



*IMPAKT –
Avtal och
momsproblem
Andra upplagan*

*Björn
Forssén*

Melker Förlag

IMPAKT – Avtal och momsproblem: Andra upplagan

© Björn Forssén och Melker Förlag
Februari 2018

Titel: IMPAKT – Avtal och momsproblem: Andra upplagan
Utgivare: Melker Förlag
ISBN 978-91-7615-254

FÖRORD

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

I den förstnämnda bokens fördjupningsdel behandlas företagsbeskattningen på avancerad nivå, medan den andra nämnda boken kan fungera bl.a. som ett komplement till den förstnämnda beträffande momsens i allmänhet. I *IMPAKT – Avtal och momsavdrag* gick jag vidare med fördjupningsfrågor om momsens. Jag behandlade där vissa frågor om avtal i förhållande till rätten till avdrag för ingående moms i olika verksamheter. I förevarande bok, *IMPAKT – Avtal och momsproblem: Andra upplagan*, ligger perspektivet inte i första hand på förvärvssidan i företagets verksamhet. Genom att i boktiteln ha ändrat *momsavdrag* till *momsproblem* markerar jag att frågorna kan börja antingen från det perspektivet eller från omsättningssidan. I det avslutande fallet i boken beskriver jag också att lagstiftningen kan öppna för upplägg avseende moms.

För kurser i företagsbeskattning på avancerad nivå är denna bok avsedd att ge de studerande stöd för att möjligen kunna bemästra bl.a. ett så pass avancerat kursmål som att förstå och kunna hantera ett momsproblem som kräver en alternativ avtalskonstruktion civilrättsligt sett än vad som kan ha föreslagits i ett utkast till avtal eller som framgår av ett färdigt avtal som är föremål för bedömning. Beträffande avdragsrätten för ingående moms gäller det att komma ihåg att den påverkas av vad som händer på försäljningssidan i verksamheten och, ibland, av vad som har skett angående frågan om utgående moms hos säljande motpart. Det gäller således ofta att tänka i minst två led.

Kom ihåg att de problem som berörs här bara är ett axplock. Denna bok kan därför fungera som ett förslag till vissa punkter i en checklista avseende momsfrågor vid avtalsskrivningen mellan en säljare och köpare av en vara eller tjänst. Eftersom rättsläget kan vara oklart, fungerar en sådan checklista framför allt som ett stöd för att skriva en moms klausul i det civilrättsliga avtalet mellan parterna.

De regler som berörs i boken är de som gällde per den 1 januari 2018.

Stockholm i februari 2018
Björn Forssén

INNEHÅLL

FÖRKORTNINGAR, s. 8

1 INLEDNING, s. 9

1.1 ALLMÄNT, s. 9

1.2 SYFTE OCH PROBLEMFÖRMULERING, s. 12

1.3 DISPOSITION AV BOKEN, s. 14

2 AVDRAGSRÄTTEN OCH SKATTSKYLDIGHETSBEGREPPET ENLIGT HUVUDREGELN, s. 16

2.1 ALLMÄNT, s. 16

2.2 SKATTSKYLDIGHETSBEGREPPET I HUVUDREGELN OM AVDRAGSRÄTTEN, s. 16

2.3 AVDRAGSRÄTTEN I FÖRHÅLLANDE TILL SKATTSKYLDIGHETEN HOS SÄLJAREN, s. 18

2.4 AVDRAGSRÄTTEN I FÖRHÅLLANDE TILL MOMSREGISTRERINGSFRÅGAN FÖR SÄLJAREN, s. 24

3 AVDRAGSRÄTTEN I FÖRHÅLLANDE TILL SÄRSKILDA BESTÄMMELSER OM SKATTSKYLDIGHET FÖR SÄLJAREN, s. 28

3.1 ALLMÄNT, s. 28

3.2 AVDRAGSRÄTTEN NÄR SÄLJANDE MOTPART ÄR DELÄGARE I ENKELT BOLAG ELLER PARTREDERI, s. 28

3.3 AVDRAGSRÄTTEN NÄR MOTTAGEN FAKTURA UTFÄRDATS AV MELLANMAN SOM OMFATTAS AV 6 KAP. 7 § ML, s. 36

3.4 VISSA FRÅGOR OM FASTIGHETER SOM OMFATTAS AV FRIVILLIG SKATTSKYLDIGHET ENLIGT 9 KAP. ML, s. 43

3.4.1 Avdragsrätten när lokal förhyrs från privatperson som tillämpar reglerna om frivillig skattskyldighet, s. 43

3.4.2 Den särskilda regeln om skattskyldighet för konkursbon enligt 6 kap. 3 § ML i förhållande till reglerna om jämkning av ingående moms i 8 a kap. ML vid försäljning av fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet, s. 47

4 SÄRSKILT OM UPPLÄGG KRING VAROR I VISSA LAGER ENLIGT 9 c KAP. ML, s. 53

ALLMÄNT OM VAROR I VISSA LAGER ENLIGT 9 c KAP. ML, s. 53

KONKURRENSFÖRDELAR MED VARUOMSÄTTNINGAR EFTER MOMSFRIA OMSÄTTNINGAR AV VAROR I VISSA LAGER OCH AV FINANSIELLA TJÄNSTER, s. 54

Sammanfattning, s. 54

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. 55

Särskilt om omfattningen av bestämmelserna om undantag från skatteplikt för omsättning av vara i 9 c kap. ML, s. 55

Skatteupplag samt icke-unionsvara, anläggning för tillfällig lagring, tullager och frizon enligt 9 c kap. ML, s. 55

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. 57

Allmänna momsbestämmelser, s. 57

Särreglerna i 9 c kap. ML i förhållande till reglerna om undantag från skatteplikt för finansiella tjänster, s. 59

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. 67

Konklusioner, s. 69

5 SAMMANFATTNING OCH AVSLUTANDE SYNPUNKTER, s.

70

5.1 ALLMÄNT, s. 70

5.2 SAMMANFATTNING, s. 70

5.3 AVSLUTANDE SYNPUNKTER, s. 78

KÄLLFÖRTECKNING, s. 81

SAKREGISTER, s. 85

FÖRKORTNINGAR

ABL, aktiebolagslagen (2005:551)
ang., angående
art., artikel/artiklarna
BFL, bokföringslagen (1999:1078)
C, curia (om EU-domstolen)
Dnr, diarienummer
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
EEG, Europeiska ekonomiska gemenskaperna
EEIG, europeisk ekonomisk intressegruppering
EG, de Europeiska gemenskaperna
eng., engelska
EU, Europeiska unionen eller unionen
FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt
GML, lagen (1968:430) om mervärdesskatt
HFD, Högsta förvaltningsdomstolen (även HFD:s årsbok)
IL, inkomstskattelagen (1999:1229)
Im, indirekt skatt mervärdesskatt
Jfr, jämför
kr, kronor
men., mening/-en
Mervärdesskattedirektivet, EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG)
ML, mervärdesskattelagen (1994:200)
Moms, förkortning av mervärdesskatt
MVD, mervärdesskattedeclaration (momsdeklaration)
p., page/-s
pkt, punkt
Prop., Regeringens proposition
REG, Rättsfallssamling från EU-domstolen, Tribunalen och Personaldomstolen
RF, regeringsformen (1974:152)
RSV, Riksskatteverket (numera SKV)
RÅ, Regeringsrättens årsbok (från och med 2011 HFD:s årsbok)
s., sida/-or
SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)
SFS, svensk författningssamling
Sjätte direktivet, EG:s direktiv 77/388/EEG – ersatt av mervärdesskattedirektivet
SKV, Skatteverket
SOU, statens offentliga utredningar
st., stycket/-na
UIF, unionsinternt förvärv
VMB, vinstmarginalbeskattning
Åf, återförsäljare
www, world wide web

1 INLEDNING

1.1 ALLMÄNT

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

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

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

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

² Jfr Forssén 2018 (1) s. 10.

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

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

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

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

⁴ Dess lydelse enligt SFS 2013:368.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

¹¹ Jfr 9 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551), ABL, ändrad genom SFS 2010:834, varav följer att från och med den 1 november 2010 ska ett aktiebolag vara skyldigt att ha minst en revisor om för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren bolaget uppfyller mer än ett av följande villkor: medeltalet anställda har varit mer än 3, bolagets redovisade balansomslutning har uppgått till mer än 1,5 miljoner kr och bolagets redovisade nettoomsättning har uppgått till mer än 3 miljoner kr. Jfr även Forssén 2018 (2) s. 70.

¹² Se 1 kap. 2 § sista st. ML.

1.2 SYFTE OCH PROBLEMFORMULERING

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

Givetvis behöver inte frågorna i denna bok behandlas i ett sammanhållet forskningsprojekt, utan en eller flera av dem kan behandlas i uppsatser i ämnet mervärdesskatt. Genom att genomgången här berör ingående och utgående moms i förhållande till de allmänna bestämmelserna om rättigheter och skyldigheter i ML och i förhållande till några av reglerna i ML:s samtliga tre kapitel om särskilda bestämmelser om skattskyldighet, 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. ML, bör boken, vad avser syftet med att skapa en checklista avseende momsfrågor i det civilrättsliga avtalet, ge en god vägledning för att finna frågor som kan aktualiseras i praktiken och för att göra en skatteklausul i avtalet. Jag föreslår att det införs en särskild momsklausul i avtalet, även om det finns en skatteklausul. Därmed kan de särskilda momsaspekterna utifrån checklistan hållas isär från mer allmänna skatteaspekter på avtalet.

De särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är skattskyldig återfinns, som nämnts, i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. ML, vilket följer av 1 kap. 2 § sista st. ML. De särskilda fallen av skattskyldighet i ML finns i:

- 6 kap. 1 §, om handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG);
- 6 kap. 2 §, om moms i enkla bolag och partrederier;
- 6 kap. 3 §, om konkursbon;
- 6 kap. 4 §, om dödsbon;
- 6 kap. 6 §, om statligt affärsverk;
- 6 kap. 7 och 8 §§, om vissa mellanmän och producentföretag;
- 9 kap., om frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser; och
- 9 c kap., om varor i vissa lager.

Jag har i annat sammanhang gått igenom samtliga av dessa bestämmelser mer eller mindre.¹³ Här berör jag enbart vissa av dem, men får åter framhålla att det finns ett gemensamt problem för de särskilda reglerna om skattskyldighet i ML. Det består i att 1 kap. 2 § sista st. kan anses utvidga begreppet skattskyldig i ML, och därmed kretsen av vilka som kan anses som skattskyldiga enligt ML, i förhållande till de allmänna bestämmelserna och huvudregeln om vem som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första st. 1 ML. Huvudregeln hänvisar för den bestämningen till 1 kap. 1 § första st. 1, som anger följande:

”Mervärdesskatt ska betalas till staten enligt denna lag vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap”.

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. Dessa rekvisit anges också i schemat i avsnitt 1.1. En sådan koppling finns i stället för så kallade mervärdesskattegrupper i 6 a kap. ML, där 1 § andra st. anger följande:

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

I Forssén 2018 (3) anför jag att ett steg på vägen för att lösa de problem som kan föreligga med de särskilda bestämmelserna om skattskyldighet i ML vore att åtminstone införa ett sådant st. i respektive av reglerna i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. ML. Det löser långt ifrån allt, men det skulle ge en konsekvent struktur åt dessa regler i förhållande till de allmänna momsbestämmelserna. Särskilt beträffande 6 kap. 2 § ML och de enkla bolagen (och partrederierna) får jag hänvisa för fördjupning till Forssén 2015 (1). I Forssén 2018 (3) och här berörs den regeln tämligen litet, eftersom syftet med denna bok enbart är att ge övning i att skapa en checklista avseende momsfrågor som kan förekomma i det civilrättsliga avtalet. Beträffande 9 c kap. får jag också nämna att reglerna däri kanske inte i första hand är svåra att tillämpa på grund av problemet med nämnda utvidgning av begreppet skattskyldig i förhållande till de allmänna momsbestämmelserna. I stället redogör jag här för att reglerna i 9 c kap. – i kombination med allmänna bestämmelser – kan anses öppna för vissa upplägg, vilket jag även har redogjort för i Forssén 2018 (3) och i min artikel Forssén 2018 (4). Därför behandlas den problemställningen i ett eget kapitel i denna bok, kapitel 4.

¹³ Se Forssén 2018 (3).

1.3 DISPOSITION AV BOKEN

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

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

- i avsnitt 3.2, angående 6 kap. 2 § första men. ML;
- i avsnitt 3.3, angående 6 kap. 7 § ML; och
- i avsnitt 3.4.1, angående 9 kap. ML.

I avsnitt 3.4.2 berörs även den särskilda regeln i 6 kap. 3 § ML (konkursbon) i förhållande till jämningsreglerna i 8 kap. ML vid försäljning av fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML.

Dessutom behandlas, som nämnts, en fjärde situation i kapitel 4, nämligen en viss fråga angående 9 c kap. ML som innehåller särskilda regler om varor i vissa lager. Där beskriver jag hur lagstiftningen på det området öppnar för upplägg i kombination med de allmänna reglerna, och då beskrivs momsproblemen i första hand från omsättningssidan.

I kapitel 5 lämnas en sammanfattning (se avsnitt 5.2) och avslutande synpunkter (se avsnitt 5.3).

2 AVDRAGSRÄTTEN OCH SKATTSKYLDIGHETSBEGREPPET ENLIGT HUVUDREGELN

2.1 ALLMÄNT

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

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

2.2 SKATTSKYLDIGHETSBEGREPPET I HUVUDREGELN OM AVDRAGSRÄTTEN

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

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

Art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet lyder:

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

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

Problemet är att ML i förevarande hänseende använder begreppet skattskyldig, som motsvaras i mervärdesskattedirektivet av betalningsskyldig (se avsnitt 1.1). Redan i min licentiatavhandling (2011)¹⁴ behandlade jag denna frågeställning (och benämnde den bifråga D), varvid jag drog jag slutsatsen att bestämmelsen av avdragsrätten i 8 kap. 3 § första st. ML bör knytas till begreppet beskattningsbar person i stället.¹⁵ Jag upprepade detta i min doktorsavhandling (2013), och gör så alltjämt i senare upplaga av den.¹⁶ Genom att skattskyldighetsbegreppet är ett nödvändigt rekvisit för avdragsrättens uppkomst i 8 kap. 3 § första st. ML och lagrummet 10 kap. 9 § ML stipulerar särskilda skäl för återbetalningsrätt innan skattepliktiga transaktioner förekommit i verksamheten, kan ML i förevarande hänseende tolkas som att ett krav föreligger av innebörd att skattepliktiga transaktioner ska ha förekommit i verksamheten, innan avdragsrätten inträder för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten.¹⁷ Det är inte förenligt med EU-domstolens praxis, som i förevarande hänseende anger att det skulle strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet att kräva att avdragsrätten skulle inträda först när skattepliktig omsättning förekommit i verksamheten.¹⁸

Eftersom art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet har s.k. direkt effekt och EU-domstolens praxis dessutom anger att skattepliktiga

¹⁴ Se Forssén 2011.

