



Momsrullan

*En handbok för
praktiker och forskare*

*Björn
Forssén*

Melker Förlag

Momsrullan: En handbok för praktiker och forskare

© Björn Forssén och Melker Förlag

Mars 2018

Titel: Momsrullan: En handbok för praktiker och forskare

ISBN 978-91-7615-260-7

FÖRORD

Momsrullan: En handbok för praktiker och forskare är en handbok om mervärdesskatt (moms) som passar både för den praktiskt orienterade läsaren, som behöver stöd till en domstolsinlägga m.m., och för forskaren, som behöver hitta i molnet av lagändringar etc. på momsområdet. Jag har på denna tredje upplaga av *Momsrullan* ändrat titeln, så att det framgår att boken riktar sig till en bred krets av läsare – dvs. i princip till alla som vill hitta svar på sina momsfrågor eller en väg vidare i sökandet.

Boken består i tre sektioner: *Grundläggande regler om moms* (10 000 000); *Internationella affärer och moms* (20 000 000); och *Formella regler och redovisningsregler om moms* (30 000 000).

Sifferserien, bestående i åtta siffror, är tänkt att underlätta att förflytta sig i dokumentet från innehållsförteckningen till en viss sektion, kapitel och avsnitt med hjälp av dataprogrammets sökfunktion. Sifferserien indelar boken i sektion, kapitel och avsnitt enligt följande: första siffran står för sektion, den andra för kapitel i respektive sektion och övriga siffror anger avsnitt i respektive kapitel.

Det är ett problem för såväl praktiker som forskare, att Skatteverket i sina momshandledningarna, som numera enbart publiceras i digital form, inte ger ut uppdaterade hela årgångar. I stället byggs en handledning (från 2014) på med pdf-filer avsnitt för avsnitt. Det går inte att se när i tiden något nytt har tillförts. Under arbetet med min doktorsavhandling blev jag varse detta problem beträffande verkets handledning om skatteförfarandet, som gavs ut med anledning av införandet av skatteförfarandelagen 2012. För mig personligen spelade det ingen roll, eftersom jag var klar med mitt arbete, men för dagens forskare lär detta försvåra för dem att enkelt få en överblick och kunna gå vidare med studier av rättsläget. Detsamma gäller också för exempelvis ett ombud eller en domare i en process som berör momsen. Jag tog upp informationsfrågan med Skatteverket i samband med nämnda arbete, och jag har också försökt att intressera den forskargrupp som jag var knuten till vid Örebro universitet. Skatteverket borde dessutom, för att uppfylla samma behov av lättillgänglig information på momsområdet, återuppta traditionen med att publicera mervärdesskatteförfattningarna med en förteckning över ändringar och förarbeten. Det intresserade inte heller forskarna. Vissa lär i stället använda äldre utgåvor av momshandledningarna på grund av nämnda problem från och med 2014. Hur länge håller det – när det redan nu har förflutit flera år?

Förhoppningsvis ger denna bok en aktuell – och historisk – överblick på momsområdet, så att både praktiker och forskare hittar rätt till slut. De regler som berörs i boken är de som gällde per den 1 januari 2018.

Stockholm i mars 2018
Björn Forssén

INNEHÅLL

FÖRKORTNINGAR, s. 14

GUIDE TILL MOMSRULLAN, s. 17

10 000 000 SEKTION 1 – GRUNDLÄGGANDE REGLER OM MOMS, s. 19

- 11 000 000 Mervärdesskattens (momsens) skyldigheter och rättigheter, s. 21
- 11 100 000 Översiktligt om mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter, s. 21
- 11 200 000 Huvudprinciperna om beskattningsrätten, s. 28
- 11 210 000 Inländska respektive utländska beskattningsbara personer, s. 28
- 11 210 100 Likställande av en (inländsk) beskattningsbar person med en utländsk beskattningsbar person, s. 29
- 11 211 100 Omsättning görs av en inländsk beskattningsbar person, s. 29
- 11 211 200 Omsättning görs av en utländsk beskattningsbar person, s. 30
- 11 220 000 Särskilda bestämmelser om skattskyldighet, s. 32
- 11 221 000 Skattskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier (6 kap. 2 § ML), s. 34
- 11 222 000 Skattskyldighet för förmedlare (6 kap. 7 § ML), s. 38
- 11 230 000 Unionsinternt förvärv av vara (UIF), s. 40
- 11 240 000 Import, s. 40
- 11 250 000 Särskilt om s.k. betalningsskyldighet, s. 40

- 12 000 000 Skatteplikten och undantag från skatteplikten för vissa omsättningar av varor och tjänster, s. 41
- 12 100 000 Översikt om skatteplikt, undantag och skattesatser, s. 41
- 12 110 000 Generell skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster och tillämplig momssats, s. 41
- 12 111 000 A Tillgångsöverlåtelser, s. 41
- 12 112 000 B Fastighetsområdet, s. 41
- 12 113 000 C Rättigheter, personliga tjänster och kommunikation m.m., s. 42
- 12 114 000 D Upplevelseindustrin, kultur, nöjen och medierna m.m. och idrott samt livsmedel, s. 42
- 12 120 000 Från skatteplikt okvalificerat undantagna respektive kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, s. 43
- 12 121 000 a Undantag för överlåtelse av verksamhet eller av vissa anläggningstillgångar, s. 43
- 12 122 000 b Undantag på fastighetsområdet, s. 44
- 12 123 000 c Vård, utbildning, bank- och finansieringstjänster, värdepappershandel, försäkringstjänster, fartyg m.m., s. 44
- 12 124 000 d Kulturområdet, massmedieområdet m.m., lotterier etc. och idrott, s. 45
- 12 200 000 Skatteplikt och undantag från skatteplikt respektive momssatser, s. 46
- 12 200 001 Inledning till och disposition av avsnitten 12 201 010-12 215 000, s. 46
- 12 201 010 Varor respektive tjänster, s. 54
- 12 201 020 Det momsmässiga omsättningsbegreppet, s. 57
- 12 201 021 Omsättning i flera led samtidigt, s. 59
- 12 201 022 Omsättning i form av engångsersättning, s. 60
- 12 201 023 Beskattningsunderlaget, s. 62
- 12 201 024 Problem ang. att beskattningsunderlaget för moms kan påverkas av felaktig punktskatt, m.m., s. 63

