet med mervärdesskattedirektivet, är det ett icke EU-konformt tolkningsresultat i förhållande till beskattningsbar person enligt direktivets art. 9.1 första st. att 6:7 ML skulle kunna göra en anställd till beskattningsbar person och – därigenom – skattskyldig. Sålunda bör – så länge 6:7 finns kvar oförändrad i ML – beskrivna extrema tolkningsresultat åtgärdas, som ovan nämnts, genom en *de sententia ferenda* reducerande tolkning av 6 kap. 7 § ML, så att resultatet blir förenligt med det resultat som ska

⁷⁰ Jfr Forssén 2015, avsnitten 2.8, 6.2.1.4, 6.3.3, 6.3.4, 6.6, 7.1.3.2 och 7.1.3.3.

⁷¹ Jfr Schema 2 i avsnitt 2.8 i Forssén 2015.

uppnås med mervärdesskattedirektivet. Enligt art. 288 tredje st. Fördraget om EU:s funktionssätt är nämligen svenska domstolar och myndigheter skyldiga att tolka och tillämpa ML utifrån det resultat som är avsett med mervärdesskattedirektivet. Huvudregeln om vem som utgör skattesubjekt bestäms av kriterierna för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, som är implementerad i 4:1 ML, och således ska rekvisiten om självständighet och ekonomisk verksamhet etc. vara uppfyllda för personen själv i fråga, för att denne ska anses ha karaktären av beskattningsbar person.

Jämförelse av 6:7 med oäkta kommissionärsförhållanden i 6 a kap. 1 § första st. 3 ML

Regler om s.k. mervärdesskattegrupper finns, med stöd av art. 11 i mervärdesskattedirektivet, i 6 a kap. ML. I förevarande sammanhang angående omfattningen av ”6:7-fall” gör jag en jämförelse med s.k. oäkta kommissionärsförhållanden enligt 6 a kap. 1 § första st. 3 ML. Ett kommissionärsförhållande enligt den regeln är ett specialfall av kommissionärsförhållande enligt de inkomstskatterättsliga regler vilka numera återfinns i 36 kap. IL. Ifrågavarande specialfall benämns därför för oäkta kommissionärsförhållanden, just för att betona dess karaktär av skatterättsligt specialfall.⁷²

När mervärdesskatten infördes i Sverige 1969, genom GML, meddelade dåvarande Riksskattenämnden den 30 oktober 1968 en bindande förklaring angående kommissionärsbolag av innebörd att skattskyldigheten enligt GML skulle åvila endast kommittentbolaget, när det gällde oäkta kommissionärsförhållanden.⁷³ HFD uttalade i RÅ 1995 not. 16, som omfattade både tiden före införandet av ML den 1 juli 1994 och tiden därefter, att den bindande förklaringen upphörde då, dvs. när GML ersattes av ML. Frågan var om skattskyldigheten till moms vid oäkta kommissionärsförhållanden skulle bedömas med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser eller enligt 6:7 ML. Med andra ord var frågan om kommissionärsbolaget skulle betraktas utifrån kraven för skattskyldighet för en egenförsäljare (återförsäljare) enligt 1 kap. 2 § första st. 1 eller utifrån specialregeln i 6:7 ML. HFD ansåg, med hänvisning till uttalanden i prop. 1993/94:99 s. 190 och prop. 1968:100 s. 121 om att syftet med specialregeln är att behandla en förmedlare av en vara på samma sätt som en återförsäljare, att 6:7 inte är avsedd att tillämpas vid ett s.k. oäkta kommissionärsförhållande. Enligt HFD ska skattskyldigheten i sådana fall avgöras med stöd av allmänna regler i ML.

⁷² Jfr HFD:s förhandsbesked RÅ 1995 not. 16.

⁷³ Jfr RSN 1969:30.9.

Genom momsreformen den 1 juli 1998 (SFS 1998:346) återinfördes så att säga den särskilda lösningen för mervärdesbeskattning av oäkta kommissionärsförhållanden enligt 36 kap. IL, genom att kommissionärsföretag och kommittentföretag kan ansöka hos SKV om att registrera sig som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp). Emellertid stöder HFD:s avgörande i RÅ 1995 not. 16 min konklusion att det är en extrem tolkning att anse att "6:7-fall" skulle omfatta mer än vad som avses med kommissionsfall inom affärslivet. I stället för en sådan utvidgande tolkning innebar HFD:s avgörande enbart nämnda negerade uttalande om att bestämmelsen i 6 kap. 7 § ML inte är avsedd att tillämpas vid ett s.k. oäkta kommissionsförhållande. I linje med vad jag har anfört ovan anser jag således att också de i detta avsnitt berörda omständigheterna belägger att det saknas ett särskilt (andra) st. i 6 kap. 7 § som hänvisar till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML. Ett sådant finns, som ovan nämnts, i 6 a kap. 1 §, där andra st. anger följande:

"Huruvida mervärdesskattegruppens verksamhet ska anses medföra skattskyldighet följer av de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 2 § första stycket 1."

Om en sådan lösning införs i 6 kap. 7 §, kan inte begreppet skattskyldig utvidgas i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1, genom att 1 kap. 2 § sista st. ML anger att särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i bl.a. 6 kap. ML.

Konklusioner

Genomgången ovan har lett till konklusionen att det beträffande 6 kap. 7 § ML förekommer en faktisk gällande rätt utan stöd i gällande rätt i en egentlig mening, när SKV anför det extrema tolkningsresultatet att "6:7-fall" omfattar beskattningssituationer som inte motsvarar verkliga förhållanden inom affärslivet. Jag anser att det saknas ett särskilt (andra) st. i 6:7 som hänvisar till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML. Därigenom skulle inte begreppet skattskyldig utvidgas för "6:7-fall" i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1, genom att 1 kap. 2 § sista st. ML anger att särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i bl.a. 6 kap. ML. Ett sådant andra st. finns angående mervärdesskattegrupper i 6 a kap. 1 § ML. Jag har för övrigt föreslagit detsamma beträffande 6:2 ML, som också öppnar för ett extremt tolkningsresultat, genom att den regeln kan tolkas som att med skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. kan anses en delägare i ett enkelt bolag eller partrederi som är en vanlig privatperson. Genom tillägg av ett andra st. i 6:2 med hänvisning till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML vore det inte heller möjligt.⁷⁴

⁷⁴ Jfr Forssén 2015, avsnitt 7.1.3.2.

Jag anser att genomgången här belägger att det finns ett behov av prövning i rättspraxis av omfattningen av 6 kap. 7 § ML och huruvida ”6:7-fall” kan anses omfatta icke beskattningsbara personer såsom vanliga privatpersoner (konsumenter) och anställda. Genom att därigenom ge sådana personer karaktären av skattesubjekt momsmässigt sett, strider 6:7 mot bestämningen av beskattningsbar person i huvudreglerna i 4:1 ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Lagrummet 6:7 är som begrepp något som inte kan anses förenligt med mervärdesskattedirektivet, när SKV anser att ”6:7-fall” omfattar beskattningssituationer som inte motsvarar verkliga förhållanden inom affärlivet eller om det skulle anses ge vanliga privatpersoner inklusive anställda karaktären av skattesubjekt momsmässigt sett. Problematiken beror på att lagstiftaren inte har beaktat, när lagrummet överfördes från GML till ML eller därefter, att 6:7 härrör från en annan kontext än den som gäller sedan Sveriges EU-inträde 1995, nämligen från 1959 års förordning om allmän varuskatt.

För övrigt: se mer om uttrycket i eget namn i det närmast följande avsnittet om resetjänster enligt 9 b kap. ML, där jag anför ytterligare stöd för min uppfattning ang. innebörden av uttrycket *i eget namn* etc. i 6 kap. 7 § ML.

UTTRYCKET I EGET NAMN I 9 b KAP. ML ANG. RESETJÄNSTER⁷⁵

Personbefordran ska inte förväxlas med s.k. resetjänster, som är något annat momsmässigt sett. Beträffande s.k. resetjänster som tillhandahålls av resebyråer kan det bli aktuellt med VMB enligt 9 b kap. ML (jfr art. 306-310 i mervärdesskattedirektivet), i stället för ML:s allmänna bestämmelser om beskattningsunderlag etc.

Jag beskriver mer om resetjänster och VMB i Forssén 2016, och här ska bara något nämnas om uttrycket ”i eget namn” i 9 b kap. 1 § ML, som lyder:

”Detta kapitel tillämpas vid sådan omsättning av resor som en resebyrå tillhandahåller resenärer, om resebyrån som ett led i den omsättningen förvärvar varor och tjänster från andra beskattningsbara personer eller förmedlar varorna och tjänsterna i eget namn för deras räkning. Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller en resenär ska anses som omsättning av en enda tjänst (resetjänsten).

Med resebyrå avses även researrangör.”

⁷⁵ Jfr Forssén 2016, 12 213 234. För mer läsning särskilt ang. 9 b kap. ML: se Forssén 2016 12 213 234, 13 120 000, 21 230 000, 21 362 134, 21 362 200 och 21 362 300

Jag anför bruket av uttrycket *i eget namn* i 9 b kap. 1 § första st. första men. ML och i art. 306.1 första st. i mervärdesskattedirektivet till ytterligare stöd för min uppfattning ovan ang. innebörden av uttrycket *i eget namn* etc. i 6 kap. 7 § ML, dvs. att det – i motsats till vad SKV hävdar – inte är förenligt med EU-rätten på området att 6 kap. 7 § ML inte bara omfattar kommissionärsförhållanden, utan även fall därutöver och att fakturans utseende skulle vara avgörande därvidlag. Jag anför sålunda följande till ytterligare stöd för min uppfattning:

- Enligt art. 306.1 första st. i mervärdesskattedirektivet gäller en särskild ordning för resebyråer, om en resebyrå *i eget namn* använder andra beskattningsbara personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla *reseprestationer*. Ett ”6:7-fall” är inte baserat på något liknande i direktivet, varför vad som avses med en förmedlare som agerar *i eget namn* enligt 6:7 bör förstås en person som omfattas av ett kommissionärsförhållande, medan en förmedlare som omfattas av ett vanligt agentavtal omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML. En mellanman som inte omfattas av någon sådan särskild ordning som gäller för resebyråer bör således inte behandlas momsmässigt sett på det ena eller andra sättet enbart på grund av fakturans utseende.
- HFD har i RÅ 2003 ref. 32 bedömt att en resebyrå anses agera ”i eget namn” resp. i annans namn beroende på om resebyrån står ensam som avtalspart i förhållande till resenären på flygbiljetten resp. tillsammans med flygbolaget på flygbiljetten, där flygbolaget anges som avtalspart i förhållande till passageraren. HFD hänvisade därvidlag till 9 b kap. 1 § ML och art. 26.1 i sjätte direktivet (numera art. 306 i mervärdesskattedirektivet), där det anges att ett krav i direktivet för tillämpning av den särskilda ordningen för resebyråer är att resebyrån använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla *reseprestationer*.
- HFD hänvisar också till EU-målet C-163/91 (Van Ginkel et al.), där det i pkt 21 anges att det för bedömning av om tillämpning av art. 26.1 i sjätte direktivet aktualiseras särskilt ska beaktas de *contractual obligations* vilka gäller för resebyrån gentemot resenären, och huruvida dessa är uppfyllda eller inte.
- På motsvarande sätt bör enligt min mening innebörden av avtal mellan huvudman, mellanman och kund granskas för att bedöma om ett ”6:7-fall” föreligger. Emellertid finns därvidlag inte något stöd för att avvika från de allmänna bestämmelserna i ML med hänvisning till att fråga skulle vara om att åstadkomma någon

sådan särskild prestation som motiverar en särskild ordning såsom för resebyråer när de åstadkommer reseprestationer.

SÄRSKILT OM 6 KAP. 7 § ML OCH PRODUKTIONSBOLAG INOM ARTISTOMRÅDET⁷⁶

Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 11 § 1 ML omsättning bestående i en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av URL, och regeln har följande bakgrund:

- Regeln överensstämmer inte med EU-rätten på området. Sverige fick i anslutningsfördraget med EU 1995 rätt att tills vidare undanta från mervärdesbeskattning tjänster som tillhandahålls av författare, artister och liknande aktörer. Emellertid innebär EU-reglerna att ersättningar som betalas till annan än den utövande konstnären ska omfattas av momsplikten.⁷⁷
- I samband med momsreformen 1997 (SFS 1996:1327) föreslogs att de situationer som regeln i fråga avser skulle bli momspliktiga, med tillämpning av den reducerade momssatsen om 6 procent. Endast upphovsmannens överlåtelse resp. upplåtelse skulle omfattas av undantag från momsplikten.⁷⁸
- Vid remissbehandlingen mellan Finansdepartementet och organisationer verksamma på området framkom att nämnda avgränsning av omfattningen av undantaget skulle medföra stora administrativa problem för organisationer som företrädde rättighetshavarna.⁷⁹
- Vid ”en sammanvägning av alla omständigheter” bedömde Regeringen att den låga momssatsen i kombination med den generella avdragsrätten för ingående moms skulle medföra att de ekonomiska effekterna av en skattebeläggning skulle bli jämförelsevis små ”för de på olika sätt berörda”. Däremot ansåg lagstiftaren att den möjlighet som anslutningslagen ger att undanta från momsplikt själva framförandet av det litterära eller konstnärliga verket (t.ex. gage) ska fortsätta att utnyttjas. Lagstiftaren ansåg att ”de problem som redovisats vid upplåtelse och överlåtelse av rättigheter saknade motsvarighet när det gällde ersättningen för själva framförandet”.⁸⁰

⁷⁶ Jfr Forssén 2016, 12 214 030.

⁷⁷ Jfr SOU 2006:90 s. 146.

⁷⁸ Jfr SOU 2006:90 s. 146 och 147.

⁷⁹ Jfr SOU 2006:90 s. 147.

⁸⁰ Jfr SOU 2006:90 s. 147 och 148.

Utredningen SOU 2006:90 nämner i samband med genomgången av 3 kap. 11 § 1 ML den s.k. EMA Telstardomen, dvs. HFD:s förhandsbesked RÅ 2002 ref. 9. Utredningen anför att den medför att när t.ex. ”en länsteater säljer en produktion till en annan arrangör så skall 25 procent moms debiteras”.⁸¹ Det som saknas i domen, och vid lagstiftarens bedömning att tillämpningsproblemen enbart skulle gälla ersättningen för själva framförandet, är, enligt min uppfattning, att SKV brukar anför att produktionsbolagen ska omfattas av undantaget och således inte ha avdragsrätt för ingående moms i sin verksamhet, varvid SKV brukar anför att ett ”6:7-fall” föreligger, så att även produktionsbolaget ska anses göra den omsättning konstnären gör genom framförandet. Det berörs inte när utredningen SOU 2006:90 går igenom EMA Telstardomen ang. föreställningar som tillhandahålls av produktionsbolag m.fl.⁸²

Problemet för produktionsbolag inom kultur- och nöjesområdena är enligt min mening att EMA Telstardomen inte behandlar den situationen att SKV – enligt min erfarenhet – ibland anför mot dem att s.k. ”6:7-fall” föreligger – med den negativa konsekvensen för produktionsbolagen att de förlorar sin avdragsrätt. Jag noterar att EMA enligt domen ”åberopade ett utlåtande av professorn Jan Rosén”. Jag anser att om en ansökan om förhandsbesked inte innehåller frågor om de grundläggande mervärdesskatterättsliga rekvisiten, är det poänglöst att i en ansökan om förhandsbesked om mervärdesskatt uppställa postulat om rättsfakta och rättsföljder utifrån civilrätten som om den i sig principiellt sett skulle kunna förväntas ge önskvärt momsmässigt tolkningsresultat vid prövningen av ansökan hos skatterättsnämnden (SRN) och HFD.

Eftersom varken SRN eller HFD nämner problematiken med ”6:7-fall” i sammanhanget, kan läsaren av EMA Telstardomen anta att utlåtandet från professorn i fråga inte heller berörde den. Enligt min mening bör en ny prövning ske i HFD, för att klarlägga om gällande rätt ska anses innebära att produktionsbolagen ska redovisa moms med 25 procent på sina omsättningar och därmed anses ha avdragsrätt, men endast förutsatt att omständigheterna är sådana att SKV inte skulle anse sig ha anledning att anför att ”6:7-fall” föreligger.

Om SKV anför sistnämnda, ska produktionsbolagen behandlas likadant som artisten som faktiskt framför konserten etc. Dennes kostnads massa torde typiskt sett vara tämligen ringa jämfört med produktionsbolagets. Att konstnären/artisten inte omfattas av momsplikten innebär på

⁸¹ Jfr SOU 2006:90 s. 142 och 143.

⁸² Jfr SOU 2006:90 s. 157ff.

avdragsvidan kanske bara att denne saknar avdragsrätt för ingående moms på förvärv av t.ex. en gitarr. Produktionsbolaget har utgifter för att planera och förbereda konserten etc., vilka t.ex. kan utgöras av förvärv av konsulttjänster, resor till arrangörens lokaler för genomförande av konserten, hotellövernattningar i samband därmed etc. Det kan således vara ett direkt konkurshot mot ett produktionsbolag, om SKV anför att "6:7-fall" föreligger och sådant bolag därmed – till skillnad från konkurrenterna på området som inte råkar ut för ett sådant angrepp – inte ska anses ha avdragsrätt för ingående moms på sina förvärv för produktionen i fråga. Det har förekommit att t.ex. dansorkestrar har delat upp sina verksamheter i olika bolag, för att erhålla momsavdrag på förvärv av turnébuss i ett bolag som hyr ut bussen till arrangören (som har avdragsrätt), medan orkesterns andra bolag har debiterat arrangören utan moms för själva framförandet av dansbandsmusiken.⁸³ Det är en konstlad uppdelning och SKV har anledning att agera, men när det gäller att åberopa 6 kap. 7 § ML och anför att produktionsbolag inom artistområdet skulle omfattas av 3 kap. 11 § 1 ML, med förlust av rätten till momsavdrag som en konsekvens därav, agerar SKV enligt min mening i strid mot den för momsens grundläggande neutralitetsprincipen. Det är enligt min mening ytterligare ett exempel på en extrem tolkning och tillämpning av 6 kap. 7 § ML.

Jag får för sammanhanget också nämna problematiken enligt ovan med enkla bolag som gör ett filmverk, en musikproduktion etc. och den särskilda problematiken därvidlag med att den reducerade momssatsen om 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML inte omfattar gemensamma verk. Det är lätt insett att tolknings- och tillämpningsproblemen blir tämligen svårbemästrade, om både den problematiken och nämnda problematik ang. "6:7-fall" skulle anses föreligga samtidigt.

Utredningen SOU 2006:90 gör ett antagande om att EMA Telstardomen skulle ge hela bilden av den problematik som produktionsbolagen i fråga möter i sin vardag. Emellertid är det vanskligt om lagstiftaren håller det för gott, och underlåter att undersöka eller efterfråga uppgifter om förekomsten av en faktisk gällande rätt som SKV skapar enligt vad nyss beskrivits, och som så att säga utgör isbergets del under ytan. Gällande rätt i egentlig mening kommer enbart till uttryck genom de avgöranden som sker i HFD och som utgör isbergets del över ytan. Att lagstiftaren gör dylika antaganden om fullständighet genom prejudikat och förhandsbesked för beskrivningen av gällande rätt, och inte efterfrågar mer av empiriska undersökningar därvidlag, är, enligt min

⁸³ Jfr SOU 1994:31 s. 17.

mening, betänkligt på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

MOMSPROBLEM MED EXEMPELVIS MUSIKVERK I OSKIFTADE DÖDSBON FRÅN TIDEN FÖRE 1997 (6 KAP. 4 § ML)⁸⁴

I 6 kap. ML finns en särskild regel om skattskyldighet för dödsbon, vilken jag har berört i annat sammanhang.⁸⁵ Det är 6 kap. 4 §, som lyder:

"Om en skattskyldig har avlidit, är dödsboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter dödsfallet".