¹⁵ Jfr Forssén 2011 s. 262.

¹⁶ Jfr Forssén 2015 (1) s. 272 och 278. Forssén 2015 (1) är tredje upplagan av min doktorsavhandling.

¹⁷ Jfr Forssén 2011 s. 218, 219 och 262 och även Forssén 2015 (1) s. 278.

¹⁸ Jfr pkt 23 i *Rompelman* samt Forssén 2011 s. 39, 215, 216 och 262 och även Forssén 2015 (1) s. 279.

transaktioner inte behöver ha förekommit innan avdragsrätten uppkommer, om avsikten är att skapa sådana transaktioner med förvärv eller import i verksamheten, kan en företagare således åberopa EU-rätten på området framför ML, för det fall Skatteverket (SKV) eller en domstol skulle anföra att det krävs att skattepliktiga transaktioner faktiskt ska ha förekommit i verksamheten för att avdragsrätt för ingående moms ska anses föreligga i den. Om en direktivbestämmelse har s.k. direkt effekt, vilket är fallet med bl.a. art. 9.1 första st. och art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet, kan nämligen den enskilde åberopa den i enlighet med principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt.¹⁹

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

2.3 AVDRAGSRÄTTEN I FÖRHÅLLANDE TILL SKATTSKYLDIGHETEN HOS SÄLJAREN

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

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

”En verksamhet är yrkesmässig, om den
1. utgör näringsverksamhet enligt 13 kap.
inkomstskattelagen (1999:1229), eller

¹⁹ Jfr Forssén 2015 (1) s. 43 och 44.

2. bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under ett kalenderår överstiger 30 000 kronor.”²⁰

- För reklamskatten är huvudregeln också att skattesubjektet bestäms genom att vad som anses utgöra yrkesmässig verksamhet definieras med hänvisning till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL.²¹
- Däremot gäller beträffande t.ex. alkoholskatt att med yrkesmässighet förstås – utan koppling till IL – att en upplagshavares verksamhet är ett led i näringsutövning.²²

Jag behandlade framför allt kopplingen till IL för bestämningen av skattesubjektet enligt ML i Forssén 2011. Det kan möjligen ha stimulerat lagstiftaren till reformen genom SFS 2013:368, men ingen verkar ha intresserat sig för att samma problematik föreligger på punktskatteområdet avseende vissa skatter där. I Forssén 2011 pekade jag på att det har varit en svensk tradition på området indirekta skatter att knyta den beskattningen till den direkta.²³ Jag förväntade mig att forskningen eller lagstiftaren skulle ta upp frågan om förenligheten med nämnda koppling till IL med EU-rätten på punktskatteområdet, men så har inte skett. Det kan möjligen bero på att det området är tämligen obeforskat, och att lagstiftaren tror att problematiken i fråga med bestämningen av skattesubjektet har behandlats av forskningen om punktskatter.²⁴

Jag har redan före Forssén 2011 uppmärksammat att det inte har skett någon analys i doktrinen av om den nationella lagstiftningen om punktskatter är konform med *näringsidkare* i art. 7.2 i det dåvarande cirkulationsdirektivet (92/12/EEG) och begreppet *självständig*

²⁰ Jfr även Forssén 2007 s. 28.

²¹ Jfr första st. av anvisningarna till 9 § lag (1972:266) om skatt på annonser och reklam. Jfr även Forssén 2007 s. 28.

²² Definitionen av vad som är yrkesmässigt framgår inte av lagreglerna om skattskyldiga och upplagshavare, 8 och 9 §§ lag (1994:1564) om alkoholskatt, utan av förarbetena, prop. 1994/95:56 s. 85. Jfr även Forssén 2007 s. 28.

²³ Jfr Forssén 2011 s. 54, där hänvisning sker i förevarande hänseende till prop. 1994/95:54 s. 81 och 82, varav framgår att motivet till att, med ML som förebild, koppla yrkesmässighetsbegreppet i lagen om skatt på energi till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp var att behålla nämnda tradition.

²⁴ Jfr Olsson 2001 s. 144, där ”13 kap. 1 § IL” bara anges i en not (jämte huvudregeln för skattskyldigheten enligt ML), och ingenting nämns om att kopplingen till det inkomstskatterättsliga näringsverksamhetsbegreppet för bestämningen av skattesubjektet skulle vara något problem vare sig beträffande moms eller punktskatter.

verksamhet, när det gäller yrkesmässighetsbegreppet.²⁵ Jag får ånyo resa den frågan, nu utifrån det s.k. punktskattedirektivet (2008/118/EG), som den 1 april 2010 ersatte cirkulationsdirektivet.²⁶ I Forssén 2011 benämnde jag förevarande fråga om kopplingen i ML till näringsverksamhetsbegreppet i 13 kap. IL för bestämningen av skattesubjektet för huvudfråga A. De slutsatser som jag drog beträffande den frågeställningen var att kopplingen i huvudregeln för yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 1 § 1 ML, till begreppet näringsverksamhet åtminstone borde ha begränsas till att enbart avse 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. Att kopplingen skedde till näringsverksamhetsbegreppet i hela 13 kap. IL var inte förenligt med beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Den kopplingen innebar nämligen att de juridiska personerna, genom att kopplingen därmed också skedde till 13 kap. 2 § IL, var yrkesmässiga enligt 4 kap. 1 § 1 ML redan på grund av deras karaktär som juridiska personer. Det var oförenligt med att kravet på att bl.a. ekonomisk verksamhet ska föreligga enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet gäller oavsett i vilken rättslig form verksamheten bedrivs. Samma krav gäller således enligt EU-rätten på momsområdet för vem som ska anses ha karaktären av beskattningsbar person för såväl fysiska personer som juridiska personer.²⁷

Eftersom kopplingar alltså råder för bestämningen av skattesubjektet avseende vissa punktskatter till begreppet näringsverksamhet enligt 13 kap. IL, är det tämligen klart att urvalet av skattesubjekt på punktskatteområdet i sådana fall blir alltför omfattande i förhållande till punktskattedirektivet, där det av pkt 16 och 22 i ingressen framgår att den skattskyldige alltså ska vara en *näringsidkare*. Exempelvis skulle ett aktiebolag som blott bedriver en hobbyverksamhet utgöra skattesubjekt enligt den svenska lagstiftningen om energiskatt och reklamskatt, genom att yrkesmässighetsbegreppet där bestäms med hänvisning till begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL. Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har med hänvisning till 13 kap. 1 och 2 §§ IL angett att på grund av att "[e]tt aktiebolags inkomster och utgifter" inte kan "hänföras till något annat inkomstslag" får "[e]tt nybildat aktiebolag [...] anses bedriva en näringsverksamhet som fortgår intill dess bolaget upphör".²⁸ Det krävs således inte ens att aktiebolagets verksamhet utgör någon affärsverksamhet för att bolaget ska anses ha näringsverksamhet enligt 13 kap. 2 § IL. Det är inte förenligt med vad som får förstås med begreppet näringsidkare enligt punktskattedirektivet, där det av art. 4 följer att skattesubjektet ska driva

²⁵ Jfr Forssén 2007 s. 29 och 30, där Olsson 2001 också nämns i förevarande hänseende.

²⁶ Jfr även Forssén 2011 s. 51 och 52.

²⁷ Jfr Forssén 2011 s. 248, 251 och 252 samt även Forssén 2015 (1) s. 276.

²⁸ Se RÅ 2006 ref. 58. Jfr även Forssén 2011 s. 83 och 84.

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

Enligt min uppfattning borde situationen vara att likna vid s.k. kumulativa effekter, dvs. när det för ett företag i en förädlingskedja avseende en vara eller tjänst har förelegat begränsningar beträffande avdragsrätten för ingående moms. I sådana situationer blir beskattningsunderlaget i senare led i kedjan högre om sådan begränsning inte hade förelegat, eftersom det blir skatt på skatt (kumulativ effekt). Det innebär dock för det företag som ligger senare i kedjan enbart att vederbörande får dra en ingående moms som säljaren debiterat på ett pris som på grund av den latent momsen innehåller en förhöjd kostnadsmassa, om vederbörande har full avdragsrätt i sin verksamhet. Det är enligt min uppfattning inte fråga om en sådan situation där säljaren felaktigt skulle ha betecknat ett belopp som moms i fakturan till det köpande företaget. I en sådan situation hade säljaren varit betalningsskyldig enligt 1 kap. 1 § tredje st. och 2 e § ML, som infördes den 1 januari 2008 genom SFS 2007:1376 i enlighet med art. 203 i mervärdesskattedirektivet, men eftersom ett sådant belopp inte utgör moms enligt ML hade det inte utgjort ingående moms enligt 8 kap. 2 § ML, och köpande företaget hade saknat avdragsrätt.²⁹ I förevarande fall med ett förhöjt beskattningsunderlag hos säljaren till följd av att punktskatter tagits ut i förädlingskedjan, vilka inte skulle ha tagits ut om kopplingen till 13 kap. IL inte gjordes i lagen om skatt på energi respektive i lagen om skatt på annonser och reklam, anser jag att köpande företag ska kunna utöva avdragsrätt för den debiterade ingående momsen i fakturan från säljaren enligt 8 kap. 5 § ML, om vederbörande har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet enligt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § ML.

²⁹ Jfr prop. 2007/08:25 s. 88, där det, med hänvisning till EU-målet 342/87 (*Genius Holding*), anges att avdragsrätt inte föreligger för sådan ingående moms för vilken betalningsskyldighet uppkommer till följd av art. 203 i mervärdesskattedirektivet, utan att det är ”den bakomliggande transaktionens reella innebörd som avgör rätten till avdrag”.

I Forssén 2011 anförde jag att om ingenting gjordes beträffande kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till hela 13 kap. IL kunde juridiska personer användas för att uppnå fördelar momsmässigt sett. Om sålunda den kopplingen sedermera inte hade upphävts, hade SKV varit tvungen att visa att det var fråga om bedrägeri eller om s.k. förfarandemissbruk som gav skattefördelar i strid mot syftet med reglerna i ML och mervärdesskattedirektivet, för att kunna underkänna ett avdrag för ingående moms som annars vore godtagbart formellt sett.³⁰ Jag får anföra detsamma beträffande punktskatterna i de fall där den nationella lagstiftningen alltså gör samma koppling till 13 kap. IL för bestämningen av skattesubjektet.

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

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

Av intresse för sammanhanget är t.ex. resonemang som förts i samband med tillämpning av s.k. följdändringsbeslut³¹ på grund av ändring av gällande rätt beträffande tillämplig skattesats avseende

³⁰ Jfr pkt 86 i EU-målet C-255/02 (*Halifax m.fl.*) samt även Forssén 2011 s. 266.

³¹ Se 21 kap. 12 § 2 skattebetalningslagen (1997:483) – numera 66 kap. 27 § 4 a) SFL.

tryckerimoms. Genom dom den 11 februari 2010 i EU-domstolen i målet C-88/09 (*Graphic Procédé*) har gällande rätt ändrats så att tryckerimomsen numera omfattas av den reducerade skattesatsen om 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje st. 1 ML i stället för den generella skattesatsen 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML, förutsatt att de tryckta varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. SKV har kommenterat rättsläget beträffande tillämplig momsats för tryckerier med anledning av *Graphic Procédé* i sitt ställningstagande av 2010-07-09 (dnr 131 355983-10/111). För köparen av tryckeriprodukter kan det bli fråga om att mellanskillnaden avseende tidigare tillämpad generell momsats och den generella momsatsen i enlighet med *Graphic Procédé* leder till följdändringsbeslut från SKV av innebörd att köparen ska återbetala mellanskillnaden som en av säljaren, tryckeriet, felaktigt debiterad moms. Emellertid finns inget principiellt avgörande angående huruvida köpande företag i så fall har rätt civilrättsligt sett att kräva kreditering från tryckeriet, som i egenskap av säljare har fått sin utgående moms sänkt på grund av det förändrade rättsläget momsmässigt sett. I debatten har resonemang förts om köpare som kommer i kläm har rätt till ersättning från säljaren enligt principen om *condictio indebiti* eller enligt obehörig vinst-principen, men något konklusivt kan knappast sägas ha kommit till uttryck ännu därvidlag.³² Ett avgörande av Högsta domstolen (HD) vore välkommet från civilrättslig synpunkt.

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

³² Jfr Schultz 2012 s. 589, 590 och 594.

2.4 AVDRAGSRÄTTEN I FÖRHÅLLANDE TILL MOMSREGISTRERINGSFRÅGAN FÖR SÄLJAREN

I avsnitt 2.2 berör jag problem med att lagstiftaren inte har åtgärdat att begreppet skattskyldig används i stället för beskattningsbar person i huvudregeln 8 kap. 3 § första st. ML för bestämningen av avdragsrättens inträde och omfattning. Det var, som nämnts, bifråga D i Forssén 2011. I samband därmed berördes också en förfarandemässig fråga som även den kompliceras av användningen av skattskyldighetsbegreppet i stället för mervärdesskattedirektivets beskattningsbar person, nämligen frågan om skyldigheten att registrera sig till moms, vilken benämndes bifråga E i Forssén 2011. Med hänsyn till kontrollproblem vid förändrade förhållanden jämfört med när skatte- och avgiftsanmälan – numera anmälan om Företagsregistrering – till SKV lämnades blev min slutsats i momsregistreringsfrågan att alla beskattningsbara personer från början bör omfattas av samma kontrollsystem momsmässigt sett.³³ Även den konklusionen upprepas i Forssén 2015 (1).³⁴ Jag får i korthet nämna något om dessa aspekter också för förevarande sammanhang.