12 201 030 Skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML och bestämmningen av det skattepliktiga området etc, s. 72

12 201 031 Prövning av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är beskattningsbara personer, s. 72

12 201 032 Prövning av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är icke beskattningsbara personer, s. 81

12 201 033 Ang. 6 kap. 7 § ML avseende förmedlare jämförd med oäkta kommissionärsförhållanden i 6 a kap. 1 § första st. 3 ML, s. 85

12 201 034 Mer om ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler – exemplet undantag från skatteplikt i 3 kap. ML vid import av gas från tredje land, s. 86

12 202 000 Olika fall av omsättning kontra ej omsättning, s. 90

12 202 010 Lån, aktieägartillskott och dylikt, s. 90

12 202 020 Utdelningar från dotterbolag och koncernbidrag, s. 91

12 202 021 Mervärdesskattegrupper, s. 93

12 202 022 Vissa interna tjänster, s. 94

12 202 023 Slussning av ingående moms inom äkta koncerner (upphörde 2016), s. 95

12 202 030 Medlemsavgifter och serviceavgifter, s. 98

12 202 040 Bidrag, skadestånd, böter och dylikt samt stipendier, s. 99

12 202 041 Beskattningsunderlaget och bidrag från köparen eller tredje part, s. 99

12 202 050 Avhjälpande av skada som vållats i verksamhet, s. 99

12 202 060 Negotiorum gestio, s. 100

12 202 070 Förskott och a conton kontra deponerade belopp och liknande, s. 100

12 202 080 Utlägg, s. 101

12 202 090 Kostnadsfördelning respektive vidarefakturerings, s. 101

12 202 100 Tjänster som skapas av parterna själva, s. 102

12 202 101 Indelning av omsättning av tjänster i olika kategorier, s. 104

12 210 000 Inledning till genomgången av gränsdragningsproblem mellan omsättningar av olika momsmässig karaktär eller olika tillämpliga momssatser etc., s. 111

12 210 010 Schematisk och exemplifierande översikt avseende hur skyldigheter och rättigheter enligt ML hänger ihop, s. 113

12 211 000 Särskilt om skatteplikt och undantag från skattepliktig omsättning enligt 3 kap. 1-24 §§ samt undantag från omsättning enligt 2 kap. 1 b § ML, s. 119

12 211 100 Tillgångsöverlåtelse respektive undantag för överlåtelse av verksamhet eller av vissa anläggningstillgångar, s. 119

12 211 110 Tillgångsöverlåtelse, s. 119

12 211 120 Undantag för överlåtelse av verksamhet eller av vissa anläggningstillgångar, s. 120

12 212 000 Fastighetsområdet, s. 124

12 212 010 Huvudregeln om undantag från skatteplikt, 'undantag från undantaget' och frivillig skattskyldighet, s. 124

12 212 011 Ang. undantagen från skatteplikt som finns på andra områden än fastighetsområdet, 3 kap. 4- 32 §§, s. 128

12 212 100 'Undantagen från undantaget' i 3 kap. 3 § första st., gränsdragningen mellan 3 kap. 2 § och tjänster som omfattas av den generella skatteplikten i 3 kap. 1 § första st. samt 3 kap. 2 § och sammansatta transaktioner på fastighetsområdet, s. 129

12 212 110 'Undantagen från undantaget' i 3 kap. 3 § första st. 1-12, s. 129

12 212 111 Ang. maskiner och utrustning i 3 kap. 3 § första st. 1, s. 129

12 212 112 Ang. växande skog etc. i 3 kap. 3 § första st. 2, s. 134

12 212 113 Ang. jordbruksarrende etc. i 3 kap. 3 § första st. 3, s. 135

12 212 114 Ang. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet etc. i 3 kap. 3 § första st. 4, s. 136

12 212 115 Ang. parkering, förtöjning och ankring av transportmedel i 3 kap. 3 § första st. 5, s. 137

12 212 116 Ang. upplåtelse av förvaringsboxar i 3 kap. 3 § första st. 6, s. 139

12 212 117 Ang. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter i 3 kap. 3 § första st. 7, s. 140

12 212 118 Ang. upplåtelse för djur av byggnader eller mark i 3 kap. 3 § första st. 8, s. 141

12 212 119 Ang. vägar, broar, tunnlar och spåranläggningar för järnvägstrafik i 3 kap. 3 § första st. 9, s. 142

12 212 120 Ang. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning i 3 kap. 3 § första st. 10, s. 143

12 212 121 Ang. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer i 3 kap. 3 § första st. 11, s. 145

12 212 122 Ang. upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som omfattas av upplåtelsen i 3 kap. 3 § första st. 12, s. 145

12 212 130 Gränsdragningen mellan 3 kap. 2 § och tjänster som omfattas av den generella skatteplikten i 3 kap. 1 § första st., s. 146

12 212 140 Problematiken med 3 kap. 2 § och s.k. sammansatta transaktioner på fastighetsområdet, s. 148

12 212 200 Frivillig skattskyldighet, s. 153

12 212 210 Allmänt om frivillig skattskyldighet, s. 153

12 212 211 Mer om ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler – exempel från äldre svensk mervärdesskatterätt om frivillig skattskyldighet, s. 156

12 213 000 Rättigheter, personliga tjänster och kommunikation m.m., s. 160

12 213 100 Rättigheter, s. 160

12 213 110 Upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk, s. 160

12 213 111 Bakgrund till upphovsrätten resp. regler i ML om upphovsrätt, s. 160

12 213 120 Exempel på problem med moms och upphovsrätter, s. 162

12 213 121 Moms i artists verksamhet – praktikfall, s. 162

12 213 122 Momsproblem med exempelvis filmverk i enkla bolag, s. 164

12 213 123 Momsproblem med exempelvis musikverk i oskiftade dödsbon från tiden före 1997, s. 166

12 213 124 Momsproblem med fastigheter i konkursbon, m.m., s. 167

12 213 130 Bildkonst m.m., s. 176

12 213 131 *Droit de suite* – konstnärs följerrätt avseende vidareförsäljning av konstverk, s. 177

12 213 140 Rätt till patent, rätten till varumärke och mönsterrätt m.m., s. 178

12 213 141 Mer om problem med att skapa skatteregler – exempel från äldre svensk mervärdesskatterätt angående bestämningen av undantag från skatteplikt för rättigheter, s. 179