Frågan är om ett oskiftat dödsbo från tiden före den 1 januari 1997 som innehåller konstnärliga eller litterära rättigheter blir skattskyldigt för omsättningar efter den tidpunkten, dvs. efter det att sådana rättigheter blev skattepliktiga enligt SFS 1996:1327.

Svaret på frågan är enligt min mening nej. Jag utgår ifrån att dödsboet inte har några andra intäkter som skulle kunna medföra momsskyldighet än ifrågakarande royalties. Frågan om ett oskiftat dödsbos skattskyldighet i förevarande situation regleras inte genom de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 1 § första stycket 1 ML, utan genom 6 kap. 4 § ML. Den avlidne upphovsmannen dog före 1997, och var sålunda inte skattskyldig enligt reglerna i ML dåförtiden. Det innebär enligt min mening att dödsboet inte blir skattskyldigt för royalties som uppstår 1997 och framåt i tiden, eftersom förutsättningen för dess skattskyldighet är att den avlidne också var skattskyldig.

Liknande frågor har inte berörts i förarbeten mer än i samband med införandet av ML den 1 juli 1994, varvid – med särskilda problem angående konkursbons skattskyldighet enligt 6 kap. 3 § ML som förebild – ett förtydligande gjordes såtillvida att ordet omsättning infördes i förevarande beskattningsregel.⁸⁶ Det innebär att om en avliden var skattskyldig, ska dödsboet enligt 6 kap. 4 § ML också bli skattskyldigt från första kronan av omsättning som det gör. Däremot är förarbetena tysta beträffande vad som gäller i förevarande situation, dvs. när den avlidne inte var skattskyldig men skatteplikt senare har införts för de skatteobjekt som dödsboet omsätter.

Det här är ett exempel på betydelsen av att lagstiftaren beaktar verkligheten på temat ord och kontext i samband med skapandet av skatteregler. Verkligheten (kontexten) var och är den att det kan finnas

⁸⁴ Jfr Forssén 2016, 12 213 123.

⁸⁵ Jfr Forssén 1997 s. 467f.

⁸⁶ Jfr prop. 1993/94:99 s. 189.

fall med oskiftade dödsbon från tiden före 1997 vilka innehåller t.ex. rättigheter till musikverk. Lagstiftaren borde ha beaktat den frågan på temat ord och kontext redan 1997, dvs. när konstnärliga eller litterära rättigheter gjorde skattepliktiga enligt ML. För att undvika konkurrenssnedvridning, genom att oskiftade dödsbon i sådana fall undgår skattskyldighet för momspliktiga omsättningar, bör skattskyldigheten för dödsboet knytas till begreppet beskattningsbar person i 4 kap. 1 § första st. första men. ML, genom att det för skattskyldighet enligt 6 kap. 4 § ML införs ett särskilt st. i lagrummet med en koppling till de allmänna bestämmelserna och huvudregeln om vem som är skattskyldig i 1 kap. 2 § första st. 1 ML. Det föreslås – med 6 a kap. 1 § andra st. som förebild – också för 6 kap. 2, 7 och 8 §§ enligt ovan. Här ska också nämnas, att principen om en konkurrensneutral moms får anses stärkt, genom att den principen uttryckligen anges även i primärrätten, närmare bestämt i art. 113 Fördraget om EU:s funktionssätt, till skillnad från i föregångaren art. 93 EG-fördraget. Sekundärrättsligt framgår principen om en neutral moms genom art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet och av bl.a. fjärde, femte och sjunde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet.⁸⁷

⁸⁷ Jfr Forssén 2011 s. 37 och 46 och Forssén 2015, avsnitt 2.2.

MOMSPROBLEM MED FASTIGHETER I KONKURSBON, M.M. (6 KAP. 3 § ML)⁸⁸

På liknande sätt som med 6 kap. 4 § och problematiken med oskiftat dödsbo kan det uppstå momsproblem med den juridiska figuren konkursboet, när det gäller tillämpningen av den särskilda regeln om konkursbon i 6 kap. 3 § ML, som lyder:

”Om en skattskyldig har försatts i konkurs, är konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursboet”.

Till skillnad från beträffande dödsboet kan det på civilrättslig grund ifrågasättas om konkursboet är ett rättssubjekt full ut. Konkursboets funktion är att avveckla konkursgäldenärens tillgångar och skulder, varvid konkursförvaltaren är processhabil i konkursgäldenärens ställe. I förarbetena till ändringar i GML 1974 nämns att den föregående utredningen ansåg att konkursgäldenären ska anses som skattskyldig för det mervärde som skapas före konkursutbrottet och konkursboet mervärdesbeskattas för det mervärde som skapas efter konkursutbrottet, men förslaget att knyta skattskyldigheten till tidpunkten då mervärdet har skapats i stället för till vem som gör själva omsättningen fick anstå.⁸⁹ Det är enligt min mening, på grund av rättssubjektsfrågan, oklart om stöd finns i art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet för mervärdesbeskattning hos konkursbon. Enligt min uppfattning går det, som ovan nämnts, nämligen inte att dra någon definitiv slutsats huruvida ett icke rättssubjekt skulle kunna utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Enligt min mening är det nämligen oklart om icke rättssubjekt kan betraktas som beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁹⁰ Min uppfattning är således att konkursboet – och inte konkursgäldenären – är skattskyldig enligt 6:3 för en omsättning efter konkursutbrottet, men förutsatt att det kan klarläggas att ett konkursbo kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet.

Även om sistnämnda skulle klarläggas av EU-domstolen eller genom ändring i art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet, anser jag dock att ett konkursbo inte kan bli skattskyldigt enligt 6:3 ML för jämkning av

⁸⁸ Jfr Forssén 2016, 12 213 124. Jfr även Forssén 2017 (2), avsnitten 3 resp. 4: ang. särskild fråga om moms på byggnadsentreprenader i samband med byggnadsentreprenörs konkurs (6 kap. 3 § ML) resp. ang. viss fråga om investeringsvaror som utgör fastigheter och konkurs (8 a kap. ML).

⁸⁹ Jfr prop. 1973:163 s. 60 och 67.

⁹⁰ Jfr Forssén 2015, avsnitt 7.1.3.2.

ingående moms avseende en fastighet för vilken konkursgäldenären har haft avdragsrätt och som utgör s.k. investeringsvara enligt 8 a kap. 2 § ML. Oavsett om frågeställningen gäller jämkningsskyldighet i fall enligt 8 a kap. 11 §, där investeringsvaran inte omfattas av frivillig skattskyldighet (enligt 9 kap.), eller i fall enligt 8 a kap. 12 §, där investeringsvaran omfattas av frivillig skattskyldighet enligt 9 kap., sker inte någon äganderättsövergång av fastigheten (investeringsvaran) från konkursgäldenären till konkursboet. I dessa båda fall är en föregående överlåtelse av fastigheten förutsättningen för att förvärvaren ska kunna överta fastighetsägarens jämkningsskyldighet. Konkursbeslutet innebär inte någon överlåtelse av fastigheten, utan fastighetsägaren är alltjämt vid konkursboets fastighetsförsäljning konkursgäldenären.

Enligt 8 a kap. 13 § första st. första men. ML *kan* konkursboet *överta* konkursgäldenärens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående moms, förutsatt att konkursboet är skattskyldigt enligt 6:3. *Övertagandet* av nämnda rättighet och skyldighet ska enligt 8 a kap. 13 § första st. andra men. ske innan *konkursboet överlåter fastigheten*, men gäller från det att konkursboet blivit skattskyldigt för verksamheten i fastigheten. Konkursgäldenären ska alltid jämka för tiden fram till dess att han försatts i konkurs, enligt 8 a kap. 13 § andra st. ML, och enligt tredje st. samma lagrum ska bestämmelserna i 8 a kap. 12 § gälla för konkursboet och förvärvaren, *om en fastighet överlåts av konkursboet*. Däremot finns det ingen bestämning av vilka regler som gäller för hur jämkning ska ske hos konkursboet, om det *väljer* att överta konkursgäldenärens jämkningsskyldighet för avdragen moms från tiden före konkursutbrottet.⁹¹ Det enda som återstår att beakta därvidlag är 8 a kap. 11 och 12 §§, och dessa regler förutsätter, i enlighet med vad ovan nämns, överlåtelse av fastigheten från konkursgäldenären till konkursboet, vilket, som också nämnts, aldrig sker, utan *fastighetsägaren* är hela tiden konkursgäldenären. Det borde t.ex. anges att konkursförvaltaren ska kunna upprätta sådan handling som ska utfärdas enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML både för konkursboet och konkursgäldenären, som själv saknar rådighet på grund av konkursen, för att 6 kap. 3 § och 8 a kap. 13 § ML ska kunna innebära att konkursboet har övertagit konkursgäldenärens rättighet och skyldighet ang. jämkning av ingående moms från fastighetsägaren (konkursgäldenären).

Jag föreslår att SKV, oavsett om eller när lagstiftaren tar tag i berörda frågor om moms och konkursbon, i samråd med konkursförvaltarna utvecklar en sådan information om redovisning av moms i samband med konkurs som Riksskatteverket (RSV) – som idag kan sägas ha sin motsvarighet i SKV:s huvudkontor – utgav på 1980-talet: Däri återfanns

⁹¹ Jfr ordet *kan* i 8 a kap. 13 § första st. första men. ML.

redogörelser för bl.a. materiella regler resp. administrativa regler beträffande moms vid konkurs.⁹²

RSV förordade t.ex. att konkursgäldenärens återstående momsredovisning upprättas av denne i samråd med konkursförvaltaren. För det fall konkursgäldenären inte deklarerar, angavs det som *önskvärt* att konkursförvaltaren på förfrågan av länsstyrelsen – jfr SKV numera – lämnar sådana uppgifter att ett så korrekt beskattningsbeslut som möjligt kan fattas.⁹³ Enligt min erfarenhet kan problem förekomma på fastighetsområdet när en skattskyldig har beställt en byggnadsentreprenad och byggmästaren försätts i konkurs, om konkursförvaltaren inte medverkar till att beställaren erhåller ett fakturaunderlag som visar den utgående moms som ingår i a conton som erlagts av beställaren före konkursen (eftersom byggmästaren saknar rådighet på grund av att denne är försatt i konkurs). Ett annat problem är att det – enligt min erfarenhet – har förekommit att konkursförvaltaren själv utfärdar faktura på återstående entreprenadsumma efter konkursbeslutet, trots att denne inte har tillträtt konkursen så att hela entreprenaden har kunnat färdigställas genom ytterligare arbeten utöver de som motsvarar erlagda a conton. I så fall sker fakturering av arbeten som aldrig kommer att utföras.

Konkursgäldenären har, i enlighet med 13 kap. 14 § ML, enbart haft *uppskov* med att redovisa den moms för vilken skattskyldighet inträdde enligt 1 kap. 3 § andra st. ML redan när denne uppbar a conton från beställaren. Konkursgäldenären ska enligt 13 kap. 10 § första st. ML, avseende moms på omsättningar eller förvärv för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet inträtt före konkursbeslutet, redovisa sådan moms i mervärdesskattedeclaration för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

Att mervärdesbeskatta tjänster som inte har utförts strider dock mot att en omsättning är en nödvändig förutsättning för skattskyldighet enligt huvudregeln 1 kap. 1 § första st. 1 ML. Enligt min mening är det inte heller möjligt att mervärdesbeskatta på det sättet enligt 6 kap. 3 § ML, om konkursförvaltaren inte tillträder entreprenaden och ser till att den slutförs eftersom konkursboet därmed inte bedriver någon verksamhet efter konkursbeslutet. Situationen är enligt min uppfattning att likna vid vad som i civilrätten avses med begreppet obehörig vinst. Det beskrivna fenomenet bör utredas av lagstiftaren särskilt som SKV – återigen enligt min erfarenhet – inte rutinmässigt stämmer en byggmästare, som

⁹² Jfr RSV:s Moms vid konkurs 1984, där det angavs bl.a. ”Materiella regler beträffande redovisning av moms vid konkurs” (s. 7ff) resp. ”Administrativa regler beträffande moms vid konkurs” (s. 13ff).

⁹³ Jfr RSV:s Moms vid konkurs 1984 s. 13.

använder aktiebolagsformen för sin verksamhet, till personligt betalningsansvar inför förvaltningsrätten avseende den utgående moms som faktureras på fiktiva omsättningar av konkursförvaltaren.⁹⁴ Om nu någon beställare, t.ex. en kommun, betalar en sådan faktura från konkursförvaltaren, kan kommunen inte göra avdrag eftersom det är en felaktigt debiterad moms,⁹⁵ men den felaktigt debiterade momsen kan ändå komma att delas ut till fordringsägare i konkursen – t.ex. till en leverantör som ingår i konkursgäldenärens vänkrets. Av bl.a. den anledningen bör Tillsynsmyndigheten i konkurs (Kronofogden) också intressera sig för dessa frågor. Mitt förslag är därför att SKV, konkursförvaltarna och tillsynsmyndigheten tillsammans utvecklar en information om redovisning av moms i samband med konkurs.

För övrigt får nämnas att den källa som åberopades tidigare för att en konkursförvaltare skulle fakturera beställare av en byggnadsentreprenad för tjänster som inte utförts och inte heller skulle komma att utföras efter konkursbeslutet var – enligt min erfarenhet – SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005. Där angavs på s. 946 i avsnitt 41.3.8, Byggnadsföretags konkurs: ”Om entreprenören försätts i konkurs ska momsen redovisas på alla a conton och förskott som har erhållits före konkursutbrottet. Momsen ska anges i en faktura eller i en motsvarande handling som upprättas då entreprenörens arbete upphör och ska beräknas efter den skattesats som gällde när skattskyldighet inträdde för a contobetalingarna. I fakturan ska vidare anges momsen på eventuella krav utöver vad som har betalats i förskott eller a conto.” Det är således den sista meningen i citatet som både konkursförvaltare och SKV – enligt min erfarenhet – har åberopat till stöd för att konkursförvaltaren skulle ha utfärdat faktura med moms till beställarna av byggnadsentreprenaden för tjänster som beställarna aldrig har erhållit och inte heller kommer att få utförda av konkursgäldenären eller konkursboet. Meningen fanns kvar i SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2009, men utmönstrades till slut i och med utgåvan 2010.⁹⁶ Fenomenets tidigare existens utgör emellertid ett exempel på vad jag beskriver som att det under gällande rätt i en egentlig mening – dvs. gällande rätt som kommer till uttryck genom prejudikat från HFD (och som så att säga utgör isbergets del över ytan) – kan förekomma en faktisk gällande rätt skapad av SKV:s handledningar m.m. (och som då utgör isbergets del under ytan). Den får givetvis inte strida mot gällande rätt i form av skattereglerna, och bör uppmärksammas av lagstiftaren samt prövas i HFD, som således, enligt min mening, bör lämna

⁹⁴ Jfr ang. företrädaransvar: 59 kap. 12-21 §§ SFL.

⁹⁵ Det gäller oavsett om kommunen är momsregistrerad och lämnar mervärdesskattedeclarationer eller om kommunen tillämpar redovisning inom ’kommunkontosystemet’.

⁹⁶ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2009 Del 2, avsnitt 41.3.1.3 (s. 1173) resp. SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2010 Del 2, avsnitt 40.3.1.3 (s. 1189).

prövningstillstånd i skatteprocesser som innehåller dylika frågor. Fenomenet utgör ett exempel på det behov av empiriska studier som jag anser föreligger inom skatterätten, t.ex. genom empiriska studier inom ämnet *fiscal sociology*.

Särskilt för sammanhanget med fastigheter som utgör investeringsvaror får jag även nämna HFD:s förhandsbesked RÅ 1993 ref. 78 (mål nr 4825-1992). SRN ansåg i sitt förhandsbesked 1992-08-31 att konkursboet, och inte konkursgäldenären, var skatt- och redovisningsskyldig – enligt dåvarande 3 § andra st. tredje men. och 15 § femte-sjunde st. GML – för återföringen av tidigare avdragen ingående moms avseende en fastighet för vilken frivillig skattskyldighet gällde hos konkursgäldenären. HFD fastställde SRN:s besked. Fallet berörs i doktrinen, Öberg 2001,⁹⁷ och där nämns att konkursgäldenären förlorar rådigheten men inte äganderätten till fastigheten och att konkursboet således inte är ägare till fastigheten samt att HFD inte behandlade det problemet explicit, varför det är oklart exakt hur HFD kom fram till sitt avgörande.⁹⁸

När ML ersatte GML den 1 juli 1994 berördes inte förevarande problematik i prop. 1993/94:99, men väl i prop. 1993/94:225. Där nämns bl.a. RÅ 1993 ref. 78 och lagstiftaren ansåg att 9:5 ML måste ändras så att fastighetsägaren (konkursgäldenären) skulle vara redovisningsskyldig för återföring av ingående moms som denne gjort avdrag för, varvid konkursboet fortsättningsvis skulle vara redovisningsskyldig enbart för återföring av ingående moms som dragits av i konkursboets redovisning.⁹⁹

Av intresse för jämförelse med det nuvarande systemet med jämkning enligt 8 a kap. ML är, enligt min mening, att det beträffande lagändringen den 1 juli 1994 framhölls i förarbetena att den också medförde ”att sådant intyg om återförd och inbetald skatt som avses i 9 kap. 5 § ML måste utfärdas av såväl konkursboet som gäldenären” (s.k. intygsmoms).¹⁰⁰

Jag har för övrigt berört ifrågakvarande problematik redan innan Forssén 2015 respektive Forssén 2017 (2) publicerades. I Forssén 2008, avsnitt 7.1, nämner jag att jag berörde förevarande frågeställning i en artikel 2006 om reglerna om jämkning av ingående moms på fastighetsområdet i samband med konkurser.¹⁰¹ Den gällde – i likhet med Forssén 2017 (2) – huruvida staten kan ålägga en köpare

⁹⁷ Jfr Öberg 2001 s. 219-221.

⁹⁸ Jfr Öberg 2001 s. 220.

⁹⁹ Jfr prop. 1993/94:225 s. 18.

¹⁰⁰ Jfr prop. 1993/94:225 s. 18.