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

- Beskattningsbara personer som enbart avser att göra från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar omfattas idag av det allmänna skatteregistret och bör i stället från början omfattas av momsregistret.
- Därmed skulle de kontrollmässigt sett likställas med dem som från början avser att göra skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster.
- Den ordningen skulle underlätta SKV:s kontrollverksamhet och framförhållningen för företagaren om vederbörande övergår till att göra skattepliktiga – eller från skatteplikt kvalificerat undantagna – omsättningar.

³³ Jfr Forssén 2011 s. 222-231 och 263.

³⁴ Jfr Forssén 2015 (1) s. 273 och 279.

- Sålunda bör inte längre registreringskyldigheten för moms knytas till skattskyldighetsbegreppet. I stället bör 7 kap. 1 § första st. 3 och 4 SFL ändras så att däri stipuleras att anmälan till SKV ska göras i momshänseende när ekonomisk verksamhet som ger en person karaktären av beskattningsbar person enligt ML inleds, förändras eller upphör. Det innebär att det också bör klart uttryckas att begreppet näringsverksamhet i 7 kap. 2 § första st. SFL förbehålls andra registreringsåtgärder än beträffande momsen.
- För övrigt bör också 7 kap. 2 § andra st. SFL ändras i konsekvens med att samma person har en enda ekonomisk verksamhet oavsett antalet aktiviteter. I dag anges däri att "[d]en som driver flera verksamheter som medför skattskyldighet för eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt ska göra en anmälan för varje verksamhet". Det bör således ändras så att samma person registreras för en verksamhet oavsett om nya aktiviteter tillkommer därefter.

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

Det får enligt min mening betonas att 8 kap. 5 § som just en bevisregel inte kan anses uppställa en absolut legalbevisning för möjligheterna att utöva en avdrags- eller återbetalningsrätt som föreligger materiellt sett enligt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § ML. EU-domstolen anser inte heller att ett företag skulle vara betaget sina möjligheter att utöva sådan rätt, bara för att det föreligger någon formell brist i

mottaget fakturaunderlag jämfört med kraven på ett sådant enligt 11 kap. 8 § ML. EU-domstolen har nämligen, beträffande konsekvenserna för utövande av avdragsrätten för mervärdesskatt av att en faktura inte uppfyller art. 226 leden 6 och 7 i mervärdesskattedirektivet, uttalat sig på följande sätt: ”Artikel 178 a i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det är oförenligt med denna bestämmelse att de nationella skattemyndigheterna kan neka avdragsrätt för mervärdesskatt enbart på grund av att den beskattningsbara personen innehar en faktura som inte uppfyller villkoren i artikel 226 leden 6 och 7 i detta direktiv, när dessa skattemyndigheter har tillgång till all den information som är nödvändig för att kontrollera att de materiella villkoren för att utöva denna rätt är uppfyllda.”³⁵

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

I förevarande sammanhang får nämnas att EU-domstolens inställning är att en faktura som inte uppfyller mervärdesskatterättens formella krav på fakturainnehåll kan rättas retroaktivt utan att det begränsar mottagarens avdragsrätt för ingående moms, exempelvis om det har visat sig att en sådan obligatorisk uppgift i faktura som registreringsnummer för moms var felaktig.³⁶ Det är enligt min uppfattning i linje med att HFD i fyra domar 1999-03-25 ansåg att det inte uppkom någon sådan oriktig uppgift som föranleder skattetillägg för periodiseringsfel, när momsavdrag gjordes i deklARATIONEN för redovisningsperioden då leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst hade skett, trots att faktura inte mottogs av företaget förrän i påföljande redovisningsperiod.³⁷

³⁵ Se pkt 49 i EU-målet Barlis 06 (C-516/14). Jfr även Forssén 2018 (5), avsnitt 5.2.1.

³⁶ Se pkt:erna 25 och 43 i EU-målet Senatex (C-518/14). Jfr även Forssén 2018 (5), avsnitt 5.2.2.

³⁷ Jfr HFD:s mål nr 1034-1997 (RÅ 1999 ref. 16), 1035-1997, 3572-1997 och 3618-1997, vilka jag också har berört i min artikel Forssén 1999 s. 262 och 263.

För övrigt får nämnas att begreppet *redovisningsskyldig* försvann som självständigt begrepp i svensk mervärdesskatterätt redan 1991, genom ändring i föregångaren till ML, dvs. i lagen (1968:430) om mervärdeskatt (GML), genom SFS 1990:576. Samtliga skattskyldiga har sedan dess i princip också ansetts vara redovisningsskyldiga.³⁸

Emellertid kan gamla problem som förekom innan reformen 1991 genomfördes ha kommit tillbaka, genom att 1 kap. 1 § andra st. sista men. och 9 d kap. infördes den 1 januari 2017 i ML (SFS 2016:1069). Därav följer att *beskattningsbara personer med liten omsättning* (högst 30 000 kr/år) i princip omfattas av *skattebefrielse*. I förarbetena angavs att ”De som omfattas av skattebefrielsen för beskattningsbara personer med liten omsättning kommer fortfarande att anses som beskattningsbara personer i mervärdesskattehänseende”.³⁹ Det innebär enligt min uppfattning att tillämpningsproblem kan uppkomma som liknar dem som rådde före 1991, dvs. när en 30 000-kronorsgräns också rådde och yrkesmässiga med lägre omsättning ansågs skattskyldiga men inte redovisningsskyldiga. En företagare med en sådan låg omsättning i sin verksamhet ska inte debitera moms i sin faktura, enligt 11 kap. 9 a § ML. Om denne ändå gör så, är det dock inte fråga om ett sådant belopp som utgör felaktigt debiterad moms enligt 1 kap. 1 § sista st. och 2 e § ML, som infördes 2008 genom SFS 2007:1376 (se avsnitt 2.3). I ett sådant fall föreligger inte någon ingående moms att dra för köparen, enligt 8 kap. 2 § första st. ML – beloppet ska redovisas och betalas av säljaren men medför inte *skattskyldighet* för denne. För samma situation angående säljaren som – trots sin låga omsättning och skattebefrielse enligt 9 d kap. – utfärdar en faktura med moms, uppkommer inte vare sig skattskyldighet eller redovisningsskyldighet. I det fallet skulle en köpare med avdragsrätt i sin verksamhet – på grund av att säljaren anses som beskattningsbar person – kunna förvärva rätt att dra debiterad ingående moms i god tro, enligt min mening. Det vore i så fall fråga om en faktisk villfarelse hos köparen angående förhållandena hos säljaren – inte om en rättsvillfarelse från köparens sida.⁴⁰

I min bok *Momsreform i Sverige: Förslag till ändrade mervärdesskatte regler nationellt och på EU-nivå* – från oktober 2016 – lämnade jag ett antal förslag till ändringar av ML och av vissa EU-regler om moms. I avsnitt 5.3 nämnde jag bland annat att problem kan uppkomma med 9 d kap. ML liknande de som rådde före 1991. Jag mejlade den 23 november 2016 den boken till finansdepartementet, som tackade för den. Det kanske leder till något lagförslag.

³⁸ Jfr prop. 1989/90:111 s. 133.

³⁹ Se prop. 2016/17:1 s. 398.

⁴⁰ Ang. god tro i förevarande sammanhang: jfr t.ex. Forssén 2007 s. 55, där jag nämner RÅ 2000 not. 99, vari hänvisning sker till RÅ 1984 1:67, samt RÅ 2004 ref. 65, där hänvisning sker till RÅ 1984 1:67 och RÅ 1988 ref. 74.

3 AVDRAGSRÄTTEN I FÖRHÅLLANDE TILL SÄRSKILDA BESTÄMMELSER OM SKATTSKYLDIGHET FÖR SÄLJAREN

3.1 ALLMÄNT

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

- Säljaren är delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi och skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet enligt 6 kap. 2 § första men. ML (se avsnitt 3.2).
- Säljaren är en mellanman, förmedlare som är skattskyldig enligt 6 kap. 7 § ML (se avsnitt 3.3).
- Uthyraren av en lokal är en privatperson som tillämpar reglerna om frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML för lokalen (se avsnitt 3.4.1).

Dessutom behandlas den situationen – upplägget – att priset på en vara har kunnat minskas på grund av åtgärder under den tid varan har varit placerad i vissa lager enligt 9 c kap. ML (se kapitel 4).

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

I Forssén 2015 (1) ger jag många analyser, slutsatser och synpunkter beträffande 6 kap. 2 § ML och 5 kap. 2 § SFL.⁴¹ Det finns en hel del på det temat som kan komplicera bedömningen av avdragsrätten för en köpare av varor eller tjänster som förvärvar dessa från säljare som är delägare i enkelt bolag eller partrederi eller som representerar en sådan

⁴¹ Jfr även en kortare genomgång i kapitlet ENKLA BOLAG OCH PARTREDERIER i Forssén 2018 (3).

rättslig figur. Lagrummet i fråga, 6 kap. 2 § ML, har en obligatorisk regel, 6 kap. 2 § första men., där det anges att ”[e]n delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi är skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet”. Det innehåller också en frivillig regel, 6 kap. 2 § andra men., som innebär att det i 5 kap. 2 § SFL anges att det finns bestämmelser om när SKV får besluta att en av delägarna ska vara representant för det enkla bolaget eller partrederiet beträffande moms i bolagets eller rederiets verksamhet. I denna bok berör jag av utrymmesskäl – och i första hand i detta avsnitt – enbart vissa aspekter på den obligatoriska regeln, och börjar med följande exempel från Forssén 2015 (1):⁴²

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

Här får bara helt kort nämnas att redan på grund av det gamla faktureringsdirektivet 2001/115/EG ändrades faktureringsskyldigheten enligt 11 kap. 1 § ML den 1 januari 2004, genom SFS 2003:1134, från att kopplas till huruvida skattskyldighet uppkom för en omsättning till att gälla omsättningar inom landet generellt sett från en näringsidkare till en annan näringsidkare eller till en juridisk person som inte är näringsidkare. Det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU implementerades i ML den 1 januari 2013 genom SFS 2012:342, och den 1 juli 2013 implementerades mervärdesskattedirektivets begrepp beskattningsbar person i ML genom SFS 2013:368 (se även avsnitt 2.2), varvid det för faktureringsreglerna innebar att begreppet näringsidkare ersattes med beskattningsbar person.⁴³

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

⁴² Jfr avsnitt 6.4.2 i Forssén 2015 (1).

⁴³ Jfr även Forssén 2018 (5) s. 14.

kap. 3 § första st. ML, att göra avdrag för 50 procent vardera av momsbeloppet 20 kr. A är skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. ML i sin egenskap av bolagsman i bolaget, och avdragsberättigad materiellt sett enligt huvudregeln 8 kap. 3 § första st. ML. Detsamma gäller bolagsmannen B.

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

A:s MVD,

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

B:s MVD,

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

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

Priset på varan blir nu 18 kr högre för konsumenten T (158 kr i stället 140 kr) beroende på kumulativa effekter föranledda av en formell begränsning av avdragsrätten hos A. Om enkla bolaget eller partrederiet hade varit ett skattesubjekt momsmässigt sett, hade avdrag kunnat ske i bolagets eller rederiets MVD på samma sätt som gäller för A, när denne agerar för sin egen verksamhet och inte för enkla bolagets verksamhet. Nu snedvrids konkurrensen om T väljer bort A som leverantör, beroende på den prishöjning som har sin orsak enbart i att A och B delar på skattskyldigheten och avdragsrätten med en åtföljande formell begränsning av avdragsrätten. Den begränsningen om 10 kr föranleder sålunda en prishöjning om 18 kr för konsumenten T.

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

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

Eftersom ett enkelt bolag eller ett partrederi inte utgör något rättssubjekt, är det inte någon lösning på det beskrivna problemet att A och B ansöker hos SKV om att A ska bli representant för det enkla bolaget avseende redovisning av moms i dess verksamhet. Det skulle nämligen förutsätta att 11 kap. ML först kompletterades med en regel som anger att en representant enligt den frivilliga regeln, 6 kap. 2 § andra men. ML, omfattas av faktureringsreglerna enligt ML.⁴⁴ A och B bör, enligt min uppfattning, bilda ett gemensamt aktiebolag för den gemensamma verksamheten i stället för att driva den i enkelt bolag, vilket – i likhet med partrederi – är en rättslig figur som inte utgör ett rättssubjekt. Det går givetvis att registrera det enkla bolaget som ett handelsbolag hos Bolagsverket, och då föreligger precis som beträffande aktiebolaget ett rättssubjekt, i stället för att två skilda

⁴⁴ Jfr avsnitt 7.1.3.4 i Forssén 2015 (1).

rättssubjekt bedriver gemensam verksamhet i den rättsliga figuren enkelt bolag. Ett handelsbolag utgör i likhet med andra juridiska personer ett skattesubjekt momsmässigt sett, enligt 6 kap. 1 § första men. ML,⁴⁵ men det finns – enligt min uppfattning – andra fördelar med ett aktiebolag jämfört med ett handelsbolag, framför allt att aktiebolaget utgör skattesubjekt inkomstskattemässigt sett i stället för att inkomstbeskattningen sker på delägarnivå som för handelsbolag.⁴⁶ Om A och B upptäcker att deras samarbetsavtal innebär att de har ett enkelt bolag, bör de således – enligt min uppfattning – normalt sett omförhandla det till ett avtal om bildande av ett gemensamt aktiebolag, som de registrerar hos Bolagsverket och för vilket de lämnar anmälan om Företagsregistrering till SKV.⁴⁷ Eftersom ett enkelt bolag kan föreligga faktiskt sett utan att ens bolagsmännen själva upptäcker det vid början av bolagets verksamhet, föreligger ett mörkertal i statistiken över antal aktiva enkla bolag.⁴⁸ Enkla bolag bör enligt min mening i allmänhet enbart användas utanför affärlivet, såsom när privatpersoner har sådana gemensamma verksamheter som tippningsbolag och lottbolag m.m.⁴⁹ Skulle det visa sig att verksamheten har sådan omfattning eller varaktighet att den utgör ekonomisk verksamhet, uppkommer ändå inte skattskyldighet momsmässigt sett eftersom lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel, utgör från skatteplikt undantagen omsättning.⁵⁰

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

Problematiken med enkla bolag (och partrederier) när det gäller moms kan sägas i första hand bero på att delägarna ska bedömas för sig utifrån de allmänna bestämmelserna som framgår av schemat i avsnitt 1.1, när det gäller vars och ens status som beskattningsbar person och de därav följande skyldigheterna och rättigheterna enligt ML och mervärdesskattedirektivet. Ett enkelt bolag (eller partrederi) är, som nämnts, en rättslig figur som inte utgör ett rättssubjekt. I Forssén 2015 (1) kom jag inte till någon definitiv slutsats i min analys av frågan om ett icke rättssubjekt – såsom ett enkelt bolag eller ett partrederi – skulle

⁴⁵ Jfr även 6 kap. 1 § andra men. ML, varav följer att även en s.k. EEIG utgör skattesubjekt momsmässigt sett.