12 213 150 Bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel, s. 181

12 213 151 Inledning till bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel, s. 181

12 213 152 Bank- och finansieringstjänster, s. 187

12 213 153 Värdepappershandel, s. 188

12 213 154 Något om återbetalningsrätt för ingående moms i verksamhet med omsättning av bank- eller finansieringstjänster eller värdepapperstransaktioner, s. 201

12 213 160 Försäkringstjänster, s. 202

12 213 161 Inledning till försäkringstjänster, s. 202

12 213 162 Viss varuomsättning av försäkringsföretag, s. 204

12 213 163 Utbetalning av försäkringsersättning, s. 205

12 213 164 Något om återbetalningsrätt för ingående moms i verksamhet med omsättning av försäkringstjänster, s. 205

12 213 170 Investeringsguld, s. 214

12 213 171 Inledning till investeringsguld, s. 214

12 213 172 Beskrivning av vad som avses med investeringsguld enligt ML, s. 216

12 213 173 Identitetskontroll köpare, s. 217

12 213 174 Varför undantag från momsplikt för investeringsguld finns, s. 218

12 213 175 Investeringsguld – översikt av tillämpning av reglerna, s. 220

12 213 176 Vilka avdrag för ingående moms som en beskattningsbar person kan göra beträffande sin befattning med investeringsguld om denne inte själv kan utnyttja beskattningsoptionen, s. 221

12 213 177 Mer om ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler – exemplet olika slag av investeringsguld, s. 221

12 213 200 Personliga tjänster och kommunikation m.m., s. 227

12 213 201 Personliga tjänster, s. 227

12 213 210 Vårdområdet, s. 228

12 213 211 Inledning till vårdområdet, s. 228

12 213 212 Sjukvård, s. 233

12 213 213 Tandvård, s. 236

12 213 214 Social omsorg, s. 241

12 213 220 Utbildningsområdet, s. 250

12 213 221 Inledning till utbildningsområdet, s. 250

12 213 222 Utbildning, s. 252

12 213 223 Utbildande underentreprenör, s. 254

12 213 224 Omsättning av utbildningstjänster utom landet, s. 255

12 213 230 Kommunikation m.m., s. 257

12 213 231 Allmänt om transportområdet, s. 257

12 213 232 Sammansatta transaktioner på transportområdet, s. 259

12 213 233 Undantag för posttjänster och frimärken, s. 259

12 213 234 Resetjänster, s. 260

12 213 235 Telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, m.m., s. 264

12 213 240 Moms och bitcoins resp. momsens etc. framtid i ett forskningsperspektiv samt FTT, s. 274

12 214 000 Upplevelseindustrin, kultur, nöjen, idrott och medierna m.m. samt livsmedel, s. 285

12 214 001 Inledning till upplevelseindustrin, kultur, nöjen, idrott och medierna m.m. samt livsmedel, s. 285

12 214 010 Översikt ang. undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 2-24 §§ resp. ang. reducerade momssatser enligt 7 kap. andra och tredje st. ML, m.m., s. 287

12 214 020 Livsmedel resp. restaurang- och cateringtjänster, s. 298

12 214 030 Särskilt om utövande konstnärs framförande av litterärt eller konstnärligt verk, s. 303

12 214 040 Undantag inom massmedieområdet, s. 306

12 214 050 Särskilt om allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m., s. 310

12 215 000 Särskilt om upplägg kring varor i vissa lager enligt 9 c kap. ML, s. 315

ALLMÄNT OM VAROR I VISSA LAGER ENLIGT 9 c KAP. ML, s. 315

KONKURRENSFÖRDELAR MED VARUOMSÄTTNINGAR EFTER MOMSFRIA OMSÄTTNINGAR AV VAROR I VISSA LAGER OCH AV FINANSIELLA TJÄNSTER, s. 316

Sammanfattning, s. 316

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. 317

Särskilt om omfattningen av bestämmelserna om undantag från skatteplikt för omsättning av vara i 9 c kap. ML, s. 317

Skatteupplag samt icke-unionsvara, anläggning för tillfällig lagring, tullager och frizon enligt 9 c kap. ML, s. 318

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. 319

Allmänna momsbestämmelser, s. 319

Särreglerna i 9 c kap. ML i förhållande till reglerna om undantag från skatteplikt för finansiella tjänster, s. 321

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. 329

Konklusioner, s. 331

- 13 000 000 Vissa branscher och momsens samt särskilda frågor om moms, s. 332
- 13 100 000 Vissa branscher, s. 332
- 13 110 000 Vinstmarginalbeskattning (VMB): begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, s. 332
- 13 120 000 VMB: viss resebyråverksamhet, s. 335
- 13 120 010 VMB: exempel på hantering av VMB-moms i resebyrå, s. 337
- 13 130 000 Byggbranschen, s. 337
- 13 200 000 Vissa frågor, s. 341
- 13 210 000 Investeringsvaror, s. 341
- 13 220 000 Personbilar och motorcyklar – avdragsrätt för ingående moms respektive uttag, s. 342