¹⁰¹ Jfr Forssén 2006.

av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet jämkningsskyldighet för återstående korrigeringsperiod, trots att parterna har utnyttjat möjligheten i 8 a kap. 12 § första st. andra men. ML att träffa "avtal om att överlåtare skall jämka". Den 1 januari 2001 upphörde den s.k. intygsmomsen, som dessförinnan gällde på fastighetsområdet parallellt med jämkningsreglerna, genom att återföringssystemet då avskaffades genom SFS 2000:500. Frågan är emellertid om nämnda avtalsmöjlighet medför liknande effekter i systemet med jämkning av ingående moms som de som tilläts förekomma beträffande intygsmomsen, innan det systemet reviderades i och med införandet av ML den 1 juli 1994. Under GML:s tid förekom nämligen att den som köpte från ett konkursbo en fastighet som omfattades av frivillig skattskyldighet tilläts av vissa skattemyndigheter – numera SKV – att, enbart på grund av intyget från konkursförvaltaren, återfå ingående moms i fastigheten utan att konkursgäldenären eller konkursboet faktiskt återbetalade till staten den ingående moms som upptogs i intyget och egentligen skulle återföras till staten. Det ansåg jag redan på den tiden som en extrem tolkning (jfr ang. min uppfattning i Forssén 2015 om att ett sådant tolkningsresultat får anses föreligga om en vanlig privatperson kan anses som skattskyldig enligt ML). Någon återföringsskyldighet fullgjordes således inte genom inbetalning till staten av intygsmomsen, utan den ingående moms som en gång dragits av hos konkursgäldenären tillgodofördes och utbetalades en gång till av vissa skattemyndigheter till den som köpte fastigheten från konkursboet, på grund av att konkursförvaltaren utfärdade intyget och deklarerade intygsmomsen (dubbelkompensation från staten således för samma momsutgifter).

Jag får åter nämna att det beskrivna fenomenet med intygsmomsen togs upp i en artikel i Svenska Dagbladet den 4 mars 1993 av Björn Dickson och att frågan om dubbelkompensation för moms från statskassan aldrig prövades av HFD i förhandsbeskedet RÅ 1993 ref. 78 (som avgjordes 1993-10-26). Öberg 2001 berörde inte ifrågasatt fenomen ang. intygsmomsen, utan där berördes RÅ 1993 ref. 78 enbart beträffande frågan om återföringsskyldighet ålåg konkursgäldenären eller konkursboet.¹⁰² Öberg 2001 behandlade inte jämkningsreglerna som infördes 2001 genom 8 a kap. ML, och eftersom Öberg 2001 inte heller tog upp fenomenet ang. dubbelkompensation för samma momsutgifter genom intygsmomsen, föreslår jag att skatterättsforskningen behandlar jämkningsreglerna i 8 a kap. och därvidlag bl.a. frågan huruvida parterna – i enlighet med 8 a kap. 12 § första st. andra men. ML – kan så att säga avtala bort SKV:s möjlighet att ålägga köparen av fastighet som omfattas av

¹⁰² Jfr Öberg 2001 s. 219-222.

frivillig skattskyldighet jämkningsskyldighet, genom att överlåtaren först åtar sig att jämka enligt avtal med köparen och sedan ansöker om att försätta sig i konkurs, innan jämkning skett. Det ger samma effekter för statskassan i rådande jämkningssystem (korrigeringsystem) som vissa skattemyndigheter före den 1 juli 1994 tillät vid tolkningen av ordet ”återföring” i 15 § sjunde st. GML beträffande systemet med intygsmoms (dvs. dubbelkompensation för samma momsutgifter), varför det enligt min uppfattning kunde vara intressant, vid analysen av jämkningsreglerna i 8 a kap. ML, med en pendang till intygsmomsen i enlighet med vad jag anför här och har nämnt tidigare.

Jag anser således att samma behov av reglering av hur jämkning ska ske föreligger idag som det gjorde beträffande intygsmomsen den 1 juli 1994, för att undvika att dubbelkompensation för samma momsutgifter lämnas av staten:

- Efter det att återföringssystemet avskaffades den 1 januari 2001 – genom SFS 2000:500 – så att numera enbart jämkningssystemet finns beträffande s.k. investeringsvaror bör det enligt min mening i ML t.ex. anges att konkursförvaltaren ska kunna upprätta sådan handling som ska utfärdas vid jämkning enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML både för konkursboet och konkursgäldenären, dvs. fastighetsägaren, för att hantera skatt- och redovisningsskyldigheten när 6 kap. 3 § och 8 a kap. 13 § ML ska anses innebära att konkursboet har övertagit konkursgäldenärens rättighet och skyldighet ang. jämkning av ingående moms.
- Det finns, för fall av övertagande enligt 8 a kap. 13 § ML, i och för sig angivet i 13 kap. 28 a § tredje st. andra och tredje men. ML dels att ändring av jämkningsbeloppet ska göras i konkursgäldenärens redovisning för den redovisningsperiod då konkursbeslutet meddelades, dels i vilka redovisningsperioder som konkursboet ska redovisa de ändringar på grund av jämkning som konkursboet ska göra genom övertagande av rättigheter och skyldigheter om jämkning från konkursgäldenären. Emellertid noterar jag i förstone att 13:28 a är en redovisningsregel, där begreppet ”den skattskyldige” enbart används beträffande konkursgäldenären, medan det saknas en hänvisning i 6:3 till de allmänna bestämmelserna om vem som är skattskyldig enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1 ML. Jag erinrar om att 6:3 ingår bland de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är skattskyldig, enligt 1 kap. 2 § sista st. ML, varför en sådan hänvisning borde införas i 6:3, så att konkursboets skattskyldighet i fall av övertagen

skyldighet att jämka bestäms i de materiella reglerna om skattskyldighet. Att basera en regel som ska innebära skattskyldighet på en redovisningsregel strider enligt min mening mot legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 regeringsformen (1974:152), RF – dvs. mot principen *nullum tributumj sine lege* (ingen skatt utan lag).

Härvidlag får också nämnas att det finns en särskild regel om registreringskyldighet för den som är skyldig att jämka ingående moms avseende s.k. investeringsvaror enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9-13 §§ ML, nämligen 7 kap. 1 § första st. 8 SFL. Det anses nödvändigt eftersom att vara skyldig att jämka inte är detsamma som att vara skattskyldig.¹⁰³ Det innebär enligt min mening att det är angeläget att också skapa särskilda och sammanhållna regler för konkursbons skattskyldighet, skyldighet att jämka ingående moms, redovisningskyldighet och registreringskyldighet till moms.

Dessutom bör, som nämnts, konkursförvaltarens skyldighet att upprätta sådan handling som ska utfärdas vid jämkning enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML regleras i dessa regler för konkursboet såväl vad gäller konkursboet som beträffande konkursgäldenären. Det bör noteras att reglerna om handling som ska utfärdas enligt 8 a kap. 15-17 §§ är – i likhet med vad som gällde enligt vad ovan beskrivits i äldre svensk mervärdeskatterätt beträffande intyg (s.k. intygsmoms) – materiella regler, och inte formella regler. De formella momsreglerna återfinns i 11 kap. ML, och därav följer för övrigt enligt 2 § att konkursförvaltaren inte behöver utfärda faktura som uppfyller faktureringsreglerna i ML för sin försäljning av fastigheten, eftersom den försäljningen är undantagen från skatteplikt enligt 3:2 ML och det lagrummet ingår bland undantagen från faktureringsreglerna i ML, enligt 11 kap. 2 § ML.¹⁰⁴ För sammanhanget får också nämnas att ett konkursbo inte är bokföringsskyldigt över huvudtaget enligt 2 kap. 5 § 2 BFL, och är således inte heller skyldigt att upprätta verifikationer såsom fakturor enligt 5 kap. 6 och 7 §§ BFL. Här får också nämnas att ett konkursbo inte anses skattskyldigt för inkomstskatt.¹⁰⁵ De nämnda begränsningarna av konkursbons dokumentationsskyldighet innebär enligt min mening att det är angeläget att det sker en reglering i ML av konkursbons skyldighet att upprätta sådan särskild handling som ska upprättas enligt 8 a kap. 15-17 §§, så att kontinuiteten i dokumentationen

¹⁰³ Jfr prop. 2010/11:165 Del 2 s. 718.

¹⁰⁴ Jfr 12 201 032, 31 221 000 och 31 223 000.

¹⁰⁵ Jfr RÅ 1955 ref. 21. Jfr även Öberg 2001 s. 194.

av ingående moms som kan bli föremål för jämkning upprätthålls så att säga hela vägen till den förvärvare av fastigheten som i sin tur ska kunna hålla reda på återstående korrigeringsstid etc.

Jag har tidigare berört RÅ 1993 ref. 78 med avseende särskilt på betydelsen av begreppet *fastighetsägare* och nämnt i samband därmed legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i RF.¹⁰⁶ Här får nämnas att lagstiftaren har uppmärksammat problemet med att begreppet fastighet enligt 1 kap. 11 § ML inte överensstämde med det vidare begreppet fast egendom (eng., *immovable property*) i mervärdesskattedirektivet. Genom SFS 2016:1208 ändrades begreppet fastighet i ML den 1 januari 2017, så att det för bestämmningen av begreppet i 1 kap. 11 § ML inte längre sker någon koppling till fastighetsbegreppet i jordabalken (1970:994) – vilket jag återkommer till nedan i kapitlet ang. frivillig skattskyldighet (9 kap. ML). Det löser emellertid inte de problem som jag anser föreligger med begreppet *fastighetsägare* enligt förevarande kapitel, dvs. momsproblem med fastigheter i konkursbon.

Att lagstiftaren, enligt min uppfattning, alltjämt underlåter att undersöka *konkursboets status som rättslig figur*, och huruvida det kan anses utgöra beskattningsbar person enligt ML och mervärdesskattedirektivet, resp. användningen av begreppet *fastighetsägare* i samband med frågor om tillämpning av jämkningsreglerna i samband med konkurs, när konkursboet ändå aldrig kan anses bli fastighetsägare, bidrar, enligt min mening, bl.a. till att rättstillämparna inte beaktar att tolkningen av gällande rätt på momsområdet innebär att två regelverk ska beaktas, dvs. i förevarande fall ML och, bland EU:s rättsakter, främst mervärdesskattedirektivet.

Jag jämför, som nämnts, den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML med den s.k. representantregeln för enkla bolag och partrederier, dvs. 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL). Representantregeln behandlade jag, som nämnts, i min doktorsavhandling, och de problem som jag har gått igenom däri beträffande representantregeln består ännu.¹⁰⁷ Eftersom det, som nämnts, enligt min mening inte går att dra någon definitiv slutsats huruvida ett icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbar person, vore det intressant mot bakgrund av vad som nämnts i detta avsnitt om *konkursboets status som rättslig figur* att forskningen behandlar 6 kap. 3 § ML. Jag föreslår att så sker i samband med en genomgång av 6 kap. 7 § ML, där mina jämförelser mellan 6:2 och 6:7, samt min doktorsavhandling om 6:2, kan fungera som uppslag till idéer om en

¹⁰⁶ Jfr Forssén 1993 s. 196 och Forssén 1994 s. 268-270.

¹⁰⁷ Jfr Forssén 2015.

samlad forskningsinsats beträffande 6:3 och 6:7, där även 6:4 ML kan beröras (jfr ovan). I Öberg 2001 behandlades, som nämnts, inte regeländringarna genom SFS 2000:500, dvs. dagens system för jämkning av ingående moms avseende investeringsvaror i det den 1 januari 2001 införda 8 a kap. i ML.¹⁰⁸ Eftersom EG-rätten (numera EU-rätten) togs upp i Öberg 2001 ”framför allt vid eventuell diskrepans mellan ML och EG-rätten”,¹⁰⁹ är det enligt min uppfattning således dags för en förnyad forskningsinsats, framför allt när det gäller behandlingen hos konkursbon av fastigheter som utgör investeringsvaror.

Tills vidare föreslår jag av samma skäl som beträffande dödsbon och 6 kap. 4 §, dvs. konkurrensneutralitetsskäl, att det i samband med regeln om skattskyldighet för konkursbon, 6 kap. 3 §, och reglerna i 8 a kap. om jämkning av ingående moms avseende fastigheter i konkursbon, införs bestämmelser som gör att en neutral mervärdesbeskattning åstadkoms, trots att konkursboet aldrig blir fastighetsägare avseende sådan investeringsvara.

¹⁰⁸ Jfr Öberg 2001 s. 19.

¹⁰⁹ Jfr Öberg 2001 s. 19.

DEN SÄRSKILDA REGELN OM MOMSSKYLDIGHET FÖR STATLIGA AFFÄRSVERK (6 KAP. 6 § ML)¹¹⁰

ML bryter systematiskt mot mervärdesskattedirektivet, när det gäller två typer av juridiska personer såtillvida att begränsningen av mervärdesbeskattningen sker med avseende på bestämningen av skattesubjektet i stället för objektet, dvs. omsättningen av vara eller tjänst. De båda juridiska personerna är allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Begreppet ekonomisk verksamhet och således deras karaktär av beskattningsbar person begränsas enligt följande i 4 kap. 8 § ML (dess lydelse enligt SFS 2013:954), som lyder:

”Som ekonomisk verksamhet räknas inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund, när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger för föreningen eller trossamfundet enligt 7 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Vad som sägs i första stycket om ideella föreningar gäller också för sådan förening som omfattas av 4 kap. 2 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229).”

Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund motsvaras i mervärdesskattedirektivet närmast av *organisationer utan vinstsyfte* (eng., *non-profit-making organisations*). Deras omsättningar av varor och tjänster undantas under vissa villkor från momsplikt enligt art. 132.1 l, m och o i mervärdesskattedirektivet. Skillnaden är således att mervärdesbeskattningen begränsas med avseende på bestämningen av skatteobjektet i förevarande fall i mervärdesskattedirektivet, vilket även är fallet ang. religiösa eller filosofiska institutioner under vissa omständigheter enligt art. 132.1 k, medan motsvarande begränsning sker med avseende på skattesubjektet i 4:8 ML.

Enligt art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet sker begränsningen av mervärdesbeskattningen med avseende på skattesubjektet för vissa juridiska personer endast i art. 13 och då beträffande stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentlighetsorgan [eng., *bodies governed by public law (public bodies)*]. Stöd finns således inte i mervärdesskattedirektivet för undantag från mervärdesbeskattningen med avseende på bestämningen av skattesubjektet på det sätt som sker för de juridiska personerna i 4:8 ML.

I min licentiatavhandling noterade jag att EU-kommissionen den 26 juni 2008 inledde fördragsbrottsförfaranden mot Sverige om att 4 kap. 1 § och 4 kap. 8 § ML

¹¹⁰ Jfr Forssén 2016, 12 214 050.

skulle innebära överträdelser av mervärdesskattedirektivet.¹¹¹ EU-kommissionens formella underrättelse, 2007/2311 K(2008) 2803, av den 26 juni 2008 om behandlingen av ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4 kap. 8 § ML inkom till Sveriges ständiga representation i Bryssel den 27 juni 2008.¹¹² Regeringen avgav sitt svar 2008-10-09 till EU-kommissionen,¹¹³ och ansökte dessutom 2011-01-20 om s.k. artikel 395-tillstånd för att införa en årsomsättningsgräns om 1 miljon kr för mervärdesbeskattningen av subjekt inom ideell sektor.¹¹⁴ EU-kommissionen avslög ansökan, men enligt ett pressmeddelande från 2011-03-31 avsåg Regeringen att fortsätta att arbeta med frågan.¹¹⁵ Enligt vad som har kunnat inhämtas från Momsinstitutet (www.momsinstitutet.se) skedde en del ytterligare skriftväxling mellan Regeringen och EU-kommissionen under återstoden av år 2011, men inget har – mig veterligen – hänt därefter. Därför betecknar jag frågan om 4:8 ML och huruvida den regeln utgör en överträdelse av mervärdesskattedirektivet som en öppen fråga, vilken kan leda till att EU-kommissionen stämmer Sverige inför EU-domstol för fördragsbrott.

Den enda särbehandlingen av juridiska personer i ML som har stöd i art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet är den särskilda regeln om skattskyldighet för statliga affärsverk, dvs. 6 kap. 6 § ML, som lyder:

”För omsättning i den verksamhet som bedrivs av ett statligt affärsverk är verket skattskyldigt.”

Den regeln kan anses ha stöd i art. 13 i mervärdesskattedirektivet, där pkt 1 första st. lyder:

”Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ skall inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar.”

Emellertid är frågan om de statliga affärsverken bör åtskiljas från staten i övrigt, genom att en särskild regel om skattskyldighet stipuleras i 6 kap. 6 § ML. Även i det fallet kan 1 kap. 2 § sista st. ML anses utvidga begreppet skattskyldig i förhållande till huvudregeln om vem som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första st. 1 ML. Därför bör enligt min mening – av EU-konformitetsskäl – 6 kap. 6 § ersättas med att det i 4 kap. 6 §, som närmast motsvaras av art. 13 i mervärdesskattedirektivet, anges att varje statligt affärsverk är en självständig beskattningsbar person. Idag har för övrigt 4 kap. 6 och 7 §§ ML följande lydelse:

¹¹¹ Jfr Forssén 2011 s. 59.

¹¹² Jfr även Forssén 2011 s. 59.

¹¹³ Jfr Fi2008/4219 (Regeringens svar till EU-kommissionen ang. 4 kap. 8 § ML). Jfr Forssén 2011 s. 59.

¹¹⁴ Jfr Fi2011/414 (Regeringens ansökan till EU-kommissionen). Jfr även Forssén 2011 s. 61.

¹¹⁵ Jfr Forssén 2011 s. 61.

4 kap. 6 § ML

Verksamhet som bedrivs av staten, ett statligt affärsverk eller en kommun anses inte som ekonomisk verksamhet om den

1. ingår som ett led i myndighetsutövning, eller
2. avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning.

4 kap. 7 § ML

Bestämmelserna i 6 § tillämpas inte om det skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen.

Omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening är att anse som ekonomisk verksamhet även i sådana fall som avses i 6 §, under förutsättning att åtgärderna utförs mot ersättning.

Genom den åtgärd som jag föreslår blir det klart att begränsningen av mervärdesbeskattningen hos alla offentligrättsliga organ sker, liksom i övrigt i mervärdesskattedirektivet, med avseende på skatteobjektet, varvid jag hänvisar till art. 132.1 a, b, g, h, i, n, o och q. Vad särskilt gäller moms ang. omsättningar mellan statliga affärsverk, staten och kommuner får för övrigt följande nämnas.

- Varje statligt affärsverk utgör ett särskilt skattesubjekt enligt 6:6 ML, medan staten i övrigt utgör ett enda skattesubjekt. Det förändras inte om 6:6 ersätts med mitt förslag avseende 4:6.
- Enligt 1 kap. 16 § ML avses med *staten* inte de *statliga affärsverken* och med *kommun* förstås enligt samma lagrum kommun och landsting enligt kommunallagen (1991:900).
- Således sker mervärdesbeskattning för omsättning mellan stat och statligt affärsverk, mellan stat och kommun, mellan olika kommuner och mellan statligt affärsverk och kommun liksom mellan statliga affärsverk (vilket inte förändras av mitt förslag). Däremot sker inte mervärdesbeskattning mellan statliga myndigheter, eftersom de ingår i samma juridiska person, dvs. staten, som är ett enda skattesubjekt.

Dessutom får nämnas att staten, till skillnad från statliga affärsverk, inte har någon avdragsrätt för ingående moms, enligt 8 kap. 8 § ML.

En kommun har avdragsrätt eller återbetalningsrätt för ingående moms om den bedriver ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § andra st. ML och gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, enligt 8 kap. 3 § eller 10 kap. 11 § första st. ML. För annan verksamhet får kommuner ansöka om ersättning enligt 'kommunkontosystemet', dvs. enligt lagen (2005:807)

om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting,
kommunalförbund och samordningsförbund.