⁴⁶ Jfr 2 kap. 3 § och 5 kap. 1 § IL.

⁴⁷ Jfr Forssén 2015 (2) s. 41.

⁴⁸ Jfr Forssén 2015 (1) s. 14 och 15.

⁴⁹ Jfr Forssén 2015 (1) s. 15, 16 och 128.

⁵⁰ Jfr 3 kap. 23 § 5 ML.

kunna anses utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁵¹ Den allmänna principen är att moms inte koncernredovisas, utan varje rättssubjekt bedöms för sig. Det följer av att ordet *den* används beträffande skattskyldig respektive betalningsskyldig i huvudreglerna 1 kap. 2 § första st. 1 ML respektive art. 193 i mervärdesskattedirektivet samt av att *denne* används beträffande beskattningsbar person i art. 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet. Det innebär bl.a. att mellan delägare i ett enkelt bolag kan det föreligga beskattningsbara transaktioner momsmässigt sett. Vissa undantag föreligger dock från huvudregeln om att moms inte koncernredovisas, nämligen:

- den frivilliga regeln om s.k. mervärdesskattegrupper, 6 a kap; och
- den obligatoriska regeln om undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster inom en fristående grupper av fysiska eller juridiska personer, 3 kap. 23 a § ML.

Här får nämnas att före den 1 januari 2016 fanns i dåvarande 8 kap. 4 § första st. 5 och andra st. ML regler om s.k. slussning av avdrag för ingående moms på ett förvärv som gjordes av ett bolag utan avdragsrätt i en s.k. äkta koncern till ett bolag med avdragsrätt i koncernen.⁵² Det var möjligt förutsatt att förstnämnda gjorde momsfri omsättning till sistnämnda. För äkta koncerner enligt ML utgjorde slussningsregeln ett alternativ till att tillämpa frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet enligt 9 kap. ML. Emellertid upphörde slussningsregeln den 1 januari 2016, genom SFS 2015:888.

Regeln om fristående grupper i 3 kap. 23 a § ML infördes den 1 juli 1998 i samband med 6 a kap. ML, genom SFS 1998:346. För de praktiska aspekterna vid avtalsskrivning noterar jag bara att den regeln finns, eftersom den gäller för subjekt som inte är skattskyldiga enligt ML och är enligt förarbetena avsedd att tillämpas inom värden ”på ett mycket litet antal tjänster”.⁵³ Även om 3 kap. 23 a § ML har ett begränsat värde som alternativ till enkelt bolag, är den av intresse för forskningen på området. Regeln baseras på art. 132.1 f i mervärdesskattedirektivet, och den innehåller en begränsning av tillämpning av undantag från skatteplikt med stöd av regeln för det fall sådant undantag vållar konkurrensnedvridning.⁵⁴ Det är en

⁵¹ Jfr Forssén 2015 (1) s. 208.

⁵² Jfr Forssén 2015 (1) s. 99 och 100.

⁵³ Jfr prop. 1997/98:148 s. 63 och 64. Jfr även Forssén 2015 (1) s. 100.

⁵⁴ Jfr HFD 2014 ref. 20, där HFD hänvisar till EU-domstolens tolkning i målet C-8/01 (*Taksatorringen*) av konkurrensrekvisitet i art. 132.1 f i mervärdesskattedirektivet, och anger att om det klarlagts att ett undantag från skatteplikt avseende en viss tjänst inte innebär en *verklig risk* för konkurrensnedvridning, för närvarande eller i framtiden,

primärrättslig grundläggande princip enligt art. 113 Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF) att konkurrenssnedvridning ska undvikas för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar, och sekundärrättsligt framgår principen om en neutral moms också uttryckligen i ingressen till mervärdesskattedirektivet.⁵⁵

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

- Reglerna om mervärdesskattegrupper i 6 a kap. infördes i ML den 1 juli 1998, genom SFS 1998:346, och gäller mervärdesskattegrupper bildade med verkan från och med den 1 januari 1999. Reglerna baseras på den fakultativa bestämmelsen art. 11 i mervärdesskattedirektivet. Reglerna om mervärdesskattegrupper ger företag i samverkan möjlighet att ansöka om att registrera en mervärdesskattegrupp, varvid de betraktas som en enda beskattningsbar person. Företag som är medlemmar i en registrerad mervärdesskattegrupp blir inte skattskyldiga för skattepliktiga omsättningar mellan varandra. Därmed drabbas inte gruppmedlemmar utan rätt att dra ingående moms av moms som en kostnad på koncerninterna förvärv. Möjligheten till registrering av en mervärdesskattegrupp gäller emellertid enbart för medlemmar etablerade inom landet. Därför utgör inte 6 a kap. och mervärdesskattegrupper något fungerande alternativ till 6 kap. 2 §, när samtliga samverkande företag inte är etablerade i Sverige. Dessutom får nämnas att EU-kommissionen förde fördragsbrottstalan mot Sverige, och ansåg att 6 a kap. 2 § ML strider mot art. 11 i mervärdesskattedirektivet genom att lagrummet i ML i praktiken begränsar möjligheterna till gruppregistrering till att gälla för företag inom finans- och försäkringssektorn. EU-domstolen gick dock på Sveriges linje och ansåg att EU-kommissionen inte hade visat att det saknades fog för begränsningen, mot bakgrund av att dess syfte är att förhindra skatteundandragande och skatteflykt.⁵⁶ Av nämnda orsaker utgör, enligt min uppfattning,

bör skattefrihet vara möjlig även om tjänsten skulle kunna tillhandahållas av någon annan utanför gruppen.

⁵⁵ Jfr bl.a. fjärde, femte och sjunde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet och art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet samt t.ex. Forssén 2015 (1) s. 58 och 64-71. Se även avsnitt 1.1.

⁵⁶ Jfr pkt 39 i EU-målet C-480/10 (*kommissionen mot Sverige*). Jfr även Forssén 2015 (1) s. 42 och 43.

registrering av mervärdesskattegrupper ett mycket begränsat alternativ till enkla bolag och partrederier momsmässigt sett.

Om A och B ändå väljer att samarbeta i enkelt bolag, i stället för att följa min rekommendation enligt ovan av innebörd att de bör bilda (eller köpa) ett gemensamt aktiebolag för den gemensamma verksamheten, kan det vara av intresse för T att så att säga lyfta på den hatt som enkla bolaget utgör, och gå igenom med A huruvida dennes leverans av vara (eller tillhandahållande av tjänst om det är fallet) är en prestation helt i enlighet med enkla bolagsavtalet mellan A och B. I enlighet med EU-målet C-77/01 (*EDM*) föreligger inte någon skattepliktig transaktion inbördes mellan A och B om intäkter och kostnader fördelas enligt den ömsesidiga överenskommelse mellan dem som bildar enkla bolaget.⁵⁷ Däremot föreligger i enlighet med *EDM* en varuleverans eller ett tillhandahållande av tjänster som *sker mot vederlag*, dvs. omsättning, mellan bolagsmännen A och B, om någon av dem åt den andre utför mer än det arbete som åligger denne enligt enkla bolagsavtalet och det föranleder betalning för det extra arbetet. I det fallet föreligger således en intern omsättning och motsvarande förvärv mellan de båda bolagsmännen A och B.

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

⁵⁷ Jfr pkt 91 i *EDM*. Jfr även Forssén 2015 (1) s. 118.

enligt 11 kap. 1 § ML omfattar en beskattningsbar persons omsättning av vara eller tjänst, är det således inte heller klarlagt att A, i det fall A agerar för enkla bolaget, är faktureringskyldig enligt ML för varuförsäljningen till T bara för att A – och B – är skattskyldiga för sina andelar av omsättningen enligt den särskilda bestämmelsen 6 kap. 2 § första men. ML. A och B är *redovisningskyldiga* för utgående moms avseende verksamheten i enkla bolaget, även om A – eller B – inte skulle vara skyldig att säkerställa att faktura utfärdas till T enligt reglerna i 11 kap. ML.

Så länge 11 kap. ML inte kompletteras också i förevarande hänseende är således det säkraste för den köpare som avser att utöva avdrags- eller återbetalningsrätt enligt 8 kap. 5 § jämförd med 11 kap. ML att sluta avtal med den beskattningsbara person som gör en omsättning för egen del och inte med delägare som agerar för enkelt bolag (eller partrederi). Oavsett om en sådan köpare upptäcker att motparten ingår i ett enkelt bolag (eller partrederi) eller om det är klart uttryckt, bör vederbörande omförhandla avtalet i enlighet med vad som nyss angivits.

3.3 AVDRAGSRÄTTEN NÄR MOTTAGEN FAKTURA UTFÄRDATS AV MELLANMAN SOM OMFATTAS AV 6 KAP. 7 § ML⁵⁸

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 – enligt allmänna bestämmelser i ML – den provision som vederbörande erhåller för den tjänst det innebär att sammanföra en säljaren och en köpare av en vara eller tjänst. 6 kap. 7 § ML lyder:

”Om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten skall vid bedömning av skattskyldigheten för

⁵⁸ Se även en mer omfattande genomgång av 6 kap. 7 § ML i kapitlet MELLANMÄN (FÖRMEDLARE), 6 KAP. 7 § (och 8 §), 9 b KAP. ML (RESETJÄNSTER) OCH SÄRSKILT OM 6 KAP. 7 § OCH PRODUKTIONSBOLAG INOM ARTISTOMRÅDET i Forssén 2018 (3).

omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman.”

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

- Bestämmelsen i 6 kap. 7 § är en specialregel i ML, och någon motsvarighet finns t.ex. inte inom inkomstskatterätten. Regeln om särskild skattskyldighet i 6 kap. 7 § ML härrör från den allmänna varuskatten från 1959, som ersattes av den första svenska lagstiftningen om mervärdesskatt 1969, dvs. av GML. I tredje st. första men. i anvisningarna till 12 § Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt angavs: ”Vid försäljning i *kommission* anses kommissionären såsom säljare.”
- Regeln överfördes sedan till första st. i pkt 3 av anvisningarna till 2 § GML, när mervärdesskatten således ersatte varuskatten 1969.⁵⁹
- När ML ersatte GML den 1 juli 1994 överfördes regeln till 6 kap. 7 § ML.⁶⁰ Därefter har Sverige anslutit sig till EU 1995, och vid tolkningen av 6 kap. 7 § ML bör därför två regelverk numera beaktas: ML respektive mervärdesskattedirektivet.

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

- Specialregeln kommenteras i SOU 2002:74, där det anges att den har sin närmaste motsvarighet i art. 5.4 c och 6.4 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) – sjätte direktivet.⁶¹
- Numera återfinns dessa bestämmelser i art. 14.2 c och 28 i mervärdesskattedirektivet. I art. 14.2 c uppställs kravet att det ska vara fråga om ”Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning”.
- Sålunda bör, enligt min uppfattning, ett kommissionsavtal i civilrättslig mening föreligga, innan det kan bli fråga om tillämpning av 6 kap. 7 § ML. En förmedlare som enbart har agerat som en vanlig agent bör anses omfattad av de allmänna bestämmelserna i ML, och inte av specialregeln för 6 kap. 7 §, vilket innebär att dennes beskattningsunderlag motsvarar provisionen som vederbörande uppbär för att sammanföra säljaren och köparen av aktuell vara eller tjänst. För övrigt

⁵⁹ Jfr prop. 1968:100 s. 17, 120 och 121.

⁶⁰ Jfr prop. 1993/94:99 s. 190.

⁶¹ Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 653.

noteras att art. 28 i mervärdesskattedirektivet – som innehåller – lokutionen *i eget namn* enbart omfattar tjänster och att art. 14.2 c enbart omfattar varor, medan 6 kap. 7 § ML omfattar förmedling av varor eller tjänster. De båda artiklarna återges här:

Art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet

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

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

Art. 28 i mervärdesskattedirektivet

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

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

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

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

Av utrymmesskäl stannar jag vid dessa praktiska aspekter på frågan om momsavdrag i samband med förvärv via mellanmän, och uppmärksammar att det finns mycket mer att beakta beträffande specialregeln 6 kap. 7 § ML.

Se mer om 6 kap. 7 § ML i kapitlet MELLANMÄN (FÖRMEDLARE), 6 KAP. 7 § (och 8 §), 9 b KAP. ML (RESETJÄNSTER) OCH SÄRSKILT OM 6 KAP. 7 § OCH PRODUKTIONSBOLAG INOM ARTISTOMRÅDET i Forssén 2018 (3).

Jag är medveten om att förmedlare inte gärna vill tillämpa direkt fakturering av förmedlad produkt från huvudman till kund, eftersom förmedlarna oftast inte vill avslöja sina vinstmarginaler inför kunden. Emellertid gäller, om fokus sätts på köparens perspektiv på avtalsskrivning, att köparen bör välja den säkraste vägen och hellre avstå från affären om mellanmannen inte vill omförhandla avtalet och medverka till en direktkontakt mellan huvudman och köpare, om köparens momsrisik därmed kan antas bli alltför stor i enlighet med vad ovan beskrivits.

För övrigt får av forskningsskäl nämnas att specialregeln 6 kap. 7 § ML är obeforskad, och att den borde lämpa sig väl som ämne för ett större forskningsprojekt på momsområdet, t.ex. angående avdragsrätten.

Ett sådant forskningsprojekt borde även omfatta s.k. resetjänster enligt 9 b kap. ML, där begreppet *i eget namn* också används när regler om s.k. vinstmarginalbeskattning (VMB) aktualiseras avseende resetjänster. Reglerna om VMB beträffande resetjänster, 9 b kap., infördes i ML den 1 januari 1996, genom SFS 1995:700. Jag återger här lydelsen av 9 b kap. 1 § ML, där begreppet *i eget namn* ingår i första st. första men.:

”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.”