20 000 000 SEKTION 2 – INTERNATIONELLA AFFÄRER OCH MOMS, s. 343

- 21 000 000 Internationella affärer och moms, s. 345
- 21 100 000 Import samt unionsinternt förvärv av vara, omsättning av vara till annat EU-land, export av vara till tredje land (TL) och omsättning av tjänster till eller förvärv av tjänster från annat EU-land eller TL, s. 345
- 21 110 000 Import, s. 345
- 21 111 000 Import – förtullning (varors övergång i fri omsättning) och beskattningsunderlaget, m.m., s. 346
- 21 111 100 Undantag från skatteplikt vid import, s. 346
- 21 111 200 Undantag för viss import, s. 346
- 21 112 000 Import – skattskyldig och beskattningsmyndighet, m.m., s. 347
- 21 112 100 Importörer – importören kan göra importen själv eller anlita ett ombud för förtullningen, s. 349
- 21 112 200 Importörer – särskilt om importörer med s.k. enhetstillstånd, s. 350
- 21 120 000 Unionsinternt förvärv av vara, omsättning av vara till annat EU-land, export av varor till tredje land (TL) och omsättning av tjänster till eller förvärv av tjänster från annat EU-land eller TL, s. 350
- 21 121 000 Unionsinternt förvärv av vara (UIF) respektive omsättning av vara till annat EU-land, s. 350
- 21 121 100 Varuinförsel från annat EU-land till Sverige [unionsinternt förvärv (UIF)], s. 350
- 21 121 200 Undantag från skatteplikt vid UIF, s. 351
- 21 121 300 Varuutförsel från Sverige till annat EU-land, s. 352
- 21 122 000 Särskilt om varor i vissa lager – 9 c kap., s. 352
- 21 123 000 Export av vara till TL, s. 353
- 21 124 000 Omsättning av tjänster till eller förvärv av tjänster från annat EU-land eller TL, s. 353
- 21 124 100 Tjänst till eller från annat EU-land eller TL och köparen är en beskattningsbar person – huvudregel I för placering av omsättningen av en tjänst (5 kap. 5 § ML; art. 44 i mervärdesskattedirektivet), s. 353
- 21 124 200 Tjänst till eller från annat EU-land eller TL och köparen är inte beskattningsbar person – huvudregel II för placering av omsättningen av tjänst (5 kap. 6 § ML; art. 45 i mervärdesskattedirektivet), s. 354
- 21 200 000 Regelsystematiken för att bestämma om en omsättning ska placeras inom landet (Sverige) eller utomlands, s. 355
- 21 210 000 Omsättning av varor – 5 kap. 2-3 a §§, s. 355
- 21 220 000 Omsättning av tjänster – 5 kap. 4-19 §§, s. 355

21 220 100 5 kap. 5-19 §§ – Kommentarer till den schematiska översikten avseende placering av omsättning av tjänster, s. 356

21 220 200 5 kap. 4 § – Beskattningsbar person vid tillämpningen av 5 kap. 5-19 §§, s. 356

21 230 000 Omsättning av resetjänster – 9 b kap. 4 § första st., s. 356

21 300 000 Olika typiska beskattningssituationer angående handel med utlandet avseende varor (A-C) eller tjänster (D), s. 357

21 310 000 AA Unionsinternt förvärv av vara från annat EU-land (UIF) – köpare (K) i Sverige (SE) och säljare (S) i annat EU-land, s. 357

21 311 000 AA1. K är beskattningsbar person med avdrags- eller återbetalningsrätt och gör UIF i SE, s. 357

21 311 100 Vissa fall av omsättning av vara i SE (som en jämförelse till UIF), s. 358

21 311 200 Särskilt om varuinförsel från annat EU-land eller varuutförsel till annat EU-land eller tredje land och regler om vinstmarginalbeskattning (VMB), s. 358

21 312 000 AA2. K är inte beskattningsbar person utan t.ex. privatperson, s. 359

21 312 100 Huvudregel, s. 359

21 312 200 Undantag, s. 359

21 313 000 AA3. Nya transportmedel, s. 360

21 314 000 AAX. Reservregeln (RR) respektive triangeltransaktioner (TT), s. 360

21 315 000 RR, s. 360

21 316 000 TT1, s. 361

21 317 000 TT2, s. 362

21 318 000 AAY. Monterings- och installationsregeln vid EU-handel eller tredjelandshandel, s. 363

21 319 000 AAZ. Import via annat EU-land som görs av en juridisk person som inte är beskattningsbar person, s. 364

21 320 000 AB Varuutförsel från Sverige till annat EU-land – S i SE och K i annat EU-land, s. 365

21 321 000 AB1. K är beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person i annat EU-land än SE, s. 365

21 322 000 AB2. K är inte beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person i annat EU-land än SE, s. 365

21 322 100 Huvudregel, s. 365

21 322 200 Undantag, s. 365

21 323 000 AB3. Nya transportmedel, s. 367

21 324 000 ABX. Varan transporteras till annat EU-land än det där K hör hemma, s. 367

21 330 000 BA Varuinförsel från TL (import), s. 368

21 340 000 BB Varuutförsel till TL (export), s. 369

21 340 100 Kommentarer till 5 kap. 3 a § första st. 8, s. 370

21 350 000 C Varor i vissa lager i SE – varor som inte har förtullats i EU resp. unionsvaror, s. 371

21 360 000 D Tjänster till och från annat EU-land eller plats utanför EU (tredje land, TL), s. 373

21 361 000 D1. Huvudreglerna 5 kap. 5 och 6 §§ för placeringen av en omsättning av tjänst, s. 374

21 361 100 Kommentarer till huvudregel I, s. 374

21 361 200 Kommentarer till huvudregel II, s. 376

21 362 000 D2. Undantagen i 5 kap. 7-19 §§ från huvudreglerna 5 kap. 5 och 6 §§ samt 9 b kap. 4 §, s. 377

21 362 110 Kommentarer till 5 kap. 7 § ML, s. 378

21 362 120 Kommentarer till 5 kap. 8 §, s. 379

21 362 130 Kommentarer till 5 kap. 9 och 10 §§, s. 381

21 362 131 5 kap. 9 § första st. ang. personbefordran, s. 381

21 362 132 5 kap. 9 § andra st. ang. dess ordalydelse, s. 382

- 21 362 133 Placeringen av omsättning bestående i brevbefordran, s. 382
- 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.), s. 382
- 21 362 140 Kommentarer till 5 kap. 11 § 5, s. 384
- 21 362 150 Kommentarer till 5 kap. 12 §, s. 384
- 21 362 160 Kommentarer till 5 kap. 13 §, s. 384
- 21 362 170 Kommentarer till 5 kap. 15 §, s. 385
- 21 362 180 Kommentarer till 5 kap. 17 §, s. 387
- 21 362 190 Kommentarer till 5 kap. 18 §, s. 387
- 21 362 200 Kommentarer till 9 b kap. 4 §, s. 388
- 21 362 300 Undantag från 5 kap. 4-18 §§ och 9 b kap. 4 §, enligt 5 kap. 19 §, s. 389
- 21 363 000 D2X. Särskilt om telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, s. 390
- 21 363 100 Huvudregel I (5 kap. 5 §), s. 390
- 21 363 200 Undantagsregeln 5 kap. 16 § respektive de särskilda ordningarna, s. 390
- 21 363 210 5 kap. 16 §, s. 390
- 21 363 220 De särskilda ordningarna, s. 391
- 21 363 230 Kommentarer till de särskilda ordningarna, s. 391