FRIVILLIG SKATTSKYLDIGHET FÖR VISSA FASTIGHETSUPPLÅTELSE (9 KAP. ML)

ALLMÄNT OM FRIVILLIG SKATTSKYLDIGHET¹¹⁶

Reglerna om frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser, exempelvis upplåtelse av verksamhetslokaler, återfinns i 3 kap. 3 § andra-fjärde st. och 9 kap. ML. Dessa regler har stöd i den fakultativa art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet. Innan mervärdesskattedirektivet den 1 januari 2007 ersatte sjätte direktivet, återfanns bestämmelsen i art. 13C.a i sjätte direktivet. Reglerna i 9 kap. ML infördes ursprungligen den 1 juli 1979 i 2 § fjärde stycket (senare tredje stycket) GML genom SFS 1979:304, och motivet var att sjätte direktivet förordade systemet och att Danmark redan hade infört det.¹¹⁷

I sammanhanget får nämnas beträffande begreppet fastighet i ML att det ändrades genom SFS 2016:1208 den 1 januari 2017. Bestämningen av begreppet fastighet enligt 1 kap. 11 § ML ändrades, så att någon koppling till fastighetsbegreppet i jordabalken (1970:994) inte längre sker. Lagrummet hänvisar numera för bestämningen av begreppet fastighet i stället till begreppet fast egendom enligt art. 13b i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 (tillämpningsförelösa).¹¹⁸ Emellertid kan vissa problem som berör fastighetsbegreppet i ML kvarstå, och bl.a. kan det gälla frågor om reglerna om frivillig skattskyldighet i 9 kap. ML.¹¹⁹

Syftet med den frivilliga skattskyldigheten – enligt 3 kap. 3 § andra-fjärde st. och 9 kap. ML – är att den som exempelvis förhyr en verksamhetslokal för sådan avdrags- eller återbetalningsberättigande verksamhet ska jämföras momsmissigt sett med den som bedriver sin skattepliktiga eller återbetalningsberättigade verksamhet i egna lokaler och kan lyfta momsen på investeringar i lokalen: Genom hyresvärdens frivilliga skattskyldighet kan motsvarande momsutgift för värden övervältras genom avdrag och debitering till förhyraren som i sin momsdeklaration lyfter den av värden debiterade momsen på hyran.¹²⁰ Reglerna om frivillig skattskyldighet infördes från början, den 1 juli

¹¹⁶ Jfr Forssén 2016, 12 212 210.

¹¹⁷ Jfr prop. 1978/79:141 s. 69.

¹¹⁸ Jfr även prop. 2016/17:14 s. 46. Genom förordningen (EU) nr 1042/2013 infördes art. 13b i tillämpningsförelösa.

¹¹⁹ Jfr Forssén 2017 (2), avsnitt 2, ang. fråga om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet och om det är EU-konformt att en vanlig privatperson kan omfattas av sådan skattskyldighet (9 kap. 1 och 2 §§ ML), samt Forssén 2017 (2), avsnitten 3 resp. 4 ang. 6 kap. 3 § ML resp. 8 a kap. ML. Referenser till Forssén 2017 (2), avsnitten 3 och 4 – beträffande momsproblem som också berör fastighetsbegreppet – sker för övrigt ovan i not till rubriken i kapitlet ang. 6 kap. 3 § ML.

¹²⁰ Jfr prop. 1978/79:141 s. 68. Jfr även Forssén 2001 s. 172 och 173.

1979 (SFS 1979:304), med förebild från Danmark samt sjätte direktivet.¹²¹ De har reviderats sedan dess, främst:

- genom SFS 2000:500 den 1 januari 2001, då framför allt de s.k. återföringsreglerna slopades och numera enbart reglerna om jämkning av ingående moms kan bli tillämpliga för förändrad användning eller överlåtelse av fastighet för vilken frivillig skattskyldighet gäller;¹²² och
- genom SFS 2013:954 den 1 januari 2014, då reglerna om frivillig skattskyldighet förenklades så att ett ansökningsförfarande inte längre krävs för frivillig skattskyldighet enligt huvudregeln därom i 9 kap. 1 §, utan ansökan hos SKV om frivillig skattskyldighet numer bara krävs vid s.k. uppförandeskede enligt 9 kap. 2 §.¹²³

Här återges förutsättningarna för frivillig skattskyldighet enligt **9 kap. 1 §** (genom debitering i faktura av moms på hyra) respektive **9 kap. 2 §** (genom ansökan hos SKV om frivillig registrering vid uppförandeskede):

9 kap. 1 § ML

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1 och 2 gäller endast för fastighetsägare, hyresgäster, bostadsrättshavare, konkursbon och mervärdesskattegrupper som har angett utgående skatt i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen (frivillig skattskyldighet).

Om den fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten ägs eller innehas av en beskattningsbar person som ingår i en mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 §, blir mervärdesskattegruppen frivilligt skattskyldig om fakturan har utfärdats av den beskattningsbara person i mervärdesskattegruppen som äger fastigheten eller, i fråga om en hyresrätt eller bostadsrätt, av den beskattningsbara person som innehar hyresrätten eller bostadsrätten. Första stycket gäller även om fakturan har utfärdats i den beskattningsbara personens namn och för dennes räkning av köparen eller av en tredje person.

Frivillig skattskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse till någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 § gäller endast om upplåtaren har ett intyg om att upplåtelsen sker till någon som har rätt till sådan återbetalning. Intyget ska vara utfärdat av Utrikesdepartementet.

En faktura som avses i första stycket ska ha utfärdats senast sex månader från den första dagen i den uthyrningsperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser. En

¹²¹ Jfr prop. 1978/79:141 s. 69.

¹²² Jfr Forssén 2001 s. 171.

¹²³ Se prop. 2013/14:1 s. 466, 472, 473 och 474.

fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare, ett konkursbo eller en mervärdesskattegrupp ska inte anses ha blivit frivilligt skattskyldig enligt första stycket om hela skattebeloppet sätts ned i en kreditnota som avses i 11 kap. 10 §. Det gäller dock endast om kreditnotan utfärdas senast fyra månader från den dag då fakturan utfärdades.

9 kap. 2 § ML

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § tredje stycket 3 gäller endast om Skatteverket har beslutat om frivillig skattskyldighet efter ansökan. En sådan ansökan får göras av en fastighetsägare, ett konkursbo eller av en sådan gruppövudman som avses i 6 a kap. 4 §.

Om den fastighet som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten ägs av en beskattningsbar person som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § ska ansökan göras av gruppövudmannen med samtycke av den beskattningsbara personen.

Vad som i första stycket sägs gäller endast om

- det finns särskilda skäl,
- den sökande har för avsikt att använda fastigheten för sådan uthyrning eller upplåtelse som avses i 3 kap. 3 § andra stycket, och
- det är lämpligt med hänsyn till den sökandes personliga eller ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt.

I sammanfattning är således förutsättningarna för frivillig skattskyldighet, för uthyrning av en verksamhetslokal etc. (för stadigvarande användning i en verksamhet som medför avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms), att:

- fastighetsägare, hyresgäster, bostadsrättshavare, konkursbon eller mervärdesskattegrupper anger utgående moms i en faktura till hyresgästen för sin uthyrning eller upplåtelse;¹²⁴ eller
- SKV beslutar om frivillig skattskyldighet efter ansökan därom från en fastighetsägare, ett konkursbo eller en gruppövudman i mervärdesskattegrupp, varvid bl.a. särskilda skäl krävs, dvs. att ett s.k. uppförandeskede föreligger.¹²⁵

Av andra-fjärde st. i 3 kap. 3 § ML följer att grundförutsättningen för frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 1 eller 2 § är att uthyrningen av t.ex. en verksamhetslokal ska ske till någon som stadigvarande använder lokalen i en verksamhet som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt för ingående moms. Det är således i enlighet med det i förevarande avsnitt beskrivna syfte med reglerna om frivilligt inträde i momssystemet som gällt från början Därav framgår också att skatteplikt

¹²⁴ Se 9 kap. 1 § första st. och 3 kap. 3 § andra st. och tredje st. 1 och 2 ML.

¹²⁵ Se 9 kap. 2 § första och tredje st. och 3 kap. 3 § tredje st. 3 ML.

dock inte gäller om uthyrningen avser stadigvarande bostad.¹²⁶ Även om någon bedriver verksamhet som medför skattskyldighet i en förhyrd lägenhet som till sin karaktär utgör stadigvarande bostad kan således inte hyresvärden tillämpa reglerna om frivillig skattskyldighet. Exempelvis en konsultverksamhet kan drivas i en bostadslägenhet, men hyresvärden kan inte tillämpa reglerna om frivillig skattskyldighet.

- Beträffande det sistnämnda fallet får nämnas att ett möjliggörande av frivillig skattskyldighet för uthyrning avseende stadigvarande bostad enbart skulle leda till en s.k. kumulativ effekt (skatt-på-skatt-effekt): Hyresvärden skulle då debitera moms på hyran till konsulten, som inte skulle ha någon avdragsrätt för den momsen på grund av avdragsförbudet i 8 kap. 9 § första st. 1 ML för ingående moms hänförlig till stadigvarande bostad. Med hänsyn till det avdragsförbudet skulle inte heller hyresvärden ha avdragsrätt för ingående moms på exempelvis el-, vatten-, värme och reparationskostnader avseende lägenheten.

Vidare gäller dessutom enligt 9 kap. 8 § andra st. ML, dess lydelse enligt SFS 2013:954, att fastighetsägare numer kan göra s.k. retroaktivt avdrag inom tre år för ny-, till- eller ombyggnadsmoms, i stället för att korrigera ingående moms genom jämkning (enligt 9 kap. 9-13 §§), även om denne varit frivilligt skattskyldig under uppbyggnadsskede enligt 9 kap. 2 §, och således inte bara i fall av frivillig skattskyldighet enligt huvudregeln i 9 kap. 1 §.¹²⁷

FRÅGAN OM EN VANLIG PRIVATPERSON KAN VARA SKATTSKYLDIG FÖRELIGGER ÄVEN ANG. 9 KAP. 1 OCH 2 §§ ML¹²⁸

Den 1 januari 2014 genomfördes, som nämnts, den förenklingen beträffande reglerna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet att huvudregeln för sådan skattskyldighet i 9 kap. 1 § ML inte längre kräver ett ansökningsförfarande hos SKV, utan det är numera tillräckligt för att omfattas av frivillig skattskyldighet att fastighetsägaren etc. anger utgående moms i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen.¹²⁹ I detta avsnitt berör jag ett problem angående 9 kap. ML som dock ännu inte har behandlats av lagstiftaren, trots att jag har nämnt det särskilt i min doktorsavhandling, nämligen följande:

¹²⁶ Jfr även prop. 2013/14:1 s. 475.

¹²⁷ Jfr prop. 2013/14:1 s. 478.

¹²⁸ Jfr Forssén 2017 (2), avsnitt 2. Jfr även Jfr Forssén 2016, 12 212 211 och Forssén 2017 (1), avsnitt 3.11.2.

¹²⁹ Jfr 9 kap. 1 § första st. ML.

- Jag har, som nämnts, beträffande den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet i 6 kap. 2 § ML för delägare i enkla bolag och partrederier anfört att de bör vara beskattningsbara personer i sig, för att de ska omfattas av skattskyldighet till mervärdesskatt, varvid jag också har anfört att något undantag inte bör göras i det hänseendet angående frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelsen enligt de särskilda bestämmelserna om sådan skattskyldighet i 9 kap. ML.¹³⁰ Att en vanlig privatperson (en konsument) skulle kunna anses utgöra skattesubjekt momsmässigt sett betecknar jag som ett extremt tolkningsresultat.¹³¹
- Den fakultativa art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet ger i och för sig en valfrihet för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom, men den begränsas till att gälla för beskattningsbara personer och omfattar således inte vanliga privatpersoner. I den fakultativa art. 12 i mervärdesskattedirektivet anges att beskattningsbar person omfattar vissa tillfälliga transaktioner avseende leveranser av byggnader och mark. Enligt min mening är det inte klart uttryckt i art. 12 att regeln skulle omfatta utarrendering och uthyrning av fast egendom. I så fall kan det inte heller anses klart uttryckt att bestämningen av skattesubjektet i art. 12 tar över begränsningen beträffande skatteobjektet i art. 137.1 d. Eftersom en direktivbestämmelse, art. 137.1 d, ska kunna anses genomförd i 9 kap. ML, är det relevant att ställa frågan huruvida EU-konformitet föreligger. I det hänseendet får nämnas att lagstiftaren, i samband med momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368), enbart kort uttryckte att specialbestämmelserna om yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 2 och 3 §§ ML, slopades.¹³² Eftersom 4:3 var den regel som kunde anses innebära en implementering i ML av art. 12 i mervärdesskattedirektivet angående att medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en – dvs. även en vanlig privatperson – som tillfälligtvis utför vissa angivna transaktioner avseende byggnader och mark,¹³³ borde lagstiftaren ha lämnat en förklaring eller gjort ett klarläggande särskilt angående 4:3 ML.
- Enligt min mening innehåller 9:1 och 9:2 ML ingenting som begränsar möjligheterna till frivillig skattskyldighet för exempelvis uthyrning av en verksamhetslokal till att enbart

¹³⁰ Jfr Forssén 2015, avsnitt 7.1.3.3.

¹³¹ Jfr Forssén 2017 (1), avsnitt 1.3.3.

¹³² Se prop. 2012/13:124 s. 95.

¹³³ Jfr Forssén 2015, avsnitt 1.1.3.

omfatta en beskattningsbar person enligt huvudregeln i 4:1 ML, dvs. till att i princip enbart omfatta en företagare som hyresvärd. Både 9:1 och 9:2 anger i stället att frivillig skattskyldighet får göras av bl.a. en fastighetsägare, och det kan enligt min uppfattning vara en vanlig privatperson. I 9 kap. 1 § första st. respektive 9 kap. 2 § första st. hänvisas till skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första st. 1, dvs. till huvudregeln om skattskyldighet enligt ML.

- Problemet är att 1 kap. 2 § sista st., som nämnts, utvidgar kretsen av vilka som kan anses som skattskyldiga enligt ML till att gälla särskilda bestämmelser i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. om vem som i vissa fall är skattskyldig. Därmed kan kretsen av skattskyldiga utvidgas i förhållande till huvudregeln om vem som är beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 §. Bruket av ordet fastighetsägare i 9 kap. 1 och 2 §§ utan uttrycklig begränsning till att avse beskattningsbara personer innebär enligt min uppfattning att frivillig skattskyldighet enligt de båda lagrummen kan omfatta en vanlig privatperson, i motsats till vad som får anses följa av art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet, där nämnda begränsning anges uttryckligen. Således kvarstår frågan om 9 kap. ML i förevarande hänseende är EU-konformt i förhållande till att art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet klart stipulerar att valfriheten för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom begränsas till att gälla för beskattningsbara personer, och inte vanliga privatpersoner.

Jag anser således att det i 9 kap. 1 och 2 §§ ML saknas, i likhet med vad jag anför beträffande 6 kap. 2 och 7 §§, en sådan hänvisning till 1 kap. 2 § första st. 1 ML, dvs. till huvudregeln om vem som är skattskyldig, som finns i 6 a kap. 1 § andra st. ML för bestämningen av skattskyldighet i samband med reglerna om mervärdesskattegrupper.¹³⁴

För övrigt anför jag att mitt ovan nämnda förslag beträffande bolagsmän i enkla bolag eller delägare i partrederier, av innebörd att sådana bolagsmän eller delägare bör vara beskattningsbara personer i sig för att omfattas av begreppet skattskyldig i 6 kap. 2 § första men. ML, även bör omfatta bolagsmän i enkla bolag vars verksamheter består i fastighetsupplåtelse för vilken frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML tillämpas.

¹³⁴ Se Forssén 2017 (1), avsnitt 3.3.4.

VISSA FÖRFARANDEMÄSSIGA ASPEKTER ANG. 9 KAP. ML¹³⁵

Samägande av fastighet och frivillig skattskyldighet

I sistnämnda hänseende i närmast föregående avsnitt får jag beröra en förfarandemässig fråga beträffande när tillämpningen av 9 kap. ML om frivillig skattskyldighet angår sådan skattskyldighet i samband med samägande av fastighet som ägs av två eller flera som hyr ut fastigheten till en affärsidkare.¹³⁶ Egentligen borde varje ägare av andel i fastigheten registreras till moms för sig för sin andel. Det bör, enligt min mening, vara möjligt för dem – precis som veterligen är fallet idag – att ansöka om att en av dem utses av SKV enligt 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL) till representant för uppbörderna av momsen i uthyrningsverksamheten. En sådan likabehandling administrativt sett av fall med samägande av fastighet och fall med fastighet i enkelt bolag bör enligt min mening gälla i praktiken så länge lagstiftaren inte tar ett samlat grepp på reglerna om särskilda fall av skattskyldighet i 6 kap. ML.¹³⁷

De nya reglerna 2014 avseende frivillig skattskyldighet i förhållande till 7 kap. 4 § SFL

Utredningen SOU 2002:74 förordade att ett *transaktionstänkande* skulle ersätta ett *verksamhetstänkande* i ML.¹³⁸ Jag har anfört att båda synsätten på rättigheter och skyldigheter enligt ML bör finnas, och kan till och med kompletteras med ett *tillgångstänkande*. Därvidlag har jag resonerat enligt följande: Den som har en ekonomisk verksamhet i kraft av sina förvärv har karaktären av beskattningsbar person, förutsatt att övriga rekvisit i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda för den subjektbestämningen, men kan inte tillhöra momssystemet såtillvida att vederbörande skulle kunna anses ha avdragsrätt för ingående moms, om syftet är att använda tillgångarna för att skapa från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av varor eller tjänster. Om tillgångarna däremot ändrar karaktär till omsättningstillgångar, blir ifrågavarande beskattningsbar person skyldig att redovisa och erlagga utgående moms för omsättning av dem. Vederbörande ska då tillhöra momssystemet på samma sätt som den som från början förvärvat anläggnings- och omsättningstillgångar i syfte att skapa skattepliktig eller från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning av varor eller tjänster.¹³⁹ Jag har i min licentiatavhandling gjort en ingående analys av frågeställningen och konkluderat att ett

¹³⁵ Jfr Forssén 2016, 12 212 211.

¹³⁶ Jfr Forssén 2015, avsnitt 7.1.3.3.

¹³⁷ Jfr även Forssén 2016, 12 202 101.

¹³⁸ Se SOU 2002:74 Del 1 s. 17 och 194-200. Jfr även Forssén 2011 s. 34.

¹³⁹ Se Forssén 2007 (2) s. 555.

transaktionstänkande kan inte ersätta generellt sett ett *verksamhetstänkande* i ML på det sätt som föreslogs i SOU 2002:74.¹⁴⁰ En bedömning av de materiella skyldigheterna och rättigheterna enligt ML kan således enligt min mening behöva göras i dåtid, nutid och framtid.

I samband med t.ex. en utredning från SKV:s sida bör således uppmärksammas om frågor om syftet med investeringar ställs i förhållande till vad den beskattningsbara personen hade för syfte med dem när de gjordes eller när utredningen, exempelvis en skatterevision, genomförs. Det kan vara avgörande för om den treåriga retroaktiva avdragsrätten enligt 9 kap. 8 § andra st. ML är tillämplig eller om den beskattningsbara personen är hänvisad till att yrka avdrag genom jämkning av ingående moms enligt 9 kap. 10-13 §§ och 8 a kap. ML (jfr 9:9 ML), när användningen förändras så att fastigheten som s.k. investeringsvara övergår till att användas för att skapa skattepliktiga transaktioner inom den s.k. korrigeringsperiod som gäller enligt 8 a:6 för sådana fastigheter (10 år).