Det viktiga att komma ihåg i praktisk tillämpning vid avtalsskrivning som berör resebyråer är att momsproblemen har sin lösning först och främst i hur dokumentation, fakturering och redovisning sker hos resebyrån. Avtalsskrivningen bör i sådana fall i momshänseende i första hand anpassas till dessa frågor och inte tvärtom, enligt min erfarenhet. Då behöver momsfrågorna inte bli alltför svårbedömbara. Praktikerna har givetvis inte något intresse av att det ska behöva komma till

forskning för att lösa momsproblemen. Se mer om fakta avseende 9 b kap. ML i följande avsnitt i Forssén 2016:

- 12 213 234 **Resetjänster**
- 12 213 235 **Telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, m.m.**
- 13 120 000 **VMB: viss resebyråverksamhet**
- 13 120 010 **VMB: exempel på hantering av VMB-moms i resebyrå**
- 21 200 000 **Regelsystematiken för att bestämma om en omsättning ska placeras inom landet (Sverige) eller utomlands**
- 21 230 000 **Omsättning av resetjänster – 9 b kap. 4 § första st.**
- 21 300 000 **Olika typiska beskattningssituationer angående handel med utlandet avseende varor (A-C) eller tjänster (D)**
- 21 360 000 **D Tjänster till och från annat EU-land eller plats utanför EU (tredje land, TL)**
- 21 362 000 **D2. Undantagen i 5 kap. 7-19 §§ från huvudreglerna 5 kap. 5 och 6 §§ samt 9 b kap. 4 §**
- 21 362 134 **Översikt avseende hur 9 § första och andra st., och 10 § förhåller sig till varandra, till huvudregel I och till den allmänna huvudregeln samt till reglerna om resetjänster (9 b kap.)**
- 21 362 190 **Kommentar till 5 kap. 18 §**
- 21 362 200 **Kommentarer till 9 b kap. 4 §**
- 21 362 300 **Undantag från 5 kap. 4-18 §§ och 9 b kap. 4 §, enligt 5 kap. 19 §**
- 31 210 000 **Förhållandet mellan skattskyldighet, redovisningsskyldighet och faktureringskyldighet samt avdragsrätt**
- 31 242 000 **Fakturans innehåll enligt huvudregeln i ML**
- 31 243 015 **Vinstmarginalbeskattning för resebyråer (ang. pkt 15 i 11 kap. § ML)**

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

- Beträffande möjligheten att tillämpa VMB enligt 9 a kap. ML är det inte ovanligt att diskussioner uppkommer mellan en återförsäljare (Åf) och SKV angående kontroll av statusen på Åf:s motpart.
- I två av de fall som innebär att VMB enligt 9 a kap. ML kan tillämpas förutsätts att den begagnade varan etc. levererats till Åf inom EU av någon som inte är en beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson) respektive att sådan vara levererats till Åf inom EU av en beskattningsbar person som ska redovisa moms enligt reglerna om VMB i 9 a kap. ML eller av en beskattningsbar person som ska redovisa moms enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land.⁶² Beträffande frågan om hur långt Åf:s undersökningsplikt angående motpartens status sträcker sig i förevarande

⁶² Jfr 9 a kap. 1 § första st. 1 och 2 ML.

sammanhang är det av intresse att jämföra gällande och äldre regler i svensk mervärdesskatterätt:

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

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

Sverige blev EU-medlem den 1 januari 1995 och under våren 1994 hade inom EU antagits nya mervärdesskatteregler för beskattningen av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, genom rådets direktiv 94/5/EG om s.k. vinstmarginalbeskattning (VMB) som implementerades i artikel 26a i sjätte direktivet och idag återfinns i artiklarna 311-343 i EU:s mervärdesskattedirektiv. Till följd av att de nya bestämmelserna om VMB implementerades i ML genom SFS 1995:700 den 1 november 1995 slopades reglerna om fiktiv skatt i ML och därmed upphävdes samtidigt också bl.a. 10 kap. 12 § andra st. första men. ML.⁶³

- Den historiska genomgången enligt ovan utgör, enligt min uppfattning, argument för att den skattskyldige inte har någon skyldighet enligt ML att kontrollera den mervärdesskattmässiga statusen avseende motpart längre än i förhållande till den närmaste motparten, och att den skattskyldige således inte har någon sådan skyldighet att kontrollera fler led än så bakåt i en fångeskedja. Enligt min mening bör en Åf i god tro anses ha rätt att förlita sig på de underlag som erhållits från motparten, om de ger uttryck för att denne är en privatperson eller en beskattningsbar person som har tillämpat VMB. Jag anser att det är så EU-rätten i förevarande hänseende måste anses komma till uttryck i mervärdesskattedirektivet. Även om så inte skulle anses vara fallet, och EU-rätten skulle anses innebära att ytterligare kontrollskyldighet åvilar den skattskyldige så att denne skulle ha att undersöka den mervärdesskattmässiga statusen längre bakåt i en fångeskedja än i förhållande till den närmaste motparten, kommer det inte till uttryck enligt den svenska lagens bokstav i ML. Komparationen av nuvarande lydelse av

⁶³ Jfr prop. 1994/95:202 s. 23, 28, 42 och 87.

ML med äldre lydelse av ML och GML visar att om något sådant ytterligare åläggande mot den skattskyldige skulle ha varit aktuellt skulle det ha uttryckts i ML även idag, särskilt som det i äldre svensk mervärdesskatterätt berörde fiktiv skatt och det institutet upphävdes genom att nu aktuella VMB för begagnade varor, m.m., infördes. Enligt min uppfattning skulle det således inte vara förenligt med den grundlagsfästa principen om legalitet för beskattningsåtgärder enligt 8 kap. 2 § första stycket 2 regeringsformen (1974:152), RF, om SKV skulle kunna ålägga Åf att även kontrollera statusen på den eller de som motparten har förvärvat sådana varor från.

- Från kontrollsynpunkt får också framhållas att det är SKV som kan utverka att myndigheter i t.ex. andra EU-länder gör avstämningar hos andra inblandade parter än Åf. Det är skattemyndigheterna i de olika EU-länderna som har att genom kontrollverksamhet se till att grundintentionen med ett gemensamt mervärdesskattesystem inom EU upprätthålls, nämligen att varken skattebortfall eller dubbelbeskattning uppkommer och att skatten således är neutral.⁶⁴ Om SKV anser att det föreligger problem med kontroll- och uppbördsverksamheten för en viss bransch eller slag av affärer, måste Sverige begära ett s.k. artikel 395-tillstånd från EU för att kunna införa regler som avviker från reglerna i mervärdesskattedirektivet. Om det ändå skulle anses föreligga krav på att Åf gör kontroll av den mervärdesskattmässiga statusen hos fler än motparten, begränsas en sådan EU-konform tolkning på ovan angivet sätt av principen att reglerna inte får tillämpas *contra legem*, dvs. att de inte får tillämpas i strid med ordalydelsen av den nationella lagstiftningen – i det här fallet ML.⁶⁵ Om det skulle anses föreligga en utebliven eller felaktig implementering av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet i ML, mervärdesskatteförordningen (1994:223), SFL eller skatteförordningen (2011:1261), är det inte den enskilde – Åf – utan staten som ansvarar för det, enligt den s.k. Francovich-doktrinen.⁶⁶
- Vad sedan gäller den särskilda betydelsen av specialregeln 6 kap. 7 § ML för förevarande sammanhang får följande nämnas:

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

⁶⁴ Jfr art. 113 FEUF och pkt 4, 5 och 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet och art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet.

⁶⁵ Jfr Forssén 2015 (1) s. 38.

⁶⁶ Jfr förenade EU-målen 6 och 9/90 (*Francovich och Bonifaci*) och även förarbetena till EU-lagen (SFS 1994:1500), prop. 1994/95:19 Del 1 s. 488.

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

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

3.4 VISSA FRÅGOR OM FASTIGHETER SOM OMFATTAS AV FRIVILLIG SKATTSKYLDIGHET ENLIGT 9 KAP. ML

3.4.1 Avdragsrätten när lokal förhyrs från privatperson som tillämpar reglerna om frivillig skattskyldighet

I Forssén 2015 (1) har jag, beträffande att 9 kap. ML öppnar för att en icke beskattningsbar person – t.ex. privatperson – kan tillämpa reglerna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m., dragit slutsatsen att det saknar stöd i mervärdesskattedirektivet,⁶⁷ och jag återger här mina konklusioner därvidlag:

- Jag gör inte något undantag i Forssén 2015 (1) från mitt förslag om att införa krav i 6 kap. 2 § ML om att delägarna i enkla bolag och partrederier ska vara beskattningsbara personer i sig, när det gäller frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser enligt 9 kap. ML, t.ex. uthyrning av verksamhetslokaler m.m., varvid följande är avgörande för min konklusion i det hänseendet.
- Den fakultativa art. 137.1d. i mervärdesskattedirektivet ger en valfrihet för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom. Emellertid begränsas den till att gälla för beskattningsbara personer. I den

⁶⁷ Jfr avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2015 (1). Jfr även kapitlet FRIVILLIG SKATTSKYLDIGHET FÖR VISSA FASTIGHETSUPPLÅTELSE (9 KAP. ML) i Forssén 2018 (3).

fakultativa art. 12 i mervärdesskattedirektivet anges i och för sig att beskattningsbar person omfattar vissa tillfälliga transaktioner avseende leveranser av byggnader och mark. Enligt min mening är det dock inte klart uttryckt i art. 12 att regeln skulle omfatta utarrendering och uthyrning av fast egendom. Således kan det, enligt min uppfattning, inte heller anses klart uttryckt att bestämmningen av skattesubjektet i art. 12 tar över begränsningen beträffande skatteobjektet i art. 137.1d.

- Eftersom en direktivbestämmelse, art. 137.1d, förutsätts skola genomföras i ML, är EU-konformitet i enlighet med art. 288 tredje st. FEUF relevant. Mitt förslag i Forssén 2015 (1) om krav på att bolagsmän i enkla bolag eller delägare i partrederier ska vara beskattningsbara personer i sig, för att omfattas av begreppet skattskyldig i 6 kap. 2 § första men. ML, gäller därför också frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML, och även om sådan skyldighet avser andra uthyrare än de som bedriver uthyrning i enkla bolag eller partrederier.
- För övrigt föreslår jag i förevarande hänseende i Forssén 2015 (1) att två eller flera som äger en fastighet som uthyrs till en skattskyldig affärsidkare bör – liksom idag – kunna ansöka om att en av dem utses av SKV enligt 6 kap. 2 § andra men. ML och 5 kap. 2 § SFL till representant för uppbörden av momsen i uthyrningsverksamheten.

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

- Beträffande den ovan nämnda (se avsnitt 3.2) särskilda bestämmelsen om skattskyldighet i 6 kap. 2 § ML var en av de centrala frågor som jag analyserade i Forssén 2015 (1) huruvida en vanlig privatperson (konsument) kan anses skattskyldig till moms enligt den bestämmelsen på grund av egenskapen av delägare i ett enkelt bolag (eller partrederi) i sig.⁶⁸ Jag konkluderade att så är fallet, och att det inte är förenligt med huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt art.

⁶⁸ Jfr avsnitten 1.1.2 och 1.5 i Forssén 2015 (1).

9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Jag kom, som också nämnts (se avsnitt 3.2) inte till någon definitiv slutsats i frågan om ett icke rättssubjekt – såsom ett enkelt bolag eller ett partrederi – skulle kunna anses utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Emellertid drog jag slutsatsen att de enkla bolagen och partrederierna hör hemma i en förädlingskedja av företagare fram till konsument enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet, varför min uppfattning är att ett förtydligande bör införas i mervärdesskattedirektivet om att ett icke rättssubjekt kan omfattas av begreppet beskattningsbar person. Därigenom skulle det, med iakttagande av EU-konformitet i enlighet med art. 288 tredje st. FEUF, kunna genomföras en omformulering av 6 kap. 2 § ML, så att enkla bolag och partrederier skulle utgöra skattesubjekt. Det skulle möjliggöra att ML skulle kunna uppfylla det primärrättsliga harmoniseringskravet på moms­lagstiftningarna i EU-länderna enligt art. 113 FEUF, så att ett sammanhållet momssystem och en neutral moms upprätthålls också beträffande företagsformerna enkla bolag och partrederier.⁶⁹

- Att 9 kap. ML öppnar för att en icke beskattningsbar person – t.ex. privatperson – kan tillämpa reglerna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m. saknar också stöd i mervärdesskattedirektivet. Emellertid är det, som följer av genomgången ovan, i det hänseendet fråga om en felaktig implementering i ML av bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. För den situationen ansvarar inte den enskilde, utan staten – enligt den s.k. Francovich-doktrinen (se avsnitt 3.3).
- Det strider således i och för sig mot mervärdesskattedirektivets grundtanke om att åtskilja skattesubjekten från konsumenterna att en vanlig privatperson (konsument) skulle kunna vara skattskyldighet för moms.⁷⁰ Emellertid är situationen formellt sett godtagbar så länge reglerna i ML om frivillig skattskyldighet inte ändras i nu berörda hänseende. Innan så sker är det, enligt min uppfattning, inte möjligt att förvägra en hyresgäst, som har avdrags- eller återbetalningsrätt enligt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § ML i sin verksamhet, rätt att dra debiterad ingående moms i en hyresavi från en uthyrare av verksamhetslokalen, som har karaktären av icke beskattningsbar person men ändå tillämpar frivillig skattskyldighet. SKV måste

⁶⁹ Jfr avsnitt 7.2 i Forssén 2015(1).

⁷⁰ Jfr Forssén 2015 (1) s. 27.

därför, enligt min uppfattning, visa att det är fråga om bedrägeri eller om s.k. förfarandemissbruk som ger skattefördelar i strid mot syftet med reglerna i mervärdesskattedirektivet, för att kunna underkänna ett avdrag för ingående moms som annars är godtagbart formellt sett enligt ML i förevarande hänseende (jfr avsnitt 2.3).

- I sistnämnda hänseende noterar jag också att lagstiftaren vid exemplifieringen av vad som utgör felaktig debitering av moms anger att "[d]et kan röra sig om att personen som utställer en faktura med mervärdesskatt inte är en näringsidkare i mervärdesskattelagens mening och därmed inte är skattskyldig för mervärdesskatt".⁷¹ Eftersom en vanlig privatperson (konsument) inte utesluts från att tillämpa reglerna om frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML, utgör ifrågavarande situation inte ett sådant fall av felaktigt betecknande av ett belopp som moms i en faktura enligt 1 kap. 1 § tredje st. ML och 2 e § ML, utan det utgör formellt sett moms enligt ML och därmed debiterad ingående moms enligt 8 kap. 2 § ML. En förhyrare kan således normalt sett också i förevarande situation utöva sin avdrags- eller återbetalningsrätt i enlighet med 8 kap. 5 § ML, om denne har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet enligt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § ML (jfr avsnitt 2.3).