30 000 000 SEKTION 3 – FORMELLA REGLER OCH REDOVISNINGSGREGLER OM MOMS, s. 395

- 31 000 000 Registreringsskyldighet till moms och faktureringskyldighet avseende moms, s. 397
- 31 100 000 Registreringsskyldighet till moms, s. 397
- 31 200 000 Fakturerings- och dokumentationsskyldighet, s. 398
- 31 210 000 Förhållandet mellan skattskyldighet, redovisningsskyldighet och faktureringskyldighet samt avdragsrätt, s. 398
- 31 220 000 Vem som är faktureringskyldig, i vilka situationer skyldigheten uppkommer och hur den ska fullgöras, s. 402
- 31 221 000 Allmänt om vem som är faktureringskyldig enligt ML, s. 402
- 31 222 000 Reglerna om vem som är faktureringskyldig enligt ML, s. 403
- 31 222 100 Huvudregeln om vem som är faktureringskyldig enligt ML, s. 403
- 31 222 200 Faktureringskyldighet i vissa situationer enligt ML, s. 404
- 31 223 000 Undantag från faktureringskyldigheten, s. 405
- 31 224 000 Förskott och a conto, s. 406
- 31 225 000 Självfakturerering och outsourcing, s. 407
- 31 230 000 När faktureringskyldigheten ska fullgöras, s. 409
- 31 240 000 Vad en faktura ska innehålla, s. 410
- 31 241 000 Verifikation enligt BFL och faktura enligt ML, s. 410
- 31 242 000 Fakturans innehåll enligt huvudregeln i ML, s. 411
- 31 243 000 Kommentarer av innehållskraven på fakturan enligt huvudregeln, s. 413
- 31 243 001 Datum, utfärdande (ang. pkt 1 i 11 kap. 8 § ML), s. 413
- 31 243 002 Löpnummer (ang. pkt 2 i 11 kap. 8 § ML), s. 413
- 31 243 003 Säljarens registreringsnummer (ang. pkt 3 i 11 kap. 8 § ML), s. 415
- 31 243 004 Kundens registreringsnummer (ang. pkt 4 i 11 kap. 8 § ML), s. 415
- 31 243 005 Säljarens och köparens namn och adress (ang. pkt 5 i 11 kap. 8 § ML), s. 416
- 31 243 006 Mängd och art av omsatta varor och tjänster (ang. pkt 6 i 11 kap. 8 § ML), s. 416
- 31 243 007 Datum, omsättning (ang. pkt 7 i 11 kap. 8 § ML), s. 418
- 31 243 008 Beskattningsunderlaget (ang. pkt 8 i 11 kap. 8 § ML), s. 418
- 31 243 009 Tillämpad mervärdesskattesats (ang. pkt 9 i 11 kap. 8 § ML), s. 418

- 31 243 010 Mervärdesskattebelopp som ska betalas (ang. pkt 10 i 11 kap. 8 § ML), s. 420
- 31 243 011 Självfakturerering (ang. pkt 11 i 11 kap. 8 § ML), s. 421
- 31 243 012 Undantag från skatteplikt (ang. pkt 12 i 11 kap. 8 § ML), s. 421
- 31 243 013 Omvänd betalningsskyldighet (ang. pkt 13 i 11 kap. 8 § ML), s. 422
- 31 243 014 Leverans av nytt transportmedel till annat EU-land (ang. pkt 14 i 11 kap. 8 § ML), s. 424
- 31 243 015 Vinstmarginalbeskattning för resebyråer (ang. pkt 15 i 11 kap. § ML), s. 425
- 31 243 016 Vinstmarginalbeskattning för begagnade varor m.m. (ang. pkt 16 i 11 kap. 8 § ML), s. 425
- 31 244 000 Förutsättningar för och innehållskrav på förenklad faktura enligt ML, s. 426
- 31 245 000 Kreditnota, s. 429
- 31 246 000 Samlingsfaktura, s. 432
- 31 247 000 Faktura i elektronisk form, s. 433
- 31 248 000 Underskrift, valuta och språk, s. 434
- 31 248 001 Underskrift, s. 434
- 31 248 002 Valuta, s. 434
- 31 248 003 Språk, s. 435
- 31 249 000 Vissa fastighetsöverlåtelser: krav på sammanställning över ingående moms, s. 436
- 31 250 000 Fakturan och utövande av avdragsrätten för ingående moms, s. 438
- 31 260 000 Bevarande av fakturor och annan räkenskapsinformation, s. 441

- 32 000 000 Översiktligt om redovisningsregler för moms, periodisk sammanställning och krav på att ha kassaregister, s. 444
- 32 100 000 Redovisningsregler om moms, s. 444
- 32 200 000 Periodisk sammanställning, skyldighet att lämna, s. 447
- 32 300 000 Krav på att ha kassaregister, s. 448

KÄLLFÖRTECKNING, s. 451

SAKREGISTER, s. 464

FÖRKORTNINGAR

Aa, Domar i mål om skatt, m.m. (förkortning i RÅ)
AB, aktiebolag
ADB, Automatisk databehandling
ang., angående
art., artikel/artiklarna
BEPS, Base Erosion and Profit Shifting
bet., betänkande
BFL, bokföringslagen (1999:1078)
BL, bolagslagen, lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
blz., bladzijde (sida på nederländska)
C, curia (om EU-domstolen)
Cit., citat eller citeras
CLO, Central Liaison Office
DJ, discjockey
Ds, departementsserien
EC, European Community (eng. för EG)
ECB, Europeiska centralbanken
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 ej längre i den tryckta formen ECR/Jur./Rec./REG etc.
ECR, European Court Reports
e.d., eller dylikt
EDI, Electronic Data Interchange
EEG, Europeiska ekonomiska gemenskaperna
EES, Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG, Europeiska gemenskaperna
EKMR, Europakonventionen
e.Kr., efter Kristus
el., eller
eng., engelska
enl., enligt
EORI, Economic Operators Registration and Identification number
et al., and others
EU, Europeiska unionen
Ev., eventuell/-t
f, följande sida; ff, följande sidor
FB, förhandsbesked
f.d., före detta
FEU, Fördraget om EU
FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt
Fi. Finansdepartementet
FMV, Försvarets materielverk
FN, Förenta Nationerna
FOA, Försvarets forskningsanstalt
fr., franska
fr.o.m., från och med
FTT, Financial Transaction Tax
GML, lag (1968:430) om mervärdesskatt
GST, goods and services tax
HD, Högsta domstolen
HFD, Högsta förvaltningsdomstolen (även HFD:s årsbok)
IL, inkomstskattelagen (1999:1229)
Im, indirekt skatt mervärdesskatt