Sistnämnda aspekter har inte berörts i samband med den reform som genomfördes 2014, genom SFS 2013:954, och som, enligt vad ovan nämns, innebär den förenklingen att huvudregeln i 9 kap. 1 § ML för frivillig skattskyldighet inte längre kräver ett ansökningsförfarande hos SKV. Det borde enligt min mening ha behandlats tydligt hur de nya reglerna i förevarande hänseende som infördes 2014 förhåller sig till den förfarandemässiga regeln i 7 kap. 4 § SFL om underrättelseskyldighet om ändrade förhållanden jämfört med vad som rådde vid registreringen till mervärdesskatt. Regeln har följande lydelse:

”Om en uppgift som ligger till grund för registreringen ändras, ska den som är registrerad underrätta Skatteverket om ändringen inom två veckor från det att ändringen inträffade.”

Emellertid berördes inte problematiken med underrättelseskyldighet till SKV vid ändrade förhållanden enligt 7 kap. 4 § SFL av lagstiftaren i samband med momsreformen 2014.¹⁴¹

För övrigt tog jag redan 1993 upp, beträffande den treåriga retroaktiva avdragsrätten, att dåvarande lagrummet åttonde st. av anvisningarna till 17 § GML inte förutsatte identitet mellan fastighetsägaren och den som en gång bestred kostnaderna för ny-, till- eller ombyggnad. Fastighetsägaren hade retroaktiv avdragsrätt enligt det lagrummet för ingående moms ”som hänför sig till byggnadsarbetena” om de avsåg lokaler som fastighetsägaren hyrde ut till momsskyldig. Kostnaderna kunde enligt min mening således ha lagts ned av en säljare av fastigheten som inte var frivilligt momsregistrerad själv och som därför

¹⁴⁰ Jfr Forssén 2011 s. 34, 189ff och 259f.

¹⁴¹ Jfr prop. 2013/14:1 s. 460-482.

inte, och inte heller på annan grund, hade dragit ingående moms för byggnadsarbetena. Köparen av fastigheten gick frivilligt in i momssystemet och kunde göra retroaktivt avdrag för de kostnader som säljaren lagt ned.¹⁴²

Det var först när ML ersatte GML den 1 juli 1994 som lagstiftaren i 9 kap. 3 § första st. 1 ML (nuvarande 9 kap. 8 § ersatte 9:3 den 1 januari 2001 genom SFS 2000:500) ersatte nyss nämnda lokution med att ange att fastighetsägaren har retroaktiv avdragsrätt avseende byggnadsarbeten som ”han har utfört eller låtit utföra”. Därigenom förutsätts således numera identitet mellan fastighetsägaren och den som bestridit kostnaderna för byggnadsarbeten, för att retroaktiv avdragsrätt ska föreligga för fastighetsägaren genom frivillig skattskyldighet.¹⁴³

Den nyss beskrivna frågan borde ha fått sin lösning redan när retroaktiv avdragsrätt i förevarande sammanhang infördes den 1 juli 1979, genom SFS 1979:304. Den utgör också ett exempel på betydelsen av att lagstiftaren beaktar verkligheten på temat ord och kontext i samband med skapandet av skatteregler. Verkligheten (kontexten) var och är den att det kan finnas fall där någon annan än den fastighetsägare som frivilligt går in i momssystemet, för t.ex. uthyrning av verksamhetslokaler som t.ex. har undergått ombyggnation, är den som har bestridit de kostnader för vilka fastighetsägaren som omfattas av frivillig skattskyldighet yrkar avdrag för ingående moms. Lagstiftaren borde ha beaktat den frågan på temat ord och kontext redan när den retroaktiva avdragsrätten i förevarande sammanhang infördes den 1 juli 1979 och inte först när ML ersatte GML den 1 juli 1994. Jag noterar att formuleringen ”han har utfört eller låtit utföra” ändrades till ”fastighetsägaren har utfört eller låtit utföra” i 9 kap. 8 § andra st. 1 ML den 1 januari 2014, genom SFS 2013:954. Det saknar dock betydelse för ifrågavarande problem – *han* har bara ersatts med *fastighetsägaren*.¹⁴⁴

¹⁴² Jfr Forssén 1993 s. 86.

¹⁴³ Jfr prop. 1993/94:99 s. 220. Jfr även Forssén 1994 s. 112.

¹⁴⁴ För jämförelse med ett liknande ”fall”: se Forssén 2016, 12 202 020 ang. 8 kap. 4 § 4 ML.

SÄRSKILT OM VAROR I VISSA LAGER (9 c KAP. ML)

ALLMÄNT OM VAROR I VISSA LAGER ENLIGT 9 c KAP. ML¹⁴⁵

Bestämmelserna i 9 c kap. ML handlar om den momsmässiga behandlingen av varor i vissa lager (tullager och skatteupplag m.m.), och har stöd i den s.k. övergångsordningen i mervärdesskattedirektivet för varuhandeln mellan EU-länderna.

Övergångsordningen för varuhandeln mellan EU-länderna (91/680/EEG) infördes i art. 28a-28n i sjätte direktivet, och återfinns numera i art. 402-404 i mervärdesskattedirektivet. Övergångsordningen genomfördes när EU:s inre marknad etablerades 1993, och avsikten är att den skall säkerställa att den inre marknaden fungerar i enlighet med art. 113 Fördraget om EU:s funktionssätt (före den 1 december 2009 art. 93 EG-fördraget).¹⁴⁶

Den grundläggande bestämmelsen om undantag från skatteplikt för omsättning av varor, import av varor eller unionsinterna förvärv av varor i ML enligt reglerna om varor i vissa lager är 9 c kap. 1 §, som lyder:

”Från skatteplikt undantas, om inte annat följer av andra stycket,

1. omsättning och import av varor som anges i 9 §, om de är avsedda att placeras i sådant skatteupplag inom landet som anges i 3 §,
2. omsättning av tjänster som avser en sådan omsättning som anges i 1,
3. omsättning av icke-unionsvaror och av tjänster, som görs i en anläggning för tillfällig lagring, ett tullager eller en frizon inom landet under den tid varorna är placerade där, och
4. omsättning av varor som anges i 9 § och av tjänster, som görs i sådant skatteupplag inom landet som anges i 3 § under den tid varorna är placerade i skatteupplaget.

Skattefrihet enligt första stycket gäller endast under förutsättning att omsättningen eller importen inte syftar till slutlig användning eller förbrukning.

Vad som i första och andra styckena sägs om omsättning av varor gäller även vid unionsinterna förvärv av varorna.”

Ifrågavarande omsättningar medför inte skattskyldighet och således föreligger inte rätt till avdrag för ingående moms på förvärv eller import

¹⁴⁵ Jfr Forssén 2016, 21 122 000.

¹⁴⁶ Jfr även COM(2017) 569 final – EU-kommissionens förslag den 4 oktober 2017 till ett definitivt system för handeln mellan EU-länder, där destinationsprincipen för mervärdesbeskattningen vid handel mellan beskattningsbara personer i olika EU-länder, som tillämpas enligt övergångsordningen, föreslås bli permanent, i stället för den ursprungsprincip som var tanken från början skulle ersätta övergångsordningen.

i verksamheten hos den som gör dem, eftersom huvudregeln om avdragsrätt i 8 kap. 3 § första st. ML anger att sådan rätt förutsätter att verksamheten som denne bedriver medför skattskyldighet. Emellertid får vederbörande lyfta ingående moms på förvärv eller import, eftersom s.k. återbetalningsrätt stipuleras i 10 kap. 11 § första st. ML för den som i en ekonomisk verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet vilka omfattas av undantag från skatteplikt enligt bl.a. 9 c kap. 1 §.

I stället för att bara gå igenom reglerna i 9 c kap. ML deskriptivt gör jag nedan i detta kapitel en genomgång av vissa av dem utifrån ett tänkt praktikfall, vilket förhoppningsvis levandegör reglerna. Med praktikfallet berör jag att det kan vara möjligt att sänka beskattningsunderlaget och därmed priset på en vara, genom att en från skatteplikt undantagen omsättning av varan enligt bestämmelserna om moms fria omsättningar av varor i vissa lager matchas mot en från skatteplikt undantagen finansiell tjänst, innan varan tas ut ur sådant lager. Jag anför att det är möjligt att göra utan att konflikt uppstår med de allmänna bestämmelserna i ML om bestämningen av beskattningsunderlaget för moms.

KONKURRENSFÖRDELAR MED VARUOMSÄTTNINGAR EFTER MOMSFRIA OMSÄTTNINGAR AV VAROR I VISSA LAGER OCH AV FINANSIELLA TJÄNSTER¹⁴⁷

Sammanfattning

Nedan i detta kapitel behandlas den situationen att en köpare kan förvärva en vara som är skattepliktig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML, liksom enligt EU:s mervärdesskattedirektiv, till ett lägre pris på grund av att säljaren har kunnat sänka priset på sin försäljning av varan till köparen, genom föregående åtgärder under det att varan har varit placerad i vissa lager enligt reglerna i 9 c kap. ML, vilka närmast motsvaras av bestämmelserna i art. 154-163 i mervärdesskattedirektivet. Det ger säljaren konkurrensfördelar gentemot andra leverantörer som har haft sina varor i lager som omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML och EU:s mervärdesskattedirektiv. Reglerna i 9 c kap. ML är ett av exemplen i 1 kap. 2 § sista stycket ML på *särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig*, och på det nämnda sättet kan de indirekt påverka priset på varan, så att det blir lägre.

Jag drar konklusionen att det inte finns något i mervärdesskattedirektivet som skulle underkänna att en sänkning av beskattningsunderlaget och därmed av priset på varan baseras på en matchning/kvittning av skattefri omsättning av varan under tiden den varit placerad i visst lager mot en

¹⁴⁷ Jfr min artikel Forssén 2018.

skattefri finansiell tjänst. Lagstiftaren borde kanske därför beakta att säljaren och köparen därmed kan kringgå den rättspraxis avseende de allmänna reglerna i ML som innebär att beskattningsunderlaget för varan inte får sänkas genom att det *matchas* av en rabatt för *snabb betalning*. Förfarandemissbruk bör inte heller kunna anses komma i fråga – i vart fall inte om samma vara enbart omfattas av en omgång av det beskrivna matchningsförfarandet.

Om sänkning av beskattningsunderlaget och därmed priset på en skattepliktig vara på grund av åtgärder under tiden den har varit placerad i vissa lager – 9 c kap. ML¹⁴⁸

Särskilt om omfattningen av bestämmelserna om undantag från skatteplikt för omsättning av vara i 9 c kap. ML

Enligt 9 c kap. 1 § första stycket 1, 3 och 4 ML¹⁴⁹ är följande omsättningar av varor undantagna från skatteplikt:

- en omsättning av en vara som anges i 9 § i 9 c kap., om varan är avsedd att placeras i sådant skatteupplag inom landet (Sverige) som anges i 3 § i 9 c kap.;
- en omsättning av en vara som anges i 9 § i 9 c kap., om den omsätts under tiden som den är placerad i skatteupplag inom landet (Sverige) som anges i 3 § i 9 c kap.; och
- en omsättning av en icke-unionsvara som görs i en anläggning för tillfällig lagring, ett tullager eller en frizon inom landet (Sverige), om den omsätts under den tid som den är placerad där.

Skattefriheten för en omsättning av en vara i dessa fall gäller enligt 9 c kap. 1 § andra stycket ML endast under förutsättning av att den inte syftar till slutlig användning eller förbrukning, dvs. att omsättningen sker till någon som handlar med varor och inte till en konsument eller någon som ska använda den i sin verksamhet.

Skatteupplag samt icke-unionsvara, anläggning för tillfällig lagring, tullager och frizon enligt 9 c kap. ML

Med *skatteupplag* avses enligt 9 c kap. 3 § ML:

- för varor i 9 §, som utgör energiprodukter enligt 1 kap. 3 § lagen (1994:1776) om skatt på energi och omfattas av de förfaranderegler som anges i 3 a § i samma kapitel, sådana

¹⁴⁸ Jfr Forssén 2017 (1), avsnitt 3.2.2.3.

¹⁴⁹ Jfr lydelsen av 9 c kap. 1 § ML från och med den 1 maj 2016 (SFS 2016:261).

- godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 4 kap. 3 § i den lagen;
- för etylalkohol, sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 9 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt; och
 - för övriga varor i 9 §, sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 7 §.

De varor som anges i 9 § i 9 c kap. ML är:

- varor som hänförs till följande nummer i Kombinerade nomenklaturen (KN-nr) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan,
1. tenn (KN-nr 8001),
 2. koppar (KN-nr 7402, 7403, 7405 eller 7408),
 3. zink (KN-nr 7901),
 4. nickel (KN-nr 7502),
 5. aluminium (KN-nr 7601),
 6. bly (KN-nr 7801),
 7. indium (KN-nr ex 8112 91 eller ex 8112 99),
 8. spannmål (KN-nr 1001 till 1005, 1006: endast obehandlat ris, eller 1007 till 1008),
 9. oljeväxter och oljehaltiga frukter (KN-nr 1201 till 1207), kokosnöt, brasiliansk nöt och cashewnöt (KN-nr 0801), andra nötter (KN-nr 0802) eller oliver (KN-nr 0711 20),
 10. spannmål och utsäde, inklusive sojaböner (KN-nr 1201 till 1207),
 11. kaffe, inte rostat (KN-nr 0901 11 00 eller 0901 12 00),
 12. te (KN-nr 0902),
 13. kakaoböner, hela eller sönderslagna, råa eller rostade (KN-nr 1801),
 14. råsocker (KN-nr 1701 11 eller 1701 12),
 15. gummi, i ursprungliga former eller som plattor, ark eller remsor (KN-nr 4001 eller 4002),
 16. ull (KN-nr 5101),
 17. kemikalier i bulk (kapitel 28 och 29),
 18. mineraloljor, inklusive hydrerade vegetabiliska och animaliska oljor och fetter, naturgas, biogas, propan och butan; också inklusive råpetroleumoljor (KN-nr 2709, 2710, 2711 11 00, 2711 12, 2711 13, 2711 19 00, 2711 21 00 eller 2711 29 00),
 19. silver (KN-nr 7106),
 20. platina; palladium, rhodium (KN-nr 7110 11 00, 7110 21 00 eller 7110 31 00),
 21. potatis (KN-nr 0701),
 22. vegetabiliska oljor och fetter och deras fraktioner, oavsett om de är raffinerade eller inte, dock inte kemiskt modifierade (KN-nr 1507 till 1515),
 23. virke (KN-nr 4407 10 eller 4409 10),
 24. etylalkohol, E85 och ED95 (KN-nr 2207 eller 3823 90 99),
 25. fettsyrametylestrar (KN-nr 3823 90 99),
 26. råttalolja (KN-nr 3803 00 10), och
 27. tillsatser i motorbränsle (KN-nr 3811 11 10, 3811 11 90, 3811 19 00 eller 3811 90 00).

Med icke-unionsvara, anläggning för tillfällig lagring, tullager och frizon förstås enligt 9 c kap. 2 § ML detsamma som i

Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (unionstullkodexen).

Särskilt om att sänka beskattningsunderlaget och därmed priset på en skattepliktig vara genom åtgärder under tiden varan har varit placerad i lager enligt 9 c kap. ML

Allmänna momsbestämmelser

Om säljaren gör en från skatteplikt undantagen omsättning vara enligt 9 c kap. ML i en ekonomisk verksamhet, har vederbörande återbetalningsrätt för ingående moms i verksamheten enligt 10 kap. 11 § första stycket ML. Frågan är om beskattningsunderlaget och därmed priset på varan kan sänkas på grund av åtgärder som skett under den tid varan har varit placerad i lager enligt 9 c kap., när varan omsätts efter det att den har tagits ut från sådant lager och omfattas av den generella skatteplikten för varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första stycket ML.

I enlighet med 7 kap. 2 § första stycket ML utgörs beskattningsunderlaget, för debitering av utgående moms på en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst, 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 sjätte direktivet – 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 EU-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 stycket i mervärdesskattedirektivet – och som innebär att medlemsstaterna får betrakta kostnader som är föremål för ett separat avtal som bikostnader.¹⁵⁰

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 HFD:s rättspraxis får dock en dold räntekompensation inte sänka beskattningsunderlaget, genom att en momsfri finansiell tjänst – jämför 3 kap. 9 § ML – *matchar* det annars kalkylerade priset på den momspliktiga varan eller tjänsten, så att beskattningsunderlaget delvis kvittas bort. Rättsläget kan illustreras 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 följden 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 hela kreditivet på en gång och samtidigt, genom sin likviditetsförstärkning, kan sänka beskattningsunderlaget, vilket ger en lägre kostnads massa 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

¹⁵⁰ Se prop. 2002/03:5 s. 108.

sänka beskattningsunderlaget, utan om en rabatt för *snabb betalning*.¹⁵¹

Särreglerna i 9 c kap. ML i förhållande till reglerna om undantag från skatteplikt för finansiella tjänster

Genomgången ovan av HFD:s rättspraxis i förhållande till exemplet med sänkningen av beskattningsunderlaget för omsättningen av segelbåten avser de allmänna momsbestämmelserna i ML. Frågan är om särreglerna i 9 c kap. ML innebär att nämnda rättspraxis kan kringgås om det är fråga om en sådan vara som omfattas av dessa regler och den åtgärden vidtas, under tiden som varan är placerad i lager enligt 9 c kap., att en skattefri omsättning av varan matchas mot en skattefri finansiell tjänst enligt 3 kap. 9 § ML.

Nu antas att en vara som en köpare förvärvar från en säljare är en sådan vara som räknas upp i 9 c kap. 9 §, och som säljaren har placerat i godkänt skatteupplag enligt 9 c kap. 3 § ML beläget inom landet. I så fall kan varan under den tid den har varit placerad där ha omsatts utan att moms tas ut, enligt 9 c kap. 1 § första stycket 1 ML. Frågan är sålunda – vid jämförelse med exemplet med segelbåten enligt ovan – vad som nu i stället gäller beträffande beskattningsunderlaget i samband med att varan tas ut från skatteupplaget och moms utgår enligt 9 c kap. 5 § ML, om beskattningsunderlaget och därmed priset har sänkts på grund av ett arrangemang som liknar det som baserades på en rabatt för *snabb betalning* men i stället baseras på en matchning/kvittning av omsättningen av varan mot en skattefri finansiell tjänst.

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 nämnts följer av praxis. Emellertid stipuleras här den skillnaden, jämfört med exemplet med segelbåten, att ett motsvarande scenario som beträffande rabatten för *snabb betalning* innebär att en skattefri omsättning har skett av en vara under tiden den har varit placerad i ett skatteupplag och att matchning/kvittning då har skett mot förvärv av en skattefri finansiell tjänst enligt 3 kap. 9 § ML. Av 9 c kap. 1 § första stycket 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 stycket 1 ML.