Vidare får särskilt från kontrollsynpunkt nämnas att kravet på formell ansökan till SKV för att tillämpa huvudregeln om frivillig skattskyldighet, 9 kap. 1 § ML, borttogs den 1 januari 2014, genom SFS 2013:954. Numera räcker det för tillämpning av frivillig skattskyldighet enligt huvudregeln att utgående moms anges i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen. Däremot kvarstår kravet på ansökan till SKV för att tillämpa frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 2 § ML vid uppförande eller omfattande till- eller ombyggnation av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet, innan uthyrning har påbörjats.⁷² Enligt min uppfattning lär den nya ordningen för tillämpning av frivillig skattskyldighet innebära att en skillnad kan uppkomma mellan de båda olika fallen av frivillig skattskyldighet beträffande möjligheterna att kontrollera riktigheten av en uppgift i en hyresavi (faktura) om tillämpning av frivillig skattskyldighet. Det borde, enligt min mening, förtydligas i ML och SFL att även om en särskild ansökan inte ska lämnas för tillämpning av frivillig skattskyldighet enligt huvudregeln 9 kap. 1 § ML gäller kravet enligt 7 kap. 4 § SFL på att om en uppgift som ligger till grund för registreringen ändras ska den som är registrerad

⁷¹ Se prop. 2007/08:25 s. 91.

⁷² Jfr även SKV:s ställningstagande 2014-02-04, dnr 131 753314-13-111.

underrätta SKV om ändringen inom två veckor från det att ändringen inträffade (se även avsnitt 2.4). Så länge ML öppnar för att även en privatperson kan tillämpa frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m. bör ett sådant förtydligande som jag föreslår för införande i ML och SFL också anges gälla även om uthyraren är en icke beskattningsbar person (t.ex. privatperson).

3.4.2 Den särskilda regeln om skattskyldighet för konkursbon enligt 6 kap. 3 § ML i förhållande till reglerna om jämkning av ingående moms i 8 a kap. ML vid försäljning av fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet

För forskningsinsatser får jag föreslå att en annan än ovan nämnda särskilda bestämmelser om skattskyldighet i 6 kap. (se avsnitten 3.2 och 3.3) berörs i samband med fastighetsöverlåtelser, nämligen 6 kap. 3 § ML,⁷³ som lyder:

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

Det lagrummet innehåller således en särskild bestämmelse om skattskyldighet för konkursbon (för omsättning i skattskyldig konkursgäldenärs verksamhet efter konkursbeslutet).

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 bestämmelsen av begreppet i 1 kap. 11 § ML inte längre sker någon koppling till fastighetsbegreppet i jordabalken (1970:994). Lagrummet hänvisar numera för bestämmelsen av begreppet fastighet i stället till begreppet fast egendom enligt art. 13b i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 (tillämpningsförförordningen).⁷⁴ Det löser emellertid inte de problem som jag anser föreligger med begreppet *fastighetsägare* enligt förevarande avsnitt, dvs. momsproblem med fastigheter i konkursbon.

Jag har tidigare i annat sammanhang kommenterat ett avgörande i HFD angående betydelsen för fråga om skattskyldighet för konkursboet av att det aldrig blir fastighetsägare avseende en fastighet för vilken konkursgäldenären tillämpade frivillig skattskyldighet.⁷⁵ Jag anförde – i motsats till HFD – att konkursboet inte kunde åläggas skattskyldighet beträffande den dåförtiden aktuella återföringskyldigheten avseende

⁷³ Jfr kapitlet MOMSPROBLEM MED FASTIGHETER I KONKURSBON, M.M. (6 KAP. 3 § ML) i Forssén 2018 (3).

⁷⁴ Jfr även prop. 2016/17:14 s. 46. Genom förordningen (EU) nr 1042/2013 infördes art. 13b i tillämpningsförförordningen.

⁷⁵ Jfr RÅ 1993 ref. 78 (mål nr 4825-1992) samt Forssén 1993 s. 196 och Forssén 1994 s. 268-270.

ingående moms när konkursboet sålde fastigheten, eftersom konkursboet utifrån legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i RF (se avsnitt 3.3) inte kan anses vara fastighetsägare avseende fastigheten i fråga. Lagens ordalydelse innebar att sådan skyldighet åvilade fastighetsägaren.⁷⁶ Rättsfallet har berörts med avseende på 6 kap. 3 § ML i en doktorsavhandling, Öberg 2001, men aspekten beträffande begreppet fastighetsägare nämns bara som att det är oklart exakt hur Regeringsrätten (numera HFD) kom fram till sitt avgörande eftersom varken Skatterättsnämnden eller HFD behandlar problemet explicit.⁷⁷

Den problemställning som jag lyfter här gäller begreppet fastighetsägare och den särskilda regeln om skattskyldighet för konkursbon enligt 6 kap. 3 § ML i förhållande till reglerna om jämkning av ingående moms i 8 a kap. ML vid försäljning av en fastighet som utgör investeringsvara, och omfattas av frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML. Problemet därvidlag är följande:

- 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.⁷⁸ 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.

⁷⁶ Jfr 15 § sjätte st. GML.

⁷⁷ Jfr Öberg 2001 s. 220.

⁷⁸ Jfr ordet *kan* i 8 a kap. 13 § första st. första men. ML.

- Således borde det enligt min mening exempelvis anges i 8 a kap. 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). Då kan konkursboet korrekt överföra rättigheter och skyldigheter att jämka från konkursgäldenären till den som köper fastigheten från konkursboet.

Genom att det sker en reglering i ML som jag föreslår avseende konkursbons skyldighet att upprätta sådan särskild handling som ska upprättas enligt 8 a kap. 15-17 §§ upprätthålls kontinuiteten i dokumentationen av ingående moms som kan bli föremål för jämkning så att säga hela vägen till den förvärvare av fastigheten som i sin tur – för eventuella jämkningsåtgärder beträffande ingående moms – ska kunna hålla reda på återstående korrigeringsstid etc. Att konkursbons dokumentationsskyldighet är begränsad idag i bland annat nämnda hänseende innebär enligt min uppfattning att fall av dubbelkompensation kan uppkomma för ingående moms på fastigheter som utgör investeringsvaror och omfattas av frivillig skattskyldighet, dvs. att kompensation erhålls dubbelt från staten för samma momsutgifter). Jag har beskrivit dessa begränsningar och effekter i annat sammanhang,⁷⁹ vilka återges i allt väsentligt här:

Reglerna om handling som ska utfärdas enligt 8 a kap. 15-17 §§ är – i likhet med vad som gällde i äldre svensk mervärdeskatterätt före den 1 juli 1994, dvs. i GML, beträffande intyg (s.k. intygsoms) – 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. För sammanhanget får också nämnas att ett konkursbo inte är bokföringsskyldigt över huvudtaget enligt 2 kap. 5 § 2 bokföringslagen (1999:1078), BFL, och är således inte heller

⁷⁹ Jfr kapitlet MOMSPROBLEM MED FASTIGHETER I KONKURSBON, M.M. (6 KAP. 3 § ML) i Forssén 2018 (3).

skyldigt att upprätta verifikationer såsom fakturor enligt 5 kap. 6 och 7 §§ BFL.⁸⁰

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.⁸¹

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).⁸²

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 i förevarande hänseende beträffande dagens jämkningssystem är huruvida staten kan ålägga en köpare 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 överlåtaren skall jämka”. Frågan är med andra ord den avtalsmöjligheten 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 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. Någon återföringsskyldighet fullgjordes således inte genom

⁸⁰ För övrigt får också nämnas att ett konkursbo inte anses skattskyldigt för inkomstskatt – jfr RÅ 1955 ref. 21. Jfr även Öberg 2001 s. 194.

⁸¹ Jfr prop. 1993/94:225 s. 18.

⁸² Jfr prop. 1993/94:225 s. 18.

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).

Öberg 2001 berörde inte ifrågavarande fenomen ang. intygsmomsen, utan där berördes RÅ 1993 ref. 78 enbart beträffande frågan om återföringsskyldighet ålåg konkursgäldenären eller konkursboet.⁸³

Öberg 2001 behandlade inte jämningsreglerna 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 jämningsreglerna 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 frivillig skattskyldighet jämningskyldighet, genom att överlåtare 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 jämningsystem (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). Därför kan det enligt min uppfattning vara intressant, vid analysen av jämningsreglerna i 8 a kap. ML, med en pendang till intygsmomsen i enlighet med vad jag anför.

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 återföringsystemet avskaffades den 1 januari 2001 – genom SFS 2000:500 – så att numera enbart jämningsystemet finns beträffande s.k. investeringsvaror bör det enligt min mening, som nämnts, i 8 a kap. 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

⁸³ Jfr Öberg 2001 s. 219-222.

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 jämningsbeloppet 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. Därför borde en sådan hänvisning 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 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.⁸⁴ 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.

Begränsningarna av konkursbons dokumentationsskyldighet innebär sålunda 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 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.

⁸⁴ Jfr prop. 2010/11:165 Del 2 s. 718.

4 SÄRSKILT OM UPPLÄGG KRING VAROR I VISSA LAGER ENLIGT 9 c KAP. ML⁸⁵

ALLMÄNT OM VAROR I VISSA LAGER ENLIGT 9 c KAP. ML⁸⁶

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).⁸⁷

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.”

⁸⁵ Avsnitten kap. 4 motsvarar avsnitten i kap. SÄRSKILT OM VAROR I VISSA LAGER (9 c KAP. ML) i Forssén 2018 (3).

⁸⁶ Jfr Forssén 2016, 21 122 000.

⁸⁷ 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.

Ifrågavarande omsättningar medför inte skattskyldighet och således föreligger inte rätt till avdrag för ingående moms på förvärv eller import 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 momsfria 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 TJÄNSTER⁸⁸

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

⁸⁸ Jfr även min artikel Forssén 2018 (4).

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. 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. ML⁸⁹

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 ML⁹⁰ 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:

⁸⁹ Jfr även Forssén 2017 (1), avsnitt 3.2.2.3.

⁹⁰ Jfr lydelsen av 9 c kap. 1 § ML från och med den 1 maj 2016 (SFS 2016:261).

- 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 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 sojabönor (KN-nr 1201 till 1207),
11. kaffe, inte rostat (KN-nr 0901 11 00 eller 0901 12 00),
12. te (KN-nr 0902),
13. kakaobönor, 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.⁹¹

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 följd för honom i så fall möjliggör en sänkning av priset på båten med motsvarande belopp. Om beställaren saknar avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms, kan denne tjäna på att betala en högre ränta till banken när båtbyggaren kan lyfta 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 –

⁹¹ Jfr prop. 2002/03:5 s. 108.

beskattningsunderlaget – har båtbyggaren uppburit genom kvittningen. Det är inte heller fråga om någon mängdrabatt som kan sänka beskattningsunderlaget, utan om en rabatt för *snabb betalning*.⁹²

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 kringgå 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.

⁹² 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.

Således kan det ifrågasättas om det vid ett senare skattepliktigt uttag av varan från skatteupplaget föreligger motiv, utifrån 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,⁹³ 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

⁹³ Jfr 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.

momsen på försäljningen av koppartiet ska vara 2 500 kr ($25\% \times 10\,000$).

- 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 konkurrensfördel 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 kostnadsmassa 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 tillämpningsförfordningen, 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 tillämpningsförfordningen 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 momsen 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.⁹⁴ Processuellt sett får dessutom nämnas att det är SKV som har

⁹⁴ Jfr 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.

bevisbördan beträffande omsättningens storlek,⁹⁵ dvs. beträffande beskattningsunderlaget.

- Sålunda bör det beskrivna matchningsförfarandet för att sänka det momsmässiga beskattningsunderlaget tillämpas för varor 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.⁹⁶
- 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

⁹⁵ Jfr 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".

⁹⁶ Jfr SKV:s ställningstagande 2014-02-14, dnr 131 770374-13/111.

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 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).⁹⁷

- 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 måtte bedömas utgöra det dominerande inslaget i

⁹⁷ Jfr Forssén 2016, s. 191 (avsnitt 12 213 153). Jfr även s. 101 och 102 i min artikel Forssén 2017 (2).

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 alltså är placerade i skatteupplaget. Följande gäller för Y beträffande förskottet.

Ett förskott medför skattskyldighet för den som uppbar det, om omsättningen av varan eller tjänsten är skattepliktig när förskottet upp bärs (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 förskottsfallet 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*⁹⁸

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.

⁹⁸ Jfr Forssén 2016, s. 267 (avsnitt 12 213 235).

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 tillämpningsförförordningen. 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. 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 tillämpningsförförordningen 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 tillämpningsförförordningen.
- 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 överlåtas 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.⁹⁹ Nu finns det inte någon sådan preciserande gränsdragning gentemot privaträttsliga optioner, varför jag anser att utfärdande av sådana omfattas av

⁹⁹ Jfr s. 142 och 143 i Forssén 1994.

undantaget från skatteplikt enligt art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet.

Konklusioner

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

5 SAMMANFATTNING OCH AVSLUTANDE SYNPKUNKTER

5.1 ALLMÄNT

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

5.2 SAMMANFATTNING

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

verksamhet enligt 8 kap. 3 § första st. ML eller 10 kap. 11 § ML, att den vara eller tjänst som har förvärvats har omsatts av en säljare som är skattskyldig enligt vissa av reglerna om skattskyldighet i särskilda fall i 6 kap. ML respektive enligt reglerna om frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelse i 9 kap. ML. Den frågeställningen behandlades utifrån tre situationer:

- i avsnitt 3.2, angående 6 kap. 2 § första men. ML;
- i avsnitt 3.3, angående 6 kap. 7 § ML; och
- i avsnitt 3.4.1, angående 9 kap. ML.

Beträffande fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML lyfte jag en särskild problemställning i avsnitt 3.4.2. Den gäller begreppet fastighetsägare och den särskilda regeln om skattskyldighet för konkursbon enligt 6 kap. 3 § ML i förhållande till reglerna om jämkning av ingående moms i 8 a kap. ML vid försäljning av en fastighet som utgör investeringsvara, och omfattas av frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML.

Dessutom behandlades i kapitel 4 en viss frågeställning kring de särskilda reglerna i 9 c kap. ML.