JB, jordabalken (1970:994)
 Jfr, jämför
 Jur., Jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
 kr, kronor
 Kungl. Maj:ts, Kunglig majestäts
 men., mening/-en
 MF, mervärdesskatteförordningen (1994:223)
 ML, mervärdesskattelagen (1994:200)
 Moms, mervärdesskatt
 MVD, mervärdesskattedeklaration (momsdeklaration)
 NAFTA, North American Free Trade Agreement
 NATO, North Atlantic Treaty Organization
 NJA, Nytt juridiskt arkiv, avdelning I
 not., notismål
 nr, nummer
 OECD, Organization for Economic Co-operation and Development
 p., page/-s
 pkt, punkt
 prop., Regeringens proposition
 PS, periodisk sammanställning
 Rec., Recueil de la Jurisprudence de la Cour
 ref., referatmål
 REG, Rättsfallssamling från EU-domstolen, Tribunalen och Personaldomstolen (fr.o.m.
 2012 sker publikation uteslutande i Elektroniska rättsfallssamlingen – jfr ang. ECLI)
 resp., respektive
 RF, regeringsformen (1974:152)
 RSN, Riksskattenämnden (en av föregångarna till RSV)
 RSV, Riksskatteverket (numera SKV)
 RÅ, Regeringsrättens årsbok (från och med 2011 HFD:s årsbok)
 s., sida/-or
 SAL, socialavgiftslagen (2000:980)
 SAS, Scandinavian Airlines System
 SCB, Statistiska centralbyrån
 SE, Sverige
 SFF, skatteförfarandeförordningen (2011:1261)
 SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)
 SFS, svensk författningssamling
 SIDA, Swedish International Development Authority
 SIFO, svenska institutet för opinionsundersökningar AB
 sit., situation/-er
 SJ, Statens järnvägar
 SkU, skatteutskottet
 SKV, Skatteverket
 SKVFS, Skatteverkets författningssamling
 SOU, statens offentliga utredningar
 SRN, Skatterättsnämnden
 st., stycket/-na
 TL, tredje land
 tp, tilläggsprotokoll
 3D, tredimensionell (jfr 3D-skrivare)
 TTIP eller T-TIP, The Transatlantic Trade and Investment Partnership
 ty., tyska
 UIF, unionsinternt förvärv
 Uppl., upplaga
 URL, lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (upphovsrättslagen)
 USA, United States of America (Amerikas Förenta Stater)
 VAT, value added tax (mervärdesskatt)
 VIES, VAT Information Exchange System

VMB, vinstmarginalbeskattning
www, world wide web
Åf, beskattningsbar återförsäljare

GUIDE TILL MOMSRULLAN

Momsrullan består i tre sektioner: *Grundläggande regler om moms* (10 000 000); *Internationella affärer och moms* (20 000 000); och *Formella regler och redovisningsregler om moms* (30 000 000).

Den första sektionen, *Grundläggande regler om moms*, delas in i tre huvuddelar:

- Under 11 000 000 beskrivs mervärdesskattens (momsens) skyldigheter och rättigheter.
- Under 12 000 000 beskrivs skatteplikten och undantag från skatteplikten för vissa omsättningar av varor och tjänster.
- Under 13 000 000 berörs vissa branscher och momsen samt särskilda frågor om moms.

Den andra sektionen, *Internationella affärer och moms*, består i en del:

- Under 21 000 000 beskrivs översiktligt just internationella affärer och moms.

Den tredje sektionen, *Formella regler och redovisningsregler om moms*, delas in i två delar:

- Under 31 000 000 behandlas översiktligt de formella reglerna om registreringsskyldighet till moms och faktureringskyldighet avseende moms.
- Under 32 000 000 behandlas översiktligt redovisningsregler om moms, periodisk sammanställning (PS) och krav på att ha kassaregister.
- *Fakturan* berörs för övrigt inte bara i den tredje sektionen, utan också i korthet på flera ställen i de båda föregående sektionerna.

Sifferserien bestående i åtta siffror indelar boken i sektion, kapitel och avsnitt enligt följande: första siffran står för sektion, den andra för kapitel i respektive sektion och övriga siffror anger avsnitt i respektive kapitel. Sifferserien är tänkt att underlätta att förflytta sig i dokumentet från innehållsförteckningen till en viss sektion, kapitel och avsnitt med hjälp av dataprogrammets sökfunktion.

**10 000 000 SEKTION 1 – GRUNDLÄGGANDE REGLER OM
MOMS**

11 000 000 Mervärdesskattens (momsens) skyldigheter och rättigheter

11 100 000 Översiktligt om mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter

Mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter kan beskrivas med följande schematiska översikt:

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		

Mervärdesskatt (moms) är en konsumtionsskatt som ska bäras av konsumenterna [se mervärdesskatteprincipen i enlighet med art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)]. Momsen ska inte vara en skatt på investeringarna i företaget. En *beskattningsbar person* – skattesubjektet – som i denna egenskap gör *skattepliktig omsättning av vara eller tjänst* inom landet (Sverige) blir *skattskyldig*, vilket följer av huvudreglerna för skattskyldighet och skattskyldig i 1 kap. 1 § första st. 1 och 2 § första st. 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Till skillnad från vad som gäller punktskatterna har en beskattningsbar person – dvs. i princip en företagare – som gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster rätt till avdrag respektive återbetalning av ingående moms på sina utgifter, när denne gör förvärv från andra företagare eller importerar varor (se art. 1.2 och 401 i mervärdesskattedirektivet). Det gäller enligt de allmänna bestämmelserna i ML (1 kap. 2 § första st. 1 med hänvisning till 1 § första st. 1 och 8 kap. 3 § första st. och 10 kap. 11-12 §§ ML).

Skattskyldig i ML motsvarar enligt 1 kap. 2 § första st. 1 och 1 kap. 8 § första st. (med hänvisning till 1 §) *betalningsskyldig* i art. 193 i direktivet, dvs. någon som är skyldig att redovisa och betala *utgående moms* till staten. *Beskattningsbar person* enligt 4 kap. 1 § ML (dess lydelse enligt SFS 2013:368) 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” (4 kap. 1 § första st. första men. ML; art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet).