Således kan det ifrågasättas om det vid ett senare skattepliktigt uttag av varan från skatteupplaget föreligger motiv, utifrån

¹⁵¹ Jfr HFD:s förhandsbesked om moms RÅ 1986 ref. 46 och HFD:s mål om mervärdesskatt RÅ 1991 ref. 105. Dessa båda fall berörs också i avsnitt 12 213 151 i Forssén 2016, och på s. 54 och 214 i Forssén 2001.

mervärdesskattedirektivet, för att hävda att beskattningsunderlaget borde bestämmas utan hänsyn till matchningen mot den finansiella tjänsten, dvs. såsom enligt HFD:s praxis beträffande rabatten för *snabb betalning*. Jag hittar inte några sådana motiv, och problematiken verkar inte heller ha berörts ännu i avhandlingar på momsområdet,¹⁵² varför jag föreslår att den beforskas. Frågeställningen skulle kunna ingå i ett större forskningsprojekt där 9 c kap. ML i sin helhet behandlas, t.ex. som ett inslag i ett projekt avseende internationell handel, inkomstskatt och indirekta skatter.

Jag anser sålunda, med reservation för att förfarandemissbruk skulle kunna anses föreligga om samma vara omfattas av upprepade dylika åtgärder som jag beskriver här under tiden den är placerad i skatteupplag, att stöd saknas för att sänka beskattningsunderlaget och därmed priset på en vara genom följande *exempel* på åtgärder:

- X och Y antas båda vara svenska företagare vars verksamheter medför skattskyldighet och sålunda berättigar till avdrag för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första stycket ML.

Ingen av de båda antas ha så kallad blandad verksamhet, varför de har full avdragsrätt för ingående moms. Sålunda aktualiseras inte reglerna om omvärdering till marknadsvärde av prissättningen mellan förbundna parter i 7 kap. 3 a-3 d §§ ML.

- Y äger ett lager av basmetallen koppar (varor) och X är intresserad av att köpa en viss volym av dessa varor. Varorna har Y placerade i ett skatteupplag i Sverige, och marknadsvärdet på den volym som X är intresserad av att förvärva från Y är 10 000 kr exklusive moms, dvs. 12 500 kr inklusive moms, varav moms 2 500 kr.
- Y har ett lån i bank på 1 000 000 kr och skulle kunna sänka det kalkylerade priset på sina varor, om Y kunde få betalt snabbare för varorna från X, så att Y kunde betala mindre i ränta till banken på grund av att Y skulle kunna amortera snabbare på banklånet. Emellertid känner X och Y till att staten, utifrån HFD:s rättspraxis enligt de allmänna momsbestämmelserna, ändå skulle hävda att priset är 10 000 kr exklusive moms, och att momsen på försäljningen av kopparket ska vara 2 500 kr (25 % x 10 000).

¹⁵² Se t.ex. s. 257-281 ang. Taxable Amount i Henkow 2008, och s. 143-150 och s. 175-183 ang. Skattesats och beskattningsunderlag respektive Beskattningsunderlag och Omvärdering av beskattningsunderlaget i Sonnerby 2010.

- I stället för scenariot med snabbare betalning avser X och Y att utnyttja särreglerna för skatteupplag i 9 c kap. ML i förhållande till reglerna om finansiella tjänster i 3 kap. 9 § ML genom följande alternativa scenario för en bättre konkurrenssituation gentemot andra leverantörer av samma sorts varor, genom att priset inklusive moms till X kund sänks.
- Y utfärdar en option till X om att X ska få köpa kopparpartiet.

X betalar för optionen en premie till Y på 5 procent av marknadsvärdet av kopparpartiet.

Y:s utfärdande, försäljning av optionen är undantagen från moms som en finansiell tjänst.

X betalar 4 procent på marknadsvärdet exklusive moms, dvs. 400 kr ($4\% \times 10\,000$).

Y erhåller från X: 400 kr. Jfr nedan A).

Y erhåller från X 9 600 kr ($10\,000 - 400$) för kopparpartiet, vilket säljs av Y utan moms på grund av att omsättningen sker när varorna är placerade i skatteupplaget. Optionen är således utnyttjad genom Y:s försäljning av varorna till X, när varorna var placerade i skatteupplaget. Jfr nedan B).

Y:s intäkter för kopparpartiet blir 10 000 kr ($400 + 9\,600$), dvs. Y:s resultat sänks inte på grund av det alternativa scenariot.

- X gör uttag av varorna – kopparpartiet – från skatteupplaget och redovisar utgående moms om 2 400 kr ($25\% \times 9\,600$). X får dra motsvarande belopp som ingående moms. Jfr nedan C).

Kostnaden för X blir 10 000 kr ($400 + 9\,600$) beträffande förvärvet av kopparpartiet, dvs. resultatet för X sänks inte på grund av det alternativa scenariot.

- Genom det alternativa scenariot med en intäkt för optionen om 400 kr kan Y erhålla ett förbättrat kassaflöde och amortera på banklånet, och därmed sänka det kalkylerade priset på varuförsäljningen till X under nivån 9 600 kr, genom att bankräntan och därmed kostnadsmassan blir lägre för Y, innan försäljningen av varorna sker till X. Antag att Y kan sänka priset med ytterligare 40 kr exklusive moms på grund av att HFD:s rättspraxis som diskvalificerar sänkt beskattningsunderlag på

grund av snabbare betalning avser de allmänna momsbestämmelserna och inte ifrågavarande särregler för varor i skatteupplag och matchning mot finansiell tjänst. Det medför följande:

- Y:s resultat påverkas inte, eftersom kostnaden för bankräntan blir 40 kr lägre och motsvarar den ytterligare prissänkningen på varorna om 40 kr exklusive moms till 9 560 kr exklusive moms ($9\,600 - 40$).
 - X sätter ett pris till kund för varorna i fråga om 9 960 kr exklusive moms ($10\,000 - 40$). X resultat påverkas inte, eftersom priset motsvarar kostnaden för optionen om 400 kr plus inköpspriset för varorna om 9 560 kr ($400 + 9\,560 = 9\,960$).
 - X kund betalar 12 450 kr inklusive moms i stället för 12 500 kr, dvs. 9 960 kr plus 25 procent moms, 2 490 kr, därpå blir 12 450 kr ($9\,960 + 2\,490$). Jfr nedan D). Det ger X en konkurrens fördel gentemot andra leverantörer av samma sorts varor, genom att priset blir 50 kr lägre inklusive moms för X kund ($12\,500 - 12\,450$), dvs. 40 kr exklusive moms.
 - Staten får totalt sett 10 kr mindre i momsintäkter ($2\,500 - 2\,490$). Optionen om 400 kr sänker momsen med 100 kr på uttaget av varorna från 2 500 kr till 2 400 kr, men det blir ett nollsummespel eftersom utgående moms och ingående moms om 2 400 kr tar ut varandra. Jfr nedan C). Det är på grund av att Y kan sänka sin kostnads massa genom att minska bankräntan som priset till X kund kan sänkas med 40 kr utan att det påverkar resultatet hos vare sig X eller Y. Statens momsintäkter blir lägre i motsvarande mån, dvs. 10 kr lägre ($2\,500 - 2\,490$ eller $25\% \times 40$ eller $20\% \times 50$).
- Ovan har för enkelhetens skull antagits att X inte gör något påslag för vinst när varorna vidare säljs till kund. Förfarandet med matchning av särreglerna i 9 c kap. ML mot reglerna om finansiella tjänster i 3 kap. 9 § ML kan användas för ett vinstpåslag motsvarande enbart en andel av prissänkningen som det föranleder, och ändå innebära att priset till slutkund blir lägre än för leverantörer som inte använder förfarandet. Antag att X gör ett vinstpåslag motsvarande halva prissänkningen om 40 kr exklusive moms som förfarandet föranleder i exemplet. Det innebär att X sätter som pris på varorna 9 980 kr exklusive

moms ($9\,960 + \frac{1}{2} \times 40$). Priset till kund blir således 12 475 kr inklusive moms [$9\,980 + 2\,495 (25\% \times 9\,980)$], vilket är 25 kr lägre än alternativet 12 500 kr inklusive moms. I det här fallet blir statens momsintäkter 5 kr mindre jämfört med alternativet utan användning av matchningsförfarandet ($2\,500 - 2\,495=5$), i stället för 10 kr mindre som gällde när X inte gjorde något vinstpåslag alls.

- A) Y:s omsättning av optionen till X utgör värdepapper och omsättningen av den är undantagen från skatteplikt enligt bestämmelserna om finansiella tjänster – jfr 3 kap. 9 § första stycket och tredje stycket 1 ML och art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. I sista satsen av direktivbestämmelsen anges att från begreppet värdepapper etc. utesluts i förevarande sammanhang handlingar som representerar äganderätt till varor och sådana rättigheter eller värdepapper som avses i art. 15.2. Art. 15.2 saknar intresse här, eftersom den gäller rättigheter till fast egendom. Av intresse är i stället art. 9 i tillämpningsförordningen, där det anges att försäljningen av en option i de fall som en sådan transaktion skulle falla inom tillämpningsområdet för art. 135.1 f i direktivet och utgöra beskattningsbar transaktion enligt huvudregeln för tillhandahållande av tjänster, art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet, ska sådant tillhandahållande av tjänster ”betraktas som skilt från de underliggande transaktioner som tjänsterna hänför sig till”. Eftersom optionen inte grundar äganderätt till kopparpartiet (varorna), innan den har avropats, bör enligt min mening premien som Y erhåller från X för utfärdande, försäljning av optionen anses undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § första st. och tredje st. 1 och art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. Se dock nedan särskilt om art. 9 i tillämpningsförordningen och art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet och privaträttsliga optioner – angående behov av precisering i art. 24.1 i direktivet.
- B) Y:s försäljning av kopparpartiet utgör en skattefri omsättning av varor enligt 9 c kap. 1 § första stycket 4 jämförd med 9 § 2 ML, eftersom omsättningen sker under den tid varorna är placerade i skatteupplaget.
- C) Om förvärvaren av varan – här X – 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 stycket ML. För staten blir det således plusminusnoll: utgående moms 2 400 minus ingående moms 2 400.
- D) När varorna omsätts av X efter det att de har tagits ut ur skatteupplaget, gäller den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första stycket ML och den normala skattesatsen om 25 procent gäller för varan i fråga – koppar – enligt 7 kap. 1 § första stycket ML.

Observera att blandad verksamhet kan uppkomma hos Y i exemplet och aktualisera omvärderingsreglerna i 7 kap. 3 a-3 d §§ ML, varvid följande får nämnas:

- Inslaget av momsfri finansiell tjänst genom användningen av optionen i exemplet kan medföra att Y får en blandad verksamhet som begränsar avdragsrätten för ingående moms. Då kan – för det fall parterna är så kallade förbundna parter enligt reglerna i 7 kap. 3 a-3 d §§ ML – omvärdering av prissättningen på varorna i fråga till marknadsvärde aktualiseras på grund av dessa regler (och 1 kap. 9 § ML). Därför bör sådan momsfri omsättning avseende finansiella tjänster hos Y vara lägre än fem (5) procent av Y:s totala omsättning (dvs. av momsfri omsättning plus momspliktig omsättning) i verksamheten. Då har Y alltså full avdragsrätt för ingående moms enligt den så kallade 95-procentregeln i 8 kap. 14 § första stycket 1 ML. Därmed omfattas Y:s verksamhet inte av begränsningen av avdragsrätten för ingående moms i blandade verksamheter enligt 8 kap. 13 § ML, och Y omfattas inte av 7 kap. 3 b § 2 ML i omvärderingsreglerna.
- I exemplet blir förhållandet mellan momsfri omsättning av option och total omsättning hos Y fyra (4) procent (400/10 000). Sålunda aktualiseras inte omvärderingsreglerna, även om X och Y är förbundna parter enligt dessa regler.

Jag lämnar följande avslutande kommentarer till exemplet:

- 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 i en anläggning för tillfällig lagring, ett tullager eller en frizon 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 sådant lager (jfr 9 c kap. 1 § första stycket 3) och inte – såsom enligt 9 c kap. 1 § första stycket 2 – av tjänster som avser en omsättning av en vara som är placerad i skatteupplaget.¹⁵³ Processuellt sett får dessutom nämnas att det är SKV som har bevisbördan beträffande omsättningens storlek,¹⁵⁴ dvs. beträffande beskattningsunderlaget.
- Sålunda bör det beskrivna matchningsförfarandet för att sänka det momsmässiga beskattningsunderlaget tillämpas för varor

¹⁵³ Se 9 c kap. 1 § första stycket 3 ML. Jfr även 9 c kap. 1 § första stycket 4, som för varor placerade i skatteupplag enligt 9 c kap. 1 § första stycket 1 anger undantag från skatteplikt för tjänster som görs i sådant lager.

¹⁵⁴ 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".

enligt någon av de 27 punkterna i 9 c kap. 9 § ML, såsom koppar, vilka placeras i skatteupplag. Dessutom bör, med hänsyn till att förhållandet mellan momsfri omsättning av option och total omsättning inte ska diskvalificera 95-procentregeln för fullt avdrag för ingående moms i blandade verksamheter, förfarandet vara av intresse för företag med stora volymer av sådana varor.

- De särskilda bestämmelserna om vem som är skattskyldig i 9 c kap. i ML kan 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. Dock får det enligt SKV anses vara ovanligt att någon som inte är beskattningsbar person tillämpar reglerna om undantag från skatteplikt i tullager och skatteupplag.¹⁵⁵
- Vid avtalsskrivningen bör särskild uppmärksamhet ägnas åt att klart ange att det beskrivna matchningsförfarandet gäller två skilda omsättningar, dvs. först sker en omsättning av optionen och sedan sker en omsättning av varorna. Avtalet mellan X och Y kan bedömas avse sammansatta transaktioner (eng., *composite supplies*).
 - Om en sammansatt transaktion föreligger, och bedöms gälla två ersättningar och därmed två omsättningar, såsom i exemplet ovan, är det möjligt med matchningsförfarandet avseende Y:s omsättningar av optionen respektive av varorna som är placerade i skatteupplaget, för att åstadkomma att beskattningsunderlaget på X uttag av varorna blir lägre momsmässigt sett.

Det nyss anförda förutsätter emellertid att utfärdandet, försäljningen av optionen anses undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § första stycket och tredje stycket 1 och art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet: Jämför ovan A) samt vad som nedan anges om art. 9 i tillämpningsförfordningen och behov av precisering i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet avseende privaträttsliga optioner. För övrigt kan för frågeställningen om samma avtal medför en eller flera omsättningar en viss jämförelse göras med resonemanget i SRN i förhandsbeskedet RÅ 2005 ref. 11 (som fastställdes av HFD). Där gällde frågan tillämplig momssats för golflektioner. Majoriteten i SRN bedömde ett åtagande att vid senare tillfälle tillhandahålla golflektioner som separata tjänster: själva åtagandet ansågs utgöra en omsättning och tillhandahållandet av golflektionerna en annan omsättning. Själva åtagandet ansågs inte utgöra en tjänst inom idrottsområdet som omfattas av den reducerade momssatsen om 6 procent i enlighet med 3 kap. 11 a § första stycket och 7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML. I stället ansågs det utgöra en tjänst som

¹⁵⁵ Se SKV:s ställningstagande 2014-02-14, dnr 131 770374-13/111.

omfattas av den generella momssatsen om 25 procent. Ordföranden i SRN var skiljaktig, och ansåg att ersättningen som lämnades vid åtagandet, dvs. avtalets ingående, inte i sig kunde anses utgöra ett tillhandahållande av tjänst, utan att skattskyldigheten utlöses först om tjänsten utförs (2 kap. 1 § tredje stycket 1 ML) eller förskott lämnas för en beställd tjänst vara eller tjänst (1 kap. 3 § andra stycket ML).¹⁵⁶

- Om en sammansatt transaktion hos Y skulle bedömas gälla *en* ersättning och därmed *en* omsättning, kan omsättningen 1) anses ha olika momsmässig karaktär med avseende på optionen respektive varorna *eller* 2) ersättningen anses lämnad dels som ett förskott, dels som återstående del av ersättningen som grundar omsättning av vara enligt 2 kap. 1 § första stycket 1 ML, vilket jag benämner förskottsfallet. Jag anser att ett matchningsförfarande hos Y inte kan användas i något av dessa båda fall för att sänka beskattningsunderlaget för varorna vid X uttag av dem från skatteupplaget. Det förutsätter att fråga är om två omsättningar vid olika tidpunkter hos Y: först en skattefri omsättning av optionen och sedan en skattefri omsättning av varorna när de är placerade i skatteupplaget.

1) I förevarande fall med *en* omsättning vid *ett* tillfälle hos Y ska omsättningen i det förstnämnda fallet delas upp i två delar av olika momsmässig karaktär, enligt den delningsprincip som är huvudregel i sådana fall enligt 7 kap. 7 § ML: Den del av omsättningen som avser den skattefria finansiella tjänsten ger inte rätt till avdrag för ingående moms i verksamheten, medan den del av omsättningen som avser den skattefria omsättningen av varorna som är placerade i skatteupplaget ger återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv i verksamheten, vilket innebär att så kallad *nollbeskattning* sker i den delen.

2) I det andra fallet – förskottsfallet – får en huvudsaklighetsprincip tillämpas, där omsättningen av varorna måste bedömas utgöra det dominerande inslaget i Y:s prestation, varför omsättningen omfattas av en *nollbeskattning* momsmässigt, där förskottet kommer att ingå som en del i beskattningsunderlaget för en sådan *nollbeskattning* hos Y när Y säljer varorna till X under den tid varorna alltjämt är placerade i skatteupplaget. Följande gäller för Y beträffande förskottet.

¹⁵⁶ Jfr Forssén 2016, s. 191 (avsnitt 12 213 153). Jfr även s. 101 och 102 i Forssén 2017 (3).

Ett förskott medför skattskyldighet för den som uppbär det, om omsättningen av varan eller tjänsten är skattepliktig när förskottet uppbärs (jfr 1 kap. 3 § andra stycket andra meningen ML). Det innebär att förskottet inte föranleder skattskyldighet för Y, eftersom varorna är placerade i skatteupplaget och en omsättning av varorna då vore undantagen från momsplikt enligt 9 c kap. 1 § första stycket 4 jämförd med 9 § 2 ML – jfr ovan B). Y säljer varorna till X momsfritt när varorna är placerade i skatteupplaget. Det medför emellertid inte att Y:s rätt att lyfta ingående moms på förvärv i verksamheten begränsas, eftersom omsättning som undantas från skatteplikt enligt 9 c kap. 1 §, som nämnts, ger återbetalningsrätt för ingående moms i verksamheten enligt 10 kap. 11 § första stycket ML. Med andra ord ingår, som framgår ovan, förskottet i ett beskattningsunderlag om 10 000 kr exklusive moms som medför en *nollbeskattning* hos Y när Y säljer varorna till X under den tid de är placerade i skatteupplaget. I förskotts-fallet är det således, till skillnad från i fall 1), inte fråga om att Y gör en från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av tjänst som varken skulle medföra avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i verksamheten. För övrigt får nämnas att om X vore etablerad i ett land utanför EU skulle den tjänsten också *nollbeskattas* (jfr 10 kap. 11 § *andra* stycket 1 ML), och Y skulle inte heller i fall 1) behöva iaktta regler om blandad verksamhet eller (för det fall X och Y är förbundna parter) omvärderingsreglerna. Under samma förutsättning – dvs. om X vore etablerad utanför EU – gäller dessutom detsamma för Y i fallet ovan med *två* omsättningar.