I kapitel 3 behandlades sålunda först att köparens motpart, säljaren, är delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi och skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet enligt 6 kap. 2 § första men. ML. Jag konkluderade följande i korthet:

- Så länge inte delägare i sådana rättsliga figurer som enkla bolag eller partrederier, vilka inte utgör rättssubjekt, åläggs skattskyldighet beträffande sina respektive transaktioner – omsättningar – i förhållande till leverantörer och förvärv från kunder för bolagets eller rederiets räkning, i stället för i förhållande till sina andelar i enkla bolaget eller partrederiet, begränsas möjligheterna för köpande företag att utöva avdragsrätten för ingående moms på grund av formella skäl, i enlighet med 8 kap. 5 § och huvudregeln för fakturainnehåll i 11 kap. 8 § ML.
- Den lösning som har en generell räckvidd är, enligt min uppfattning, att delägarna i enkla bolaget eller partrederiet bildar ett gemensamt aktiebolag för den gemensamma verksamheten, i stället för att driva den i enkelt bolag eller partrederi. För köparen skulle det fungera lika bra om delägare till ett enkelt bolag registrerade det som ett handelsbolag hos Bolagsverket, eftersom ett handelsbolag utgör ett skattesubjekt momsmässigt sett, enligt 6 kap. 1 § första men. ML. Emellertid är nackdelen

för delägarna att de beskattas inkomstskattemässigt för inkomster hos ett handelsbolag, medan ett aktiebolag beskattas på bolagsnivå i det hänseendet.

- Beträffande problem som kan föreligga momsmässigt sett beträffande beskattningsbara transaktioner mellan delägare i ett enkelt bolag eller partrederi kan en alternativ lösning vara att tillämpa något av de undantag från huvudregeln om att moms inte koncernredovisas som finns, nämligen: den frivilliga regeln om s.k. mervärdesskattegrupper, 6 a kap; eller den obligatoriska regeln om undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster inom en fristående grupper av fysiska eller juridiska personer, 3 kap. 23 a § ML. Emellertid utgör dessa regler alternativ av begränsat värde, eftersom de inte är generellt tillämpliga som aktiebolaget.
- Ett köpande företag, som har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet, bör, på grund av den risk som föreligger formellt sett med att utöva avdragsrätt för debiterad ingående moms i faktura från den som agerar för ett enkelt bolag (eller partrederi), sluta avtal med respektive delägare i deras egenskap av egna företagare, i stället för att de agerar för enkla bolaget. Det är inte klarlagt huruvida ett icke rättssubjekt – såsom ett enkelt bolag eller ett partrederi – skulle kunna anses utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Eftersom faktureringskyldigheten enligt 11 kap. 1 § ML omfattar en beskattningsbar persons omsättning av vara eller tjänst, är det därför inte heller klarlagt att den som ageras för enkla bolaget (eller partrederiet) är faktureringskyldig enligt ML för försäljningen av en vara eller tjänst till köparen, bara för att delägarna är skattskyldiga för sina andelar av omsättningen enligt 6 kap. 2 § första men. ML. Så länge 11 kap. ML inte kompletteras också i förevarande hänseende är det därför säkrast för den köpare som avser att utöva avdrags- eller återbetalningsrätt enligt 8 kap. 5 § jämförd med 11 kap. ML att omförhandla avtalet så att det träffas med den beskattningsbara person som gör en omsättning för egen del och inte med delägare som agerar för enkelt bolag eller partrederi (se avsnitt 3.2).

Den andra frågeställningen i kapitel 3 gällde den situationen att säljaren är en mellanman, förmedlare som är skattskyldig enligt 6 kap. 7 § ML. Därvidlag konkluderade jag följande i korthet:

- Ett formellt problem för ett köpande företag med att 6 kap. 7 § ML skulle aktualiseras för en mellanman som förmedlar en vara eller en tjänst till denne från en huvudman till mellanmannen (förmedlaren) är att mellanmannens faktura till köparen inte uppfyller ML:s krav på innehåll enligt huvudregeln därom, 11 kap. 8 § ML. Då kan köparen i enlighet med 8 kap. 5 § ML på formella skäl förvägras att utöva avdragsrätten för debiterad ingående moms på förvärvad vara eller tjänst, även om denne har avdrags- eller återbetalningsrätt enligt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § ML i sin verksamhet.
- Om fokus sätts på avdragsrätten, och därmed i första hand köparens perspektiv på avtalsskrivning, bör, enligt min uppfattning, köparen välja den säkraste vägen och omförhandla avtalet så att direktkontakt uppkommer mellan köparen och huvudmannen. Köparen bör hellre avstå från affären om mellanmannen inte vill omförhandla avtalet, om köparens momsrisk därmed kan antas bli alltför stor med hänsyn till de formella problemen med att utöva avdragsrätten.
- Av forskningsskäl får jag framhålla 6 kap. 7 § ML är obeforskad, trots att den ofta berörs av SKV i tillämpningen, och borde därför lämpa sig väl som ämne för ett större forskningsprojekt på momsområdet, t.ex. angående avdragsrätten (se avsnitt 3.3).

Den tredje frågeställningen i kapitel 3 berörde den situationen att uthyraren av en lokal är en privatperson som tillämpar reglerna om frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML för lokalen (se avsnitt 3.4.1). Jag konkluderade i korthet följande:

- Reglerna i 9 kap. ML öppnar för att en icke beskattningsbar person – t.ex. privatperson – kan tillämpa reglerna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m. Det saknar stöd i mervärdesskattedirektivet. Även om det strider mot mervärdesskattedirektivets grundtanke om att åtskilja skattesubjekten från konsumenterna att en vanlig privatperson (konsument) skulle kunna vara skattskyldighet för moms, är dock situationen formellt sett godtagbar så länge reglerna i ML om frivillig skattskyldighet inte ändras i nu berörda hänseende. Innan så sker är det därför, enligt min uppfattning, inte möjligt för SKV att förvägra en hyresgäst, som har avdrags- eller återbetalningsrätt enligt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § ML i sin verksamhet, rätt att dra debiterad ingående moms i en hyresavi från en uthyrare av verksamhetslokalen, som har karaktären av icke beskattningsbar person men ändå tillämpar

frivillig skattskyldighet. SKV måste i så fall, enligt min uppfattning, visa att det är fråga om bedrägeri eller om s.k. förfarandemissbruk som ger skattefördelar i strid mot syftet med reglerna i mervärdesskattedirektivet, för att kunna underkänna ett avdrag för ingående moms som annars är godtagbart formellt sett enligt ML i förevarande hänseende.

Beträffande frågan i avsnitt 3.4.2 konstaterade jag att det inte finns någon bestämmelse 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.¹⁰⁰ Jämningsreglerna i 8 a kap. 11 och 12 §§ förutsätter för tillämpning överlåtelse av fastigheten från konkursgäldenären till konkursboet, vilket aldrig sker, utan *fastighetsägaren* är hela tiden konkursgäldenären. Därför konkluderade jag att det borde exempelvis anges i 8 a kap. att konkursförvaltaren ska kunna upprätta sådan handling som ska utfärdas enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML både för konkursboet och konkursgäldenären, 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). Då kan konkursboet korrekt överföra rättigheter och skyldigheter att jämka från konkursgäldenären till den som köper fastigheten från konkursboet.

Mitt förslag innebär också att fall av dubbelkompensation för samma utgifter undviks på grund av dagens begränsningar i 8 a kap. ML av konkursbons dokumentationsskyldighet beträffande konkursboets överlåtelse av fastighet som utgör investeringsvara och omfattas av frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML. Genom mitt förslag om en reglering i ML av konkursbons skyldighet att upprätta sådan särskild handling som ska upprättas enligt 8 a kap. 15-17 §§ upprätthålls kontinuiteten i dokumentationen av ingående moms som kan bli föremål för jämkning så att säga hela vägen till den förvärvare av fastigheten som i sin tur ska kunna hålla reda på återstående korrigeringsstid etc.

Bokens avslutande frågeställning i kapitel 4 berör den situationen att priset på en vara har kunnat minskas på grund av matchning mot en finansiell tjänst som undantas från momsplikt enligt allmänna regler, 3 kap. 9 § ML, under tiden varan har varit placerad i framför allt skatteupplag, som omfattas av de särskilda reglerna i 9 c kap. ML. Beskattningsunderlaget hos säljaren kan därigenom minskas och därmed får köpande företag ett mindre avdrag för ingående moms. Emellertid kan säljaren göra en vinst motsvarande den sänkning av utgående moms som denne redovisar på grund av minskningen av

¹⁰⁰ Jfr ordet *kan* i 8 a kap. 13 § första st. första men. ML.

beskattningsunderlaget på den försäljning av varan som denne gör efter det att varan upphört att vara placerad på skatteupplaget.

Därigenom kan de särskilda reglerna i 9 c kap. ML användas för att kringgå HFD:s rättspraxis avseende de allmänna bestämmelserna i ML, vilken innebär att om en del av beskattningsunderlaget för en vara *matchas* av en rabatt för *snabb betalning* ska det i normalfallet inte sänkas. För att förhindra ett sådant upplägg som jag beskriver måste lagstiftaren enligt min uppfattning vända sig till EU, och framlägga behovet av erforderliga ändringar av de regler i mervärdesskattedirektivet vilka närmast motsvarar reglerna i 9 c kap. ML, dvs. art. 154-163 i mervärdesskattedirektivet.

Beträffande 9 c kap. ML får också nämnas att jag mejlade den 5 januari 2018 till Finansdepartementet min artikel Forssén 2018 (4), 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.

Vid avtalsskrivningen gäller det, enligt min mening, för parterna att undvika att försätta sig i den situationen att problem uppkommer på grund av att SKV skulle vilja pröva situationer liknande upplägget kring 9 c kap. ML. Därför bör säljaren och köparen avstå från att använda ett sådant upplägg, om de inte kan finansiera en process där SKV skulle ifrågasätta tillämpat beskattningsunderlag på försäljningen av varan efter det att den har upphört att vara placerad i skatteupplaget.

5.3 AVSLUTANDE SYNPKUNKTER

Eftersom de problem avseende avdragsrätt för ingående moms som behandlas i denna bok bara utgör ett axplock (se avsnitt 1.1), är checklistan som följer av avsnitt 4.2 långt ifrån fullständig. Den illustrerar egentligen enbart att behovet av att gå igenom ett avtal som konstituerar omsättning respektive förvärv för avtalsparter som är säljare respektive köpare av en vara eller tjänst, för att undvika kontroverser mellan dem, om SKV skulle anföra avvikande mening från den bedömning som parterna givit sitt avtal momsmässigt sett, är mycket stort. Endast fantasin sätter gränserna för vad SKV kan tänkas vilja pröva etc Det gör också att en väl avvägd momsklausul i avtalet kanske är den praktiskt sett viktigaste punkten i checklistan, och, vid avtalsskrivning med utländska företag (se avsnitt 2.3), tillsammans med en klausul angående vilket lands lag som ska tillämpas vid tvist mellan säljaren och köparen. Dessutom bör parterna, framför allt den ekonomiskt svagare, överväga att ta upp med motparten om en skiljedomsklausul kan intas i avtalet, för att en eventuell tvist i vanligt tvistemål vid domstol inte ska tillämpas med risk för att

rättegångskostnader ska bli höga och det i praktiken blir vad som avgör (till den ekonomiskt starkare partens fördel).

Vidare kan det för ägare till ett bolag vara av betydelse för undvikande av onödiga konflikter emellan att i aktieägaravtal etc. reglera vad som ska gälla sinsemellan för det fall ett aktiebolag drabbas av en skatteprocess, där SKV t.ex. vägrar bolaget ett momsavdrag, och SKV, t.ex. på grund av bolagets konkurs, stämmer en eller flera av ägarna till aktiebolaget för personligt betalningsansvar enligt företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12-21 §§ SFL.¹⁰¹ Den delägare som åläggs sådant ansvar har enbart stöd i SFL för regressrätt gentemot aktiebolaget, enligt 59 kap. 21 § SFL. Civilrättsligt gäller enligt 1 kap. 3 § första st. ABL principen om aktieägares frihet från personligt betalningsansvar för bolagets förpliktelser. Enligt min mening har den delägare, som anser att han eller hon har drabbats av andra delägars etc. agerande för bolagets räkning, genom SKV:s företrädaransvarsprocess mot honom eller henne, att stämma andra delägare, stiftare, styrelseledamot eller verkställande direktör för skadeståndsansvar enligt 29 kap. 1 § ABL, om aktieägaravtal etc. saknar något om fördelning av ansvaret mellan delägarna för det fall en eller flera av dem åläggs företrädaransvar för aktiebolagets skatter och avgifter enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL.

Avslutningsvis får jag säga att de kursmål som uppställs för universitetsstudier, av innebörd att de ska förstå och kunna hantera skatteproblem som kräver alternativa avtalskonstruktioner civilrättsligt sett är orealistiska krav mot bakgrund av den kurslitteratur som vanligen förekommer i ämnet skatterätt. Förevarande bok utgör en ansats till att lärandet – för både studenter och lärare – ska gå ut på att finna metoder att närma sig skatteproblemen, vilket bör innebära att finna dem och samtidigt kunna sätta in dem i ett tänkbart processuellt scenario för att möjliggöra att hantera dem. Då är den vanligen förekommande skatterättsliga kurslitteraturen, som oftast har ren faktamässig handbokscharaktär, otillräcklig. Tanken är att böckerna i min IMPAKT-serie ska komplettera därvidlag. För övrigt borde processuella aspekter på skatterettsfrågor lyftas också av forskningen inom skatterätten. Därvidlag får jag, utöver vad som redan följer av genomgången i kapitlen 2 och 3, exemplifiera med ett resonemang som jag förde i Forssén 2011 beträffande uttagsreglerna i ML efter lagändringen 2008, med hänsyn till EU-målet C-412/03 (*Hotel Scandic Gåsabäck*), angående dessa regler i förhållande till rätten till momsavdrag och principen om en neutral moms.¹⁰²

Hotel Scandic Gåsabäck medförde att ML ändrades så att huvudreglerna för uttag av vara eller tjänst gäller för tillhandahållanden utan ersättning enligt 2 kap. 2 § första st. 1 och 5 § första st. 1 ML, dvs. för gratistillhandahållanden. EU-domstolen får, genom att i domen ange som tillräckligt för undvikande av uttagsbeskattning att ett vederlag (ersättning) – om än symboliskt – som kan uttryckas i pengar utgår för tillhandahållanden av vara eller tjänst, uppfattas anse att avskattningen av ett momsavdrag får ta i princip hur lång tid som helst. Sedan

¹⁰¹ Jfr även Forssén 2018 (2).