Reglerna i mervärdesskattedirektivet om beskattningsbara personer återfinns för övrigt i art. 9-13, där huvudregeln om beskattningsbar person är art. 9.1 första st. och bestämningen av kriterierna för det begreppet, ekonomisk verksamhet resp. självständighet, återfinns i art. 9.1 andra st. resp. art. 10. Art. 9.1 och 10 återspeglas sedan den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, i stort sett ordagrant av 4 kap. 1 § ML.

Reglerna om beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet återfinns i 4 kap. ML. De återges här i sin helhet:

Vad som avses med beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet

1 § Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Anställda och andra personer anses inte bedriva verksamhet självständigt i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av ett annat rättsligt förhållande som skapar ett anställningsförhållande vad avser arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.

2 § Med beskattningsbar person avses även den som tillfälligtvis omsätter nya transportmedel som transporteras av säljaren eller köparen eller för någons räkning från Sverige till ett annat EU-land.¹

3-5 §§ har upphävts genom SFS 2013:368.

Särskilt om viss offentlig verksamhet

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

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

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

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

Ideella föreningars och registrerade trossamfunds verksamhet

8 § Som ekonomisk verksamhet räknas inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund, när inkomsten av verksamheten

¹ Paragrafen upphävdes den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368. Nuvarande paragraf trädde i kraft den 1 januari 2016, genom SFS 2015:888.

utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger för föreningen eller trossamfundet enligt 7 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229).

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

Ang. 4 kap. 1 § ML och begreppet beskattningsbar person får nämnas att jag i min licentiatavhandling tog upp som huvudfråga A att det inte var EU-konformt att bestämningen av skattesubjektet i tidigare huvudregeln om yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML skedde genom hänvisning till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL, dvs. till de icke harmoniserade inkomstskattereglerna. Genom momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368) upphörde den kopplingen och numera innehåller, som nämnts, 4:1 ML begreppet beskattningsbar person i enlighet med dess lydelse enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, etc. (jfr 11 100 000). Jag upprepar här från min licentiatavhandling, Forssén 2011, några aspekter om kriterierna självständighet resp. ekonomisk verksamhet för bestämningen av beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. och hänvisar i övrigt för fördjupning i begreppet beskattningsbar person till Forssén 2011 [samt till min doktorsavhandling – Forssén 2015 (1)]:

Innehållet i rekvisiten *självständighet* respektive *ekonomisk verksamhet* för bestämningen av beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet ska anses implementerat i 4 kap. 1 § ML. Art. 9.1 första st. lyder, precis som 4:1 första st. första men. ML, ”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat”.

Självständighetskriteriet åtskiljer enligt art. 10 i mervärdesskattedirektivet – jfr 4:1 första st. andra men. ML – den beskattningsbara personen från personer omfattade av anställningsförhållanden. Den beskattningsbara personen ska vara fristående i organisatorisk mening, vilket kan utläsas direkt ur art. 10, som lyder:² ”Genom villkoret i artikel 9.1 att den ekonomiska verksamheten skall bedrivas självständigt utesluts anställda och andra personer från beskattning i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av andra rättsliga band som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar”. Dessutom ska enligt EU-domstolens praxis den beskattningsbara personen själv stå den ekonomiska risken, en företagarrisk för verksamheten i fråga, för att självständighetskriteriet ska anses uppfyllt med verksamheten i fråga.³

Ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 andra st. i mervärdesskattedirektivet – jfr 4:1 andra st. ML – utgör det andra nödvändiga rekvisitet för att bestämma om en person har karaktären av beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Min konklusion utifrån EU-målet C-216/97 (Gregg) är att en person har den karaktären oavsett omfattningen på verksamheten.

² Jfr Forssén 2011 s. 28 och 128.

³ Jfr pkt 13 i EU-målet C-202/90 (Ayuntamiento de Sevilla). Jfr även Forssén 2011 s. 28.

Åtskillnaden mellan skattesubjekt (företagare) och konsumenter ska vara neutral oavsett omfattningen av verksamheten hos olika beskattningsbara personer.⁴ Beträffande vid vilken grad av aktivitet en ekonomisk verksamhet uppkommer enligt direktivbestämmelsen följer av pkt:erna 27-30 i EU-målet C-230/94 (Enkler) att en helhetsbedömning måste göras i det enskilda fallet av samtliga omständigheter.⁵ Då kan en bestämning ske av om förvärvet av en tillgång verkligen skett i avsikt att varaktigt ge inkomst, och att därmed en ekonomisk verksamhet etablerats av förvärvaren. Av intresse är följande EU-mål angående holdingbolag, och huruvida de kan anses ha aktiviteter i sådan grad att de kan anses ha ekonomisk verksamhet enligt art. 4.1 i sjätte direktivet [numera art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet]: Sofitam (C-333/91), Floridienne (C-142/99), Harnas & Helm (C-80/95) och Wellcome Trust (C-155/94) samt Polysar (C-60/90).⁶ I enlighet med dessa EU-mål räcker det inte med enbart egendomsinnehavet. Först om vederbörande ägnar det mera förvaltningsåtgärder än vad en privat investerare gör, kan denne anses ha en ekonomisk verksamhet och karaktären av beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet.⁷ EU-målet C-23/98 (Heerma) bekräftar den inställningen, när det gäller delägarbolag och deras investeringar i andra verksamheter. Uttrycket holdingbolag definieras för övrigt inte i svensk rätt, och inte heller i exempelvis dansk rätt. Uttrycket är vagt och de allmänna bolags- och skatterättsliga regelverken blir i stället tillämpliga när ett holdingbolag ska bildas.⁸ Ett rent holdingbolag ägnar sig dock enbart åt att inneha aktier i dotterbolag, och kan således inte anses utgöra beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML, eftersom det inte har den karaktären enligt den EU-domstolens praxis som gäller art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁹ Däremot kan ett holdingbolag anses utgöra beskattningsbar person enligt den särskilda bestämmelsen i 5 kap. 4 § ML för tillämpning av begreppet i samband med reglerna om bestämning av omsättningsland för tjänster i 5 kap. ML (jfr 21 220 200).