*Särskilt om art. 9 i tillämpningsförordningen och art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet och privaträttsliga optioner – angående behov av precisering i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet*¹⁵⁷

Art. 9 i tillämpningsförordningen avser, som nämnts, bland annat huvudregeln angående tillhandahållande av tjänster i mervärdesskattedirektivet, dvs. art. 24.1 i direktivet. Art. 9 i tillämpningsförordningen anger, som också nämnts, att försäljningen av en option ska, i de fall en sådan försäljning är en transaktion inom tillämpningsområdet för art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet, utgöra ett sådant tillhandahållande av tjänster som avses i art. 24.1 i direktivet. Därvid ska tillhandahållandet av tjänster betraktas som skilt från de underliggande transaktioner till vilka tjänsterna hänför sig.

Jag anser att det föreligger ett behov av en precisering av vad som omfattas av huvudregeln i art. 24.1 i direktivet. Den bör ske genom införande av en särskild punkt i art. 24, inte genom art. 9 i tillämpningsförordningen. Jag anser att ett begrepp som värdepappershandel även framgent bör utvecklas genom EU-domstolens rättspraxis, såsom redan har skett genom målet EU-målet C-2/95 (SDC) av innebörd att handeln med värdepapper omfattar handlingar som förändrar den rättsliga och finansiella situationen mellan parterna.

¹⁵⁷ Jfr Forssén 2016, s. 267 (avsnitt 12 213 235).

Redan av EU-målet C-235/00 (CSC) framgår att undantaget i direktivets art. 135.1 f för omsättning av värdepapper avser transaktioner som medför rättsliga och ekonomiska förändringar mellan parterna, varvid tillhandahållande av en tjänst som enbart är materiell, teknisk eller administrativ och som inte medför sådana förändringar mellan parterna utgör skattepliktiga transaktioner. Att särskilt för optioner ange i art. 9 i tillämpningsförfordningen vad som redan följer av EU-domstolens rättspraxis kan enligt min mening ge uppfattningen att det skulle vara oklart huruvida en option utgör värdepapper momsmässigt sett. Exempelvis aktiemarknaden är en andrahandsmarknad och det finns ingen begränsning av den vad avser optioner att köpa eller sälja aktier. Det bör inte finnas någon begränsning av vad som utgör värdepapper utöver den som redan följer av sista satsen i art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet (och av art. 15.2 i mervärdesskattedirektivet). Det kan dock enligt min uppfattning föreligga ett behov av precisering av vilka slags optioner som omfattas av undantaget från skatteplikt för finansiella tjänster, varvid jag får anföra följande:

- Om det ska ske en sådan precisering av undantaget från skatteplikt som jag nämner ovan, bör den ske i mervärdesskattedirektivet, i stället för i tillämpningsförfordningen.
- Oavsett i vilken rättsakt preciseringen sker, bör den avse gränsdragningen mellan å ena sidan värdepapper i form av aktier och optioner etc. för vilka det finns en marknad och å andra sidan vad jag betecknar som privaträttsliga optioner. Privaträttsliga optioner avser ofta annan egendom än aktier och ges av bolag till de anställda eller aktieägarna. Om en sådan option är personlig och inte kan överlätas vidare, torde det enligt min uppfattning vara fråga om en momspliktig tjänst. Före Sveriges EU-inträde 1995 anförde jag att det för en privaträttslig option inte finns någon marknad, och därför utgör utfärdandet av sådan option inte värdepappershandel.¹⁵⁸ Nu finns det inte någon sådan preciserande gränsdragning gentemot privaträttsliga optioner, varför jag anser att utfärdande av sådana omfattas av undantaget från skatteplikt enligt art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet.

Konklusioner

Jag har inte funnit något i EU:s mervärdesskattedirektiv eller i tillämpningsförfordningen som skulle underkänna att en matchning/kvittning av en skattefri omsättning av en vara under tiden

¹⁵⁸ Jfr s. 142 och 143 i Forssén 1994.

den är placerad i skatteupplag enligt 9 c kap. ML mot en skattefri finansiell tjänst enligt 3 kap. 9 § ML kan medföra att beskattningsunderlaget och därmed priset på en skattepliktig omsättning av varan efter det att den tagits ut ur skatteupplaget sänks. Således borde enligt min mening lagstiftaren kanske beakta att säljaren och köparen därigenom kan kringgå HFD:s rättspraxis avseende de allmänna reglerna i ML, vilken innebär att beskattningsunderlaget för varan inte får sänkas genom att det *matchas* av en rabatt för *snabb betalning*. Förfarandemissbruk skulle dock kunna anses förekomma, om samma vara omfattas av flera omgångar av det beskrivna matchningsförfarandet.

SAMMANFATTNING OCH KONKLUSIONER

SAMMANFATTNING

Inledning

Utredningar om moms de senaste åren har inte lett till någon reformering av de särskilda reglerna om vem som i vissa fall är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § sista st. ML. Jämför härvidlag nämnda SOU 2002:74, som inte har lett till förslag om lagändringar ännu, respektive nämnda Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23 och prop. 2012/13:124, vilka ledde till att huvudregeln om skattesubjektet i 4 kap. 1 § första st. första men. ML fick samma lydelse som art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, genom SFS 2013:368, samt Ds 2009:58 (Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m.). Inte heller den utredning som Regeringen tillsatte den 22 juni 2016 enligt Dir. 2016:58, och som senast den 1 april 2019 ska vara klar med en strukturell översyn av mervärdesskattelagen förväntas behandla de särskilda fallen av skattskyldighet i ML. I *Momsreform i Sverige: Förslag till ändrade mervärdesskatteregler nationellt och på EU-nivå* – från oktober 2016 – lämnade jag ett antal förslag till ändringar av ML och av vissa EU-regler om moms. Den boken baseras på Forssén 2015, Forssén 2016 (från augusti 2016) och första upplagan – från september 2016 – av Forssén 2017 (1) samt på *Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter* (från 2015). Jag mejlade den 23 november 2016 boken till Regeringen, och utredningssekreteraren tackade för att de fick en hel bok i ämnet momsreform så tidigt under sitt arbete. Med förevarande bok har Regeringen också möjlighet att behandla de särskilda reglerna i ML om vem som i vissa fall är skattskyldig. Jag sammanfattar följande i det hänseendet.

6 kap. 1 § ML

Genom SFS 2013:368 upphävdes den 1 juli 2013 den tidigare kopplingen för bestämningen av skattesubjektet i 4:1 ML till 13 kap. IL. Därför är den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet i 6 kap. 1 § ML för handelsbolag och EEIG obsolet, och bör utmönstras ur ML. Dessa juridiska personer ska, liksom andra rättssubjekt, numera bedömas enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § ML för vem som är beskattningsbar person.

6 kap. 2 §, 6 kap. 7 och 8 §§ och 9 kap. 1 och 2 §§ ML

Beträffande reglerna om enkla bolag (och partrederier) i 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL) och om förmedling enligt i 6 kap. 7 och 8 §§ ML

respektive om frivillig skattskyldighet för fastighetsuthyrning i 9 kap. 1 och 2 §§ ML får särskilt nämnas, att behov föreligger av en anpassning till begreppet beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § första st. första men. ML, som motsvarar art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, respektive art. 137.d i mervärdesskattedirektivet.

Anpassningen som jag föreslår skulle bestå i att det i framför allt de särskilda reglerna om vem som är skattskyldig i 6 kap. 2 §, 6 kap. 7 och 8 §§ och 9 kap. 1 och 2 §§ ML införs ett särskilt st. liknande det som finns i reglerna om mervärdesskattegrupper, nämligen 6 a kap. 1 § andra st. ML, där följande anges:

”Huruvida mervärdesskattegruppens verksamhet ska anses medföra skattskyldighet följer av de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 2 § första stycket 1”.

Att en sådan bestämning av skattskyldig med en koppling till de allmänna bestämmelserna och huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1, med hänvisning till huvudregeln i 1 § första st. 1 och därigenom bl.a. till 4 kap. 1 §, saknas i de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är skattskyldig (momsskyldig) enligt 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. ML är en fundamental brist i förhållande till EU:s mervärdesskattedirektiv.

Genom den bristen kan 1 kap. 2 § sista st. ML, med hänvisning till 6 kap., 9 kap. och 9 c kap., anses utvidga begreppet skattskyldig i ML, och därmed kretsen av vilka som kan anses som skattskyldiga enligt ML, i förhållande till huvudregeln om vem som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första st. 1 ML.

Utvidgningen som nämnda brist i ML medför öppnar för en tolkning av innebörd att en vanlig privatperson – en konsument – kan komma att omfattas av mervärdesskatten. Det strider mot den grundläggande tanken med mervärdesskatten om att åtskilja beskattningsbara personer – företagare – från konsumenterna - vanliga privatpersoner – vilka ska bära den moms (skattebärare) som företagen tar ut på priset på en vara eller tjänst.

Den åtgärd som jag föreslår har främst bäring på de särskilda fallen av vem som är skattskyldig enligt 6 kap. 2 §, 6 kap. 7 och 8 §§ och 9 kap. 1 och 2 §§ ML. Det rör sig i dessa fall enbart om en åtgärd för att åstadkomma åtminstone att ML i den grundläggande frågan om vem som är skattskyldig blir konform med huvudregeln om skattesubjektet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Beträffande framför allt enkla bolag (och partrederier) återfinns ytterligare problemställningar att åtgärda, vilka berörs i Forssén 2015.

6 kap. 4 § ML

För övrigt föreslår jag nämnda åtgärd beträffande regeln om skattskyldighet för dödsbon, 6 kap. 4 § ML, men därvidlag främst för att undvika konkurrensnedvridning, genom att momspliktiga transaktioner i ett oskiftat dödsbo undgår beskattning på grund av att den avlidne inte var skattskyldig enligt ML.

6 kap. 3 § ML

Av samma skäl, dvs. konkurrensneutralitetsskäl, föreslår jag att det i samband med regeln om skattskyldighet för konkursbon, 6 kap. 3 §, och reglerna i 8 a kap. om jämkning av ingående moms avseende fastigheter i konkursbon, införs bestämmelser som gör att en neutral mervärdesbeskattning åstadkoms, trots att konkursboet aldrig blir fastighetsägare avseende sådan investeringsvara.

Enligt 8 a kap. 13 § första st. första men. ML *kan*, som nämnts, konkursboet *överta* konkursgäldenärens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående moms, förutsatt att konkursboet är skattskyldigt enligt 6:3. *Övertagandet* av nämnda rättighet och skyldighet ska enligt 8 a kap. 13 § första st. andra men., som nämnts, ske innan *konkursboet överlåter fastigheten*, men gäller från det att konkursboet blivit skattskyldigt för verksamheten i fastigheten. Konkursgäldenären ska alltid jämka för tiden fram till dess att han försatts i konkurs, enligt 8 a kap. 13 § andra st. ML, och enligt tredje st. samma lagrum ska bestämmelserna i 8 a kap. 12 § gälla för konkursboet och förvärvaren, *om en fastighet överlåts av konkursboet*. Däremot finns det, som nämnts, ingen bestämning av vilka regler som gäller för hur jämkning ska ske hos konkursboet, om det *väljer* att överta konkursgäldenärens jämkningsskyldighet för avdragen moms från tiden före konkursutbrottet.¹⁵⁹ Det enda som återstår att beakta därvidlag är 8 a kap. 11 och 12 §§. Eftersom dessa regler förutsätter överlåtelse av fastigheten från konkursgäldenären till konkursboet, vilket aldrig sker, utan *fastighetsägaren* är hela tiden konkursgäldenären, föreslår jag följande ang. 8 a kap. i förevarande hänseende:

Det borde anges att konkursförvaltaren ska kunna upprätta en sådan handling som ska utfärdas enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML – för övertagande av rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående moms avseende investeringsvara som utgör fastighet – både för konkursboet och konkursgäldenären (som själv saknar rådighet på grund av konkursen), för att 6 kap. 3 § och 8 a kap. 13 § ML ska kunna innebära att konkursboet har övertagit konkursgäldenärens

¹⁵⁹ Jfr ordet *kan* i 8 a kap. 13 § första st. första men. ML.

rättighet och skyldighet ang. jämkning av ingående moms från fastighetsägaren (konkursgäldenären).

6 kap. 6 § ML

Eftersom 1 kap. 2 § sista st. ML kan anses utvidga begreppet skattskyldig i förhållande till huvudregeln om vem som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första st. 1 ML också beträffande den särskilda skattskyldighetsregeln för statliga affärsverk i 6 kap. 6 §, bör den regeln för att åstadkomma konformitet med art. 13 i mervärdesskattedirektivet, ersättas med att det i 4 kap. 6 § anges att varje statligt affärsverk är en självständig beskattningsbar person.

9 c kap. ML

Reglerna i 9 c kap. ML är ett av exemplen i 1 kap. 2 § sista stycket ML på *särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig*, och kan således i princip också innebära en utvidgning av skattskyldighetsbegreppet i förhållande till de allmänna bestämmelserna och huvudregeln om vem som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första st. 1 ML. Emellertid är det inte i första hand den aspekten som jag lägger på de särskilda reglerna om varor i vissa lager enligt 9 c kap. ML, vilka närmast motsvaras av bestämmelserna i art. 154-163 i mervärdesskattedirektivet. I stället berör jag i denna bok, liksom i min artikel Forssén 2018, att det kan finnas anledning att ändra i såväl direktivbestämmelserna och i 9 c kap. ML, så att upplägg undviks, där de allmänna bestämmelserna om bestämningen av beskattningsunderlaget åsidosätts. Jag beskriver i sammanfattning den situation som kan uppkomma enligt följande.

En köpare kan förvärva en vara som är skattepliktig enligt ML, liksom enligt EU:s mervärdesskattedirektiv, till ett lägre pris på grund av att säljaren har kunnat sänka priset på sin försäljning av varan till köparen, genom föregående åtgärder under det att varan har varit placerad i vissa lager enligt reglerna i 9 c kap. ML och i art. 154-163 i mervärdesskattedirektivet. Det ger säljaren konkurrensfördelar gentemot andra leverantörer som har haft sina varor i lager som omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML och mervärdesskattedirektivet. På följande sätt kan priset på varan indirekt påverkas, så att det blir lägre:

Det finns enligt min mening inte något i mervärdesskattedirektivet som skulle underkänna att en sänkning av beskattningsunderlaget och därmed av priset på varan baseras på en matchning/kvittning av skattefri omsättning av varan under tiden den varit placerad i visst lager mot en skattefri finansiell tjänst.

Därför borde kanske lagstiftaren beakta att säljaren och köparen därigenom kan kringgå den rättspraxis avseende de allmänna reglerna i ML som innebär att beskattningsunderlaget för varan inte får sänkas genom att det *matchas* av en rabatt för *snabb betalning*. Förfarandemissbruk bör inte heller kunna anses komma i fråga – i vart fall inte om samma vara enbart omfattas av en omgång av det beskrivna matchningsförfarandet.

KONKLUSIONER

Särskilt om konklusioner ang. 6 kap. 2 § och 6 kap. 7 § ML

Beträffande de särskilda fallen av vem som är skattskyldig enligt 6 kap. 2 §, 6 kap. 4 §, 6 kap. 7 och 8 §§ och 9 kap. 1 och 2 §§ ML föreslår jag enligt ovan en anpassning till begreppet beskattningsbar person, genom att det i respektive av dessa regler införs, i likhet med 6 a kap. 1 § andra st. ML, ett särskilt st. med en koppling till de allmänna bestämmelserna och huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1 ML för bestämningen av skattskyldigheten. Framför allt beträffande enkla bolag (och partrederier) och 6 kap. 2 § ML finns i Forssén 2015 en omfattande genomgång av den regeln – representantregeln – där nämnda anpassning till EU-rätten på området enbart utgör en del. Att den delen beträffande tolkningen av 6 kap. 2 § berörs här beror på att den åtgärd som jag föreslår får anses utgöra ett minimum av åtgärder, för att åtminstone åstadkomma att den för mervärdesskatten grundläggande åtskillnaden mellan skattesubjekten och konsumenterna upprätthålls, och på att samma problem, som beskrivits ovan, återkommer i bl.a. den särskilda regeln om förmedling i 6 kap. 7 § ML.

Lagrummet 6 kap. 7 § ML är särskilt angeläget att åtgärda för konformitet mervärdesskattedirektivet, eftersom SKV brukar hävda att ”6:7-fall” omfattar beskattningssituationer som inte motsvarar verkliga förhållanden inom affärlivet.

Gemensamt för 6 kap. 2 § och 6 kap. 7 § är att reglerna emanerar från tiden före den första svenska mervärdesskattelagstiftningen, dvs. från tiden före GML som infördes 1969. Reglerna överfördes okritiskt från 1959 års förordning om allmän varuskatt till GML, och vidare till ML den 1 juli 1994. Någon analys av reglerna skedde inte heller med anledning av Sveriges EU-inträde 1995. Eftersom de båda reglerna sålunda härrör från en annan kontext än den som gäller därefter, bör de undersökas med förtur, dvs. de bör undergå en analys från lagstiftarens sida oavsett om lagstiftaren har för avsikt att behandla övriga av de särskilda fallen av skattskyldighet i 6 kap., 9 kap. 9 c kap. ML.

Särskilt om konklusioner ang. 9 c kap. ML

Beträffande de särskilda reglerna om varor i vissa lager enligt 9 c kap. ML har jag, som nämnts, inte funnit något i EU:s mervärdesskattedirektiv eller i tillämpningsförfordningen som skulle underkänna att en matchning/kvittning av en skattefri omsättning av en vara sker under tiden den är placerad i skatteupplag mot en skattefri finansiell tjänst enligt 3 kap. 9 § ML, varigenom beskattningsunderlaget för aktuell vara kan sänkas i strid mot HFD:s rättspraxis avseende de allmänna reglerna i ML. Det öppnar för upplägg som innebär att vinsten på försäljningen av varan efter det att den upphört att vara placerad i ett skatteupplag skulle kunna bestå enbart i den sänkta momsen på varan. Jag bortser från att förfarandemissbruk skulle kunna anses förekomma, om samma vara omfattas av flera omgångar av det beskrivna matchningsförfarandet.

Om lagstiftaren inte gör något åt den beskrivna situationen beträffande 9 c kap. ML, vilket förutsätter att lagstiftaren uppmärksammar EU på den, kan underlåtenhet att åtgärda 6 kap. 2 § ML utnyttjas för kombinerade upplägg, där exempelvis en vanlig privatperson skulle kunna omfattas av mervärdesskatten med avdragsrätt för ingående moms på förvärv av varan. Se där: upplägget avseende 9 c kap. kan ge ytterligare en momsfordel, genom att 6 kap. 2 § läggs till i sammanhanget. I Forssén 2015 finns således en hel del inspiration för lagstiftaren och andra att hämta beträffande upplägg och lagstiftningsåtgärder mot sådana.

Förslag till forskning eller lagändringar

Jag föreslår enligt ovan att åtminstone den lagändring avseende 6 kap. 2 § ML som jag upprepar i denna bok från Forssén 2015 genomförs. Samma lagändring – dvs. införande i respektive lagrum av ett särskilt st. med koppling till de allmänna bestämmelserna och huvudregeln om vem som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första st. 1 – bör genomföras också beträffande 6 kap. 4 §, 6 kap. 7 och 8 §§ och 9 kap. 1 och 2 §§ ML. Beträffande den särskilda regeln om förmedling i 6 kap. 7 § ML anser jag att den – och närmast motsvarande bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet (art. 14. 2 c och art. 28) – bör beforskas, oavsett om nämnda förslag från min sida till lagändring genomförs.