¹⁰² Jfr Forssén 2011 s. 173.

Sveriges EU-inträde 1995 gäller dessutom att det inkomstskatterättsliga synsättet med marknadsvärde som riktmärke för uttagsbeskattningen inte gäller på momsområdet.¹⁰³ Marknadsvärde är i stället relevant under vissa omständigheter mellan förbundna parter vid tillämpning av omvärderingsreglerna i ML (se kapitel 4).¹⁰⁴ Ett *tak* för den momsmässiga uttagsbeskattningen sätts också sedan Sveriges EU-inträde av det ackumulerade avdraget för ingående moms, då det av förarbetena också följer att syftet med uttag på momsområdet enbart ska vara att staten tar tillbaka ett tidigare momsavdrag.¹⁰⁵ Om det för undvikande av uttag momsmässigt sett räcker med en krona i pris och 25 öre utgående moms på såld produkt, trots att produkten föranlett momsavdrag på tusentals eller kanske miljontals kronor, borde avskattningen få ske under obegränsad tid, eftersom principen om en neutral moms (se avsnitten 3.2 och 3.4.1) enbart motiverar uttag för gratistillhandahållanden. Den förfarandemässiga, processuella aspekten på frågeställningen är dock frågan om inte ett gratistillhandahållande kan anses föreligga för de redovisningsperioder då inte ens ett symboliskt vederlag tas ut men prestation utförs. Det är en särskilt intressant fråga beträffande engångsbelopp för successivt tillhandahållna tjänster att sättas i relation till den materiella och redovisningsmässiga aspekten på uttagsproblematiken. För forskningen hade frågeställningen passat bra i Sonnerby 2010 (*Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet*), men allt kan givetvis inte alltid få plats i forskningsprojekt och den kan kanske tas upp i ett större forskningsprojekt.

Jag får med sistnämnda exempel på processuella aspekter på momsfrågor särskilt poängtera vikten av att kurslitteraturen och, om möjligt, även forskningsprojekt lyfter sådana aspekter. Det är betydelsefullt för att de studerande inte bara ska få fakta inom skatterätten, utan också övning på att dela upp frågeställningar i materiella och formella frågor samt kunna strukturera om ett konkret problem utgör en rättsfråga eller bevisfråga. Det är också avgörande för att kunna bedöma vari en frågeställning om oriktig uppgift består i en process som innehåller fråga om skattetillägg eller i ett skattebrottmål. Därvidlag kan denna bok med fördel läsas jämte t.ex. Forssén 2015 (2).

Om en genomgång av avtal och rutiner kring dokumentationen av affärshändelserna ska omfatta inte bara moms, utan även kopplingar mellan ML, IL och BFL, etc., finns vissa sådana aspekter i den senaste upplagan av den bok som nämns i början av förordet, dvs. fjärde upplagan (2018) av min bok *IMPAKT – studiehandledning i inkomstskatt, socialavgifter och mervärdesskatt*.

¹⁰³ Jfr prop. 1994/95:57 s. 117 och prop. 2002/03:5 s. 52.

¹⁰⁴ Jfr 1 kap. 9 § och 7 kap. 3 a och 3 b §§ ML.

¹⁰⁵ Jfr prop. 1994/95:57 s. 118 och prop. 2002/03:5 s. 53.

KÄLLFÖRTECKNING

Litteratur

Forssén, Björn, Avgör inköpsfakturans utseende alltid rätten till avdrag för moms? Artikel i Skattenytt 1999 s. 258-268 [Cit. Forssén 1999] Se: www.forssen.com

Forssén, Björn, Bitcoins och mervärdesskatt, artikel i Svensk skattetidning 2017 s. 95-106 [Cit. Forssén 2017 (2)] Se: www.forssen.com

Forssén Björn, EG-rättslig analys av hänvisningen till inkomstkattens näringsverksamhetsbegrepp för bestämning av begreppet yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelagen. VJS. Stockholm 2007 [Cit. Forssén 2007] Se: www.forssen.com

Forssén, Björn, Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer: Andra upplagan. Melker Förlag. Laholm 2018 [Cit. Forssén 2018 (2)]

Forssén, Björn, IMPAKT – Momsnyckeln: Andra upplagan. Melker Förlag. Laholm 2018 [Cit. Forssén 2018 (1)]

Forssén, Björn, IMPAKT – studiehandledning i inkomstkatt, socialavgifter och mervärdesskatt: Fjärde upplagan. Melker Förlag. Laholm 2018

Forssén, Björn, Konkurrensfördelar med varuomsättningar efter moms fria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster, artikel i Balans nr 1 2018, Fördjupningsbilagan s. 1-8 [Cit. Forssén 2018 (4)] Se: www.tidningenbalans.se eller www.forssen.com

Forssén, Björn, Mervärdesskatt En läro- och grundbok i moms. Publica. Stockholm 1993 [Cit. Forssén 1993]

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

Forssén, Björn, Momsen och fakturan: Andra upplagan. Melker Förlag. Laholm 2018 [Cit. Forssén 2018 (5)]

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

Forssén, Björn, Momsreform i Sverige: Förslag till ändrade mervärdesskatteregler nationellt och på EU-nivå. Melker Förlag. Laholm 2016

Forssén, Björn, Momsrullan Andra upplagan. Melker Förlag. Laholm 2016 [Cit. Forssén 2016]

Forssén, Björn, 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)]

Forssén, Björn, Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (2)]

Forssén, Björn, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Tredje upplagan. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (1)] Se även www.forssen.com eller DiVA på www.oru.se (där förstaupplagan – min doktorsavhandling – finns)

Forssén, Björn, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB. Stockholm 2011 [Cit. Forssén 2011]. Se: www.forssen.com eller DiVA på www.oru.se (där boken – min licentiatavhandling – finns)

Forssén, Björn, Särskilda regler om momsskyldighet. Melker Förlag. Laholm 2018 [Cit. Forssén 2018 (3)]

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

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

Schultz, Mårten, Condictio indebiti och obehörig vinst vid felaktiga antaganden om momsatsar, artikel i Svensk skattetidning 2012 s. 576-594 [Cit. Schultz 2012]

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

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

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

Offentligt tryck

Regeringens propositioner

- Prop. 1989/90:111 – Reformerad mervärdesskatt m.m.
- Prop. 1993/94:99 – Ny mervärdesskattelag
- Prop. 1993/94:225 – Vissa mervärdesskattefrågor
- Prop. 1994/95:19 Del 1 – Sveriges medlemskap i Europeiska unionen
- Prop. 1994/95:54 – Ny lag om skatt på energi, m.m.
- Prop. 1994/95:56 – Nya lagar om tobaksskatt och alkoholskatt, m.m.
- Prop. 1994/95:57 – Mervärdesskatten och EG
- Prop. 1994/95:202 – Mervärdesskatten på omsättning av begagnade varor, m.m.
- Prop. 1997/98:148 – Gruppregistrering i mervärdesskattesystemet, m.m.
- Prop. 2002/03:5 – Vissa mervärdesskattefrågor, m.m.
- Prop. 2003/04:26 – Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt
- Prop. 2007/08:25 – Förlängd redovisningsperiod och vissa andra Mervärdesskattefrågor
- Prop. 2010/11:165 Del 2 – Skatteförfarandet
- Prop. 2016/17:1 – Budgetpropositionen för 2017
- Prop. 2016/17:14 – Ny definition av fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen

Statens offentliga utredningar

SOU 2002:74 Del 1 – Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv. Betänkande av Mervärdesskatteutredningen, s. 37

RSV/SKV

RSV:s anvisningar RSV Im 1984:2, s. 41

RSV:s Handledning för mervärdesskatt 1993, s. 305 och 306 (RSV 553 utg 6), s. 41

SKV:s ställningstagande 2014-02-04, dnr 131 753314-13-111, s. 46

SKV:s ställningstagande 2014-02-14, dnr 131 770374-13/111, s. 65

EU-källor

Primärrätt

Fördraget om EU:s funktionssätt

Sekundärrätt

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

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

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

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

Faktureringsdirektivet 2010/45/EU

Förordningen (EU) nr 1042/2013

Punktskattedirektivet (2008/118/EG)

Rådets direktiv 94/5/EG (om VMB)

Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 (tillämpningsförordningen).

Övrigt

COM(2017) 569 final – EU-kommissionens förslag den 4 oktober 2017 till ett definitivt system för handeln mellan EU-länder

Rättsfall

EU-domstolens domar

268/83 (Rompelman), REG 1985 s. 83 [svensk specialutgåva], s. 10

342/87 (Genius Holding), ECR 1989 p. 4227, s. 21

Förenade målen 6 och 9/90 (Francovich och Bonifaci), REG 1991 s. I-435, s. 42 och 45

C-85/95 (Reisdorf), REG 1996 s. I-6257, s. 11

C-141/96 (Langhorst), REG 1997 s. I-5073, s. 11

C-8/01 (Taksatorringen), REG 2003 s. I-13711, s. 33

C-77/01 (EDM), REG 2004 s. I-4295, s. 35

C-255/02 (Halifax m.fl.), REG 2006 s. I-1609, s. 22

C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), REG 2005 s. I-743, s. 79

C-409/04 (Teleos), REG 2007 s. I-7797, s. 43

C-88/09 (Graphic Procédé), REG 2010 s. I-1049, s. 23

C-480/10 (kommissionen mot Sverige), REG 2013 s. I-000 (dom den 25 april 2013), s. 34

C-516/14 (Barlis 06), ECLI:EU:C:2016:690, s. 26

C-518/14 (Senatex), ECLI:EU:C:2016:691, s. 26

HFD

RÅ 1955 ref. 21, s. 50

RÅ 1984 1:67, s. 27

RÅ 1986 ref. 46, s. 59

RÅ 1988 ref. 74, s. 27

RÅ 1991 ref. 105, s. 59

RÅ 1993 ref. 78, s. 47, 50 och 51

RÅ 1999 ref. 16 (mål nr 1034-1997), s. 26

HFD:s – dåvarande Regeringsrättens – mål 1999-03-25 med nr 1035-1997, 3572-1997 och 3618-1997, s. 26

RÅ 2000 not. 99, s. 27

RÅ 2004 ref. 65, s. 27

RÅ 2006 ref. 58, s. 20

RÅ 2009 ref. 40 I och II, s. 43

HFD 2014 ref. 20, s. 33

HFD 2014 ref. 40, s. 65

SAKREGISTER

Agent.....	36	Konkursbon.....	12
Aktiebolag.....	20, 31, 74, 79	Konstverk.....	40
Alkoholskatt.....	19	Konsument.....	9, 44
Aluminium.....	56	Konsumtionsskatt.....	9
Antikviteter.....	40	Koppar.....	56
Avdragsrätt.....	10, 16	Kumulativ effekt.....	35
Avtalsskrivning.....	9	Lager	
Avtalstolkning.....	9	vissa.....	53
Begagnade varor.....	40	Materiella frågor.....	11
Beskattningsbar person.....	10, 16, 29	Mellanman.....	36
Betalningsskyldig.....	10	Mellanmän.....	12
Bevisregel.....	25	Mervärdesskattegrupp.....	34
Bly.....	56	Mervärdesskattegrupper.....	33
Bolagsman.....	30, 81	Mervärdesskatteprincipen.....	9
Composite supplies.....	65	Mineralolja.....	56
Direkt effekt.....	17	Momsregistret.....	25
Dödsbon.....	12	Neutral moms.....	34
EEIG.....	12	Nickel.....	56
Enkelt bolag.....	28, 44	Nullum tributumj sine lege.....	52
Enkla bolag.....	12	Näringsidkare.....	19, 29
Etylalkohol.....	56	Obehandlat ris.....	56
EU-konformitet.....	45	Oljevaxter och oljehaltiga frukter.....	56
Europeisk ekonomisk		Omsättning.....	35
intressegruppering.....	8, 12	Omsättningsbegreppet.....	9
EU-rättens företräde.....	18	Omvärdering.....	80
Extra arbetet.....	35	Optioner.....	68
Fast egendom.....	47	Oriktig uppgift.....	80
Fastighet.....	47	Palladium.....	56
Fastighetsägare.....	47	Partrederi.....	28, 44
Fettsyrametylestrar.....	56	Partrederier.....	12
Formella frågor.....	11	Platina.....	56
Fristående grupper.....	33	Potatis.....	56
Frivillig skattskyldighet.....	12, 33, 44	Punktskattedirektivet.....	20
Fåmansaktiebolag.....	11	Punktskatter	
Företagsregistrering.....	24	energiskatt.....	18
Företrädaransvarsreglerna.....	79	reklamskatt.....	19
Förfarandemissbruk.....	22, 46, 77	Registreringsskyldigheten.....	25
Förmedlare.....	36	Revisionsplikt.....	11
Förädlingskedjan.....	9, 21	Rhodium.....	56
Gummi.....	56	Råsocker.....	56
Handelsbolag.....	12	Råtallolja.....	56
Immovable property.....	47	Ränta.....	57
Indium.....	56	Samlarföremål.....	40
Inkomstslaget näringsverksamhet ...	18	Sammansatta transaktioner.....	65
Intygsmomsen.....	50	Silver.....	56
Kaffe.....	56	Skattebrott.....	80
Kakaoböner.....	56	Skattebäraren.....	9
Kemikalier i bulk.....	56	Skatteklausul.....	22
Koncern.....	33	Skattetillegg.....	80
Konkurs.....	47	Skatteupplag.....	53, 64
Konkursboet.....	47	Skattskyldighetsbegreppet.....	10

Slussningsregeln i ML		Varor i vissa lager	12
upphörde 2016	33	Vegetabiliska oljor och fetter och	
Sojabönor	56	deras fraktioner	56
Spannmål	56	Verklig ränta	58
Statligt affärsverk	12	Vinstmarginalbeskattning	39
Supplementärregeln	18	Virke	56
Te 56		Värdepappershandel	68
Tenn	56	Yrkesmässig verksamhet	
Tillsatser i motorbränsle	56	huvudregel	18
Tryckeriprodukter	23	supplementärregel	18
Tullager	53	Zink	56
Ull	56	Återföring	51
Unionsinternt förvärv	42	Återförsäljare	40
Upplagshavare	19	Övergångsordningen	
Uthyrning av verksamhetslokaler....	12	för varuhandeln mellan EU-	
Utsäde	56	länderna	53
Uttag	60, 79		