En annan fråga som bör beforskas, oavsett om nämnda lagändring genomförs, är fenomenet med dubbelkompensation för samma momsutgifter vid tillämpningen av jämningsreglerna i 8 a kap. i samband med konkurs, där dessa regler berörs angående investeringsvara som utgör fastighet i samband med tillämpningen av 6 kap. 3 § ML avseende konkursbon. Frågan gäller då bl.a. huruvida parterna vid en fastighetsöverlåtelse – i enlighet med 8 a kap. 12 § första st. andra men.

ML – kan så att säga avtala bort SKV:s möjlighet att ålägga köparen av fastigheten som omfattas av frivillig skattskyldighet jämkningsskyldighet, genom att överlåtaren först åtar sig att jämka enligt avtal med köparen och sedan ansöker om att försätta sig i konkurs, innan jämkning skett.

Även frågeställningen avseende 9 c kap. ML bör enligt min mening beforskas eller leda till lagändringar. Den skulle kunna ingå i ett större forskningsprojekt, där 9 c kap. ML i sin helhet behandlas, t.ex. som ett inslag i ett projekt avseende internationell handel, inkomstskatt och indirekta skatter. Eftersom särreglerna i 9 c kap. beträffande varor i vissa lager inte bara berör omsättningar inom landet, utan även internationell varuhandel, skulle den forskning som jag föreslår kunna ske i samband med det pågående OECD-projektet avseende inkomstskatt som benämns BEPS (*base erosion and profit shifting*). En huvudfråga där är internprissättning mellan parter i intressegemenskap, varvid avsikten är att åtgärda konstlade avvikelser från priser som sätts mellan oberoende parter. Prisproblematiken som jag tar upp angående matchande prestationer momsmässigt sett bör i forskningshänseende inte ses som en isolerad momsfråga, utan bör sättas i relation till den så kallade korrigeringsregeln avseende oriktig prissättning i 4 kap. 19 och 20 §§ IL, och lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner. Dessa inkomstskatterättsliga regler kan jämföras med frågorna här om 9 c kap. ML och om 7 kap. 3 a-3 d §§ ML angående omvärdering till marknadsvärde av prissättningen mellan förbundna parter, där säljaren eller köparen har så kallad blandad verksamhet och därmed begränsad avdragsrätt för ingående moms. Notera att begreppet marknadsvärde för tillämpning av omvärderingsreglerna har en särskild definition i 1 kap. 9 § ML, vilken kan avvika från bestämningen av marknadsvärde enligt 61 kap. 2 § IL.

För sammanhanget och eventuella forskningsinsatser eller lagstiftarens åtgärder får jag också nämna att jag i annat sammanhang har föreslagit att ett tillägg bör göras i 3 kap. 9 § ML för att motverka att skattepliktig byteshandel kan gömmas ”bakom bitcoins”.¹⁶⁰ Mitt förslag innebär att undantag från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel inte bör omfatta växlingstjänster avseende virtuella valutor såsom bitcoin, om inte *anmälningsplikt* som finansiell verksamhet fullföljs och tillstånd därvidlag erhålls från Finansinspektionen. I konsekvens därmed bör begreppet virtuell valuta även införas i 3 kap. 23 § 1 ML – vid sidan av sedlar och mynt – och med samma bestämning av vad som avses som jag föreslår för 3 kap. 9 §. Begreppet *lagligt* betalningsmedel i 3 kap. 23 § 1 bör således fortsatt

¹⁶⁰ Jfr Forssén 2016, s. 193 (avsnitt 12 213 153). Jfr även s. 104 och 105 i Forssén 2017 (3).

förbehållas för sedlar och mynt. Genom åtgärderna får problemet med att det momsmässigt inte är möjligt att göra en skillnad mellan laglig respektive olaglig verksamhet med bitcoins sin lösning. Det förutsätter dock att lagstiftaren tar upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet att motsvarande ändringar införs i art. 135.1 b-f i mervärdesskattedirektivet.

Beträffande 9 c kap. ML får nämnas att jag mejlade den 5 januari 2018 till Finansdepartementet min artikel Forssén 2018, och nämnde att den kan vara av intresse för vad som anförs om s.k. call-off stock i EU-kommissionens förslag den 4 oktober 2017 till ett definitivt system för handeln mellan EU-länder – COM(2017) 569 final. Finansdepartementet skickade ett svarsmejl den 10 januari 2018, och tackade för denna input.

Jag har också, som nämnts, mejlat den 23 november 2016 min bok *Momsreform i Sverige: Förslag till ändrade mervärdesskatteregler nationellt och på EU-nivå* – från oktober 2016 – till Regeringen. Med den boken och förevarande bok har Regeringen en tämligen fullständig genomgång av vilka materiella regler i ML och mervärdesskattedirektivet som bör ändras. Regeringen tillsatte den 22 juni 2016 enligt Dir. 2016:58, en utredning som ska vara klar senast den 1 april 2019 med en genomgång av ML, men den avser enbart en strukturell översyn av ML.

Även om Regeringen tackade också för boken som jag mejlade den 23 november 2016, är jag tveksam till att det leder till något konstruktivt från lagstiftarens sida. Det enda som kan uppfattas ha lett till någon lagändring med anledning av mitt arbete är att huvudregeln om skattesubjektet i 4 kap. 1 § första st. första men. ML fick samma lydelse som art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, genom SFS 2013:368 den 1 juli 2013. Det var huvudfrågan i min licentiatavhandling – Forssén 2011 – men användningen av begreppet skattskyldig i ML och SFL för bestämningen avdragsrätten och skyldigheten att momsregistrera sig, och huruvida det är EU-konformt, dvs. bifrågorna D och E i Forssén 2011, har inte lett till någon reaktion från lagstiftarens sida. Jag uppmärksammar det även i Forssén 2015, som i sin första upplaga utgjorde min doktorsavhandling med disputation den 26 april 2013, och får här upprepa att min analys med flera förslag avseende 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL) angående enkla bolag (och partrederier) inte heller har föranlett förslag från lagstiftarens sida.

KÄLLFÖRTECKNING

LITTERATUR

Dickson, Björn

- artikel i Svenska Dagbladet den 4 mars 1993, angående intygsmoms och köp av vissa fastigheter från konkursbon

Forssén, Björn

- Bitcoins och mervärdesskatt, artikel i Svensk skattetidning 2017 s. 95-106 [Cit. Forssén 2017 (3)] Se: www.forssen.com.
- EG-rättskonformitet mellan vissa begrepp i ML och den nationella svenska inkomstskatterätten. VJS. Stockholm 2008 [Cit. Forssén 2008] Se: www.forssen.com
- Gamla momsfrågor som nya – intygsmoms då, korrigeringmoms nu, artikel i Svensk skattetidning 2006 s. 375-377 [Cit. Forssén 2006] Se: www.forssen.com
- Konkurrensfördelar med varuomsättningar efter momsfria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster, artikel i Balans nr 1 2018, Fördjupningsbilagan s. 1-8 [Cit. Forssén 2018]
- Mervärdeskatt En läro- och grundbok i moms. Publica. Stockholm 1993 [Cit. Forssén 1993]
- Mervärdesskatt En handbok (andra upplagan). Publica. Stockholm 1994 [Cit. Forssén 1994]
- Momshandboken Enligt 2001 års regler. Norstedts Juridik. Stockholm 2001 [Cit. Forssén 2001]
- Momsreform i Sverige: Förslag till ändrade mervärdesskatteregler nationellt och på EU-nivå. Melker Förlag. Laholm 2016.
- Momsrullan Andra upplagan. Melker Förlag. Laholm 2016 [Cit. Forssén 2016]
- Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv Andra upplagan. Melker Förlag. Laholm 2017 [Cit. Forssén 2017 (1)]
- Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Tredje upplagan. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015] Se även www.forssen.com (där förstaupplagan finns)
- Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter. Melker Förlag. Laholm 2015
- Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB. Stockholm 2011 [Cit. Forssén 2011] Se: www.forssen.com

- Två frågor om moms. Fördelningsnyckel vid förskott samt royalty i dödsbo, artikel i Skattenytt 1997 s. 467-468 [Cit. Forssén 1997] Se: www.forssen.com
- Vissa momsfrågor avseende fastighetsområdet, artikel i Svensk skattetidning 2017 s. 309-320 [Cit. Forssén 2017 (2)] Se: www.forssen.com

Forssén, Björn och Kellgren, Jan

- Momsskyldighet i särskilda fall: handelsbolag, enkla bolag, konkursbon, dödsbon, förmedlare m.fl. En problematisering av sjätte kapitlet mervärdesskattelagen med förslag de lege ferenda. Jure Förlag AB. Stockholm 2010

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]

Mattsson, Nils

- Beskattning av handelsbolag. Nionde upplagan. CE Fritzes AB. Stockholm 1994 [Cit. Mattsson 1974]

Sonnerby, Mikaela

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

Åqvist, N. Erik, Edström, Kjell och Fridolin, Hans R.

- Omsättningsskatten. Norstedts. Stockholm 1959 [Cit. Åqvist m.fl. 1959]

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. 1973:163 – Kungl. Maj:ts proposition med förslag till ändring i förordningen (1968:430) om mervärdesskatt, m.m.

Prop. 1978/79:141 – Regeringens proposition om redovisning av mervärdeskatt, m.m.

Prop. 1992/93:190 – Regeringens proposition om mervärdeskatt på väg- och broavgifter, m.m.
Prop. 1993/94:99 – Ny mervärdesskattelag
Prop. 1993/94:225 – Vissa mervärdesskattefrågor
Prop. 1994/95:57 – Mervärdesskatten och EG
Prop. 1996/97:100 Del 1 – Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.
Prop. 1998/99:130 Del 1 – Ny bokföringslag m.m.
Prop. 1999/2000:2 Del 2 – Inkomstskattelagen
Prop. 1999/2000:58 – Mervärdesskattefrågor med anledning av Öresundsförbindelsen
Prop. 2002/03:5 – Vissa mervärdesskattefrågor, m.m.
Prop. 2008/09:88 – Ny kommissionslag
Prop. 2010/11:165 Del 2 – Skatteförfarandet
Prop. 2012/13:124 – Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen
Prop. 2013/14:1 – Budgetpropositionen för 2014
Prop. 2016/17:14 – Ny definition av fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen

Statens offentliga utredningar, m.m.

Dir. 2016:58 – Översyn av mervärdesskattelagstiftningen
Ds 2009:58 – Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m.
SOU 1994:31 – Vissa mervärdeskattefrågor III – Kultur m.m.
SOU 2002:74 Del 1 och Del 2 – Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv
SOU 2006:90 – På väg mot en enhetlig mervärdesskatt
Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23 (Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen)
Fi2008/4219 (Regeringens svar till EU-kommissionen ang. 4 kap. 8 § ML) – återfinns på www.momsinstitutet.se
Fi2011/414 (Regeringens ansökan till EU-kommissionen) – återfinns på www.momsinstitutet.se

Handledningar m.m. från RSV/SKV

Bindande förklaring från Riksskattenämnden (en av föregångarna till RSV)

RSN:s bindande förklaring av den 30 oktober 1968 (RSN 1969:30.9)
[om den momsmässiga behandlingen av kommittent- och kommissionärsföretag i inkomstskatterättslig mening]

SKV:s ställningstagande

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

RSV:s handledningar

RSV:s information om hur man redovisar moms i samband med en konkurs: Moms vid konkurs [RSV 556 utg 1 (maj 1984)] – Cit. RSV:s Moms vid konkurs 1984

SKV:s handledningar

SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005 (SKV 553 utgåva 16)
SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2009 Del 2 (SKV 554 utgåva 4)
SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2010 Del 2 (SKV 554 utgåva 5)

EU-KÄLLOR

Primärrätt

EG-fördraget
Fördraget om EU:s funktionssätt
Lissabonfördraget – består i Fördraget om EU:s funktionssätt, Fördraget om EU och EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna (införlivades i Sverige den 1 december 2009 genom SFS 2009:1110)

Sekundärrätt

EG:s första mervärdesskattedirektiv (67/227/EEG)
EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG)
Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen
Mervärdesskattedirektivet, Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt
Rådets genomförandebeslut 2013/680/EU av den 15 november 2013 om bemyndigande för Konungariket Danmark och Konungariket Sverige att förlänga tillämpningen av en särskild åtgärd som avviker från artiklarna 168, 169, 170 och 171 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt
Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt
Rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013 om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller platsen för tillhandahållande av tjänster
Övergångsordningen för varuhandeln mellan EU-länderna (91/680/EEG)

Övrigt

2007/2311 K(2008) 2803 (EU-kommissionens formella underrättelse den 26 juni 2008 om behandlingen av ideella föreningar och registrerade trossamfund i ML) – återfinns på www.momsinstitutet.se

COM(2017) 569 final – Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2006/112/EC as regards harmonising and simplifying certain rules in the value added tax system and introducing the definitive system for the taxation of trade between Member States (4 October 2017)

RÄTTSFALL

EU-domstolens domar (mervärdesskatt)

C-163/91 (Van Ginkel et al.), ECR 1992 p. I-5723, s. 39

C-2/95 (SDC), REG 1997 s. I-3017, s. 83

C-235/00 (CSC), REG 2001 s. I-10237, s. 84

C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit), ECLI:EU:C:2015:164, s. 35

HFD:s domar

RÅ 1955 ref. 21, s. 53

RÅ 1986 ref. 46, s. 75

RÅ 1991 ref. 105, s. 75

RÅ 1993 ref. 78, s. 50, 51 och 54

RÅ 1995 not. 16, s. 36 och 37

RÅ 2002 ref. 9, s. 41

RÅ 2003 ref. 32, s. 39

RÅ 2005 ref. 11, s. 81

HFD 2014 ref. 40, s. 80

SRN:s förhandsbesked om mervärdesskatt

SRN 1992-08-31, s. 50 (jfr HFD:s dom i RÅ 1993 ref. 78)

SAKREGISTER

A/S Öresundsförbindelsen.....	24	Företagsformen enkelt bolag.....	26
Agent.....	29	Författare.....	40
Agentavtal	31, 39	Förmedlar	
Agentförhållande	31	en vara eller en tjänst.....	28
Aktiebolag	26	Förmedlare	29
Allmänna varuskatten		Förmedlaren	34
från 1959.....	16	Förmedlingsprovisionen.....	31
Aluminium	72	Gage	40
Anslutningsfördraget med EU.....	40	Gemensam bokföring.....	21
Anställningsförhållande.....	11	Gemensamt verk	26
Arbetsgivaravgifter.....	18, 22	Gruvbolag	17
Artister.....	40	Gummi	72
Avdragsförbud.....	63	Handelsagentur	33
Bilhandel	32	Handelsbolag.....	10, 13, 16, 17, 26
Bly	72	Hobymässig verksamhet	11
Bygg- och anläggningsentreprenader		Husvagnshandel	32
.....	32	Huvudman.....	30
Båthandel.....	32	Högsta förvaltningsdomstolen	34
Composite supplies	81	i eget namn... 28, 29, 30, 31, 33, 38, 39	
Contractual obligations.....	39	Ideell förening.....	56
Danmark.....	23	Immovable property.....	54
Dansorkestrar	42	Indium.....	72
De sententia ferenda	34, 35	Intygsmomsen	51
Dödsbon	10, 44	Jämkning av ingående moms	47
EEIG.....	10, 13	Järnvägar.....	23
Effektiv uppbörd	21	Kaffe	72
Egenförsäljare.....	31, 32	Kakaoböner.....	72
Empiriska undersökningar.....	42	Kemikalier i bulk	72
Enkelt bolag	15	Kommanditbolag.....	13
Enkla bolag.....	10	Kommission	29, 31
Etylalkohol	72	Kommissionsavtal.....	29, 33
EU-konformitet	21	Kommissionsavtal om köp eller	
Europeisk ekonomisk		försäljning	33
intressegruppering	10	Kommissionsfall	32
Faktureringsskyldighetens uppkomst		Kommissionärsförhållande	32
.....	21	Kommissionärsförhållanden	34
Fast egendom.....	54	Kommun	58
Fasta vägförbindelsen över Öresund	23	Komponentindustrin	32
Fastighet	54	Konkurs.....	46
Fastigheter i konkursbon	12	Konkursboet.....	46
Fastighetsägare	54	Konkursboets status som rättslig figur	
Fettsyrametylestrar	72	54
Filial för utländska företag	20	Konkursbon.....	10
Filmverk	25	Konkursförvaltaren	48
Fiscal sociology.....	50	Konkursgäldenären	47
Frivillig regel		Kontrollskäl	21
enkelt bolag	15	Koppar	72
Frivillig skattskyldighet.....	10	Kultur- och nöjesområdena.....	41
för vissa fastighetsupplåtelser....	60	Kumulativ effekt.....	63
vissa fastighetsupplåtelser	60	Lager	
Färjetransporter	23	vissa.....	69

Litterärt eller konstnärligt verk	40
Manusförfattare	26
Matvaror	32
Mellanman	30
Mellanmannen	31, 34
Mellanmän	10
Mervärdesskatt	10
Mervärdesskattegrupper	19
Mineraloljor	72
Moms	10, 22
Momsskyldig	10
Neutralitet	21
Nickel	72
Non-profit-making organisations	56
Nullum tributumj sine lege	53
Nystartat företag	28
Obehandlat ris	72
Obligatorisk regel	
enkelt bolag	15
Offentligrättsliga organ	56
Oljevaxter och oljehaltiga frukter	72
Omsättning	17, 20, 21
Omsättningskriteriet	19
Optioner	84
Organisationer utan vinstsyfte	56
Oäkta kommissionärsförhållanden	36
Palladium	72
Partrederi	15
Partrederier	10
Platina	72
Potatis	72
Producentföretag	30
Produktionsbolag	41
Public bodies	56
Punktskatt	22
Regissör	26
Registrerat trossamfund	56
Representant	17
Representantregeln	15, 54
enkla bolag och partrederier	16
Resebyrå	38
Reseprestationer	39
Resetjänsten	38
Rhodium	72
Royalties	44
Råsocker	72
Råtallolja	72
Ränta	73
Rättspolitiska målsättningarna	
för det svenska momssystemet	20
Rättssäkerhet	21
Sammanhållet momssystem	21
Sammansatta transaktioner	81
Samägande av fastighet	66
Scenograf	26
Silver	72
Skatteavdrag	18, 22
Skatteförmågeprincipen	33, 34
Skattekontosystemet	17
Skatterättsnämnden	41
Skatteupplag	69, 80
Skattskyldig	3, 10
Sojabönor	72
Spannmål	72
Staten	58
Statligt affärsverk	10, 57
Svedab AB	24
Sverige	23
Te 72	
Tenn	72
Tillgångstänkande	66
Tillsatser i motorbränsle	72
Tillsynsmyndigheten i konkurs	
Kronofogden	49
Transaktionstänkande	66
Tullager	69
Ull	72
Upphovsrätter till litterära och	
konstnärliga verk	25
upplätelser av vägar, broar eller	
tunnlar	23
Uthyrning av en verksamhetslokal etc.	
.....	62
Uthyrning av verksamhetslokaler	10
Utsäde	72
Uttag	75
Vanlig privatperson	10
Varor i vissa lager	10
Varulagerinventering	32
Vegetabiliska oljor och fetter och	
deras fraktioner	72
Verklig ränta	74
Verksamhetstänkande	66
VIES-systemet	23
Vinstmarginalbeskattning	31
Virke	72
Värdepappershandel	83
Zink	72
Återföring	52
Återförsäljare	36
Öresundsbron	23, 25
Öresundsförbindelsen	24
Öresundskonsortiet	24
Övergångsordningen	
för varuhandeln mellan EU-	
länderna	69