Beträffande 4 kap. 1 § och begreppet ekonomisk verksamhet i andra st. i lagrummet får, i enlighet med nyss nämnda rättspraxis från EU-domstolen ang. innebörden i det begreppet enligt art. 9.1 andra st. i mervärdesskattedirektivet, följande i kort sammanfattning anföras avseende bl.a. de förvaltningsåtgärder som krävs för att ekonomisk verksamhet i förevarande hänseende ska anses föreligga med ett egendomsinnehav:

- Någon fysisk aktivitet i vanlig mening krävs inte, men det av de nämnda EU-målen följande varaktighetsrekvisitet för förvärvssyftet med egendomsinnehavet är den tröskel som en person måste passera, för att anses ha en ekonomisk verksamhet och inte tillhöra kategorin konsumenter, dvs. för att betraktas som beskattningsbar person. En tillgång kan med andra ord inte i sig konstituera ekonomisk verksamhet.¹⁰ Jfr art. 9.1 andra st. andra men. i mervärdesskattedirektivet, där fortlöpanderekvisitet anges: ”Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet”. Den andra

⁴ Jfr Forssén 2011 s. 121 och 128.

⁵ Jfr Forssén 2011 s. 143.

⁶ Jfr Forssén 2011 s. 144 och 145, där olika aspekter på förevarande frågeställning om varaktigheten för ekonomisk verksamhet från dessa fem EU-mål berörs.

⁷ Jfr EU-målen C-333/91 (Sofitam), pkt 12, C-142/99 (Floridienne), pkt 28, C-80/95 (Harnas & Helm), pkt 18, C-155/94 (Wellcome Trust) och C-60/90 (Polysar). Jfr även Forssén 2011 s. 144 och 145.

⁸ Se Dahlberg 2001 s. 237. Jfr även Forssén 2011 s. 146.

⁹ Jfr även Forssén 2011 s. 144, 145 och 146.

¹⁰ Jfr Forssén 2011 s. 146.

varianten av ekonomisk verksamhet är annars baserad på att en person bedriver verksamhet inom en viss yrkeskategori, vilket följer av att art. 9.1 andra st. första men. i mervärdesskattedirektivet lyder: ”Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken”.

- Den ekonomiska verksamhetens uppkomst indikeras på objektssidan av att tillräckliga tillgångar förvärvats för att förvärven inte kan antas vara för personens i fråga egen konsumtion, utan att de är ägnade åt vederbörandes försörjning (förvärvssyfte). Något mervärde definieras inte explicit i mervärdesskattedirektivet eller ML. Den nödvändiga varaktigheten med förvärvssyftet indikeras i stället på objektssidan av att de förvärv av varor eller tjänster som sker etablerar en ekonomisk verksamhet som ska skiljas från personens i fråga privatekonomi.¹¹ I stället för att definiera ett mervärde uttrycks i mervärdesskattedirektivets art. 1.2 mervärdesskatteprincipen.¹² Härvidlag får också nämnas att i enlighet med EU-målet Hong-Kong Trade (89/81) anses inte den som avser att tillhandahålla sina prestationer gratis ha karaktären av beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. En ekonomisk verksamhet uppkommer inte, om inte ersättning utgår för personens i fråga egna leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster.¹³ Däremot behöver inte en verksamhet ge vinst för att den ska anses utgöra ekonomisk verksamhet och personen i fråga anses ha karaktären av beskattningsbar person, eftersom det följer av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet – och 4 kap. 1 § första st. första men. ML – att den bedömningen är oberoende av verksamhetens syfte eller resultat.

Beskattningsbar person utvidgas i 5 kap. 4 § jämfört med bestämmelsen i 4 kap. 1 § vid tillämpning av reglerna om placering av omsättningen av en tjänst i 5 kap. 5-19 §§ ML (se 21 220 200).

OBS! Sedan den 1 januari 2017 omfattas *beskattningsbara personer med liten omsättning* (högst 30 000 kr/år) i princip av *skattebefrielse*: jfr 1 kap. 1 § andra st. sista men. och 9 d kap. ML (se SFS 2016:1069). Ang. 9 d kap.: jfr även 12 214 010 (III.), 21 121 300 och 31 223 000.

Ang. 4 kap. 2 § ML: Jfr 21 323 000.

Ang. offentlig verksamhet och 4 kap. 6 och 7 §§ ML samt 3 kap. 11 a och 29 §§, 6 kap. 6 § och 8 kap. 8 § ML och lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund: Jfr 12 214 050.

Ang. 4 kap. 8 § ML: Jfr 12 212 010, 12 212 120, 21 213 153, 12 214 010 och 12 214 050.

Enligt 3 kap. 1 § första st. ML är en omsättning av vara eller tjänst (samt import) skattepliktig, om inte undantag anges i en regel i 3 kap. (jfr art.

¹¹ Jfr Forssén 2011 s. 146.

¹² Jfr ang. ’momsen enligt EU-rätten’/’mervärdesskatteprincipens beståndsdelar enligt EU-rätten’: Forssén 2011 s. 198, 259, 271-277, 279 och 280 och avsnitten 2.4.1-2.4.1.4 i Forssén 2015 (1).

¹³ Jfr Forssén 2011 s. 170.

131-166 i mervärdesskattedirektivet). Normalskattesatsen är 25 procent (7 kap. 1 § första st. ML). Reducerad skattesats om 12 respektive 6 procent anges för vissa varor och tjänster (7 kap. 1 § andra respektive tredje st. ML). En omsättning uppkommer enligt 2 kap. ML genom att vara överlåts mot ersättning eller att en tjänst utförs mot ersättning samt genom att en vara eller tjänst tas i anspråk genom uttag.¹⁴ Mervärdesbeskattning sker också avseende s.k. investeringsvaror, genom förändrad användning eller avyttring som medför jämkning av ingående moms (8 a kap. och 9 kap. 9-13 §§ ML). Med *vara* förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Med *tjänst* förstås allt annat som kan tillhandahållas (1 kap. 6 § ML). Omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktig, om inte annat anges i en regel om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML (3 kap. 1 § första st. ML). Om omsättning av en vara undantas enligt 3 kap., är en import eller ett unionsinternt förvärv (UIF) av sådan vara inte heller skattepliktig (3 kap. 1 § andra och tredje st. ML).

Avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten knyts enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML till *skattskyldighetsbegreppet*, medan avdragsrätten enligt mervärdesskattedirektivet knyts till begreppet beskattningsbar person. Enligt EU-rätten förutsätts inte att skattepliktiga omsättningar först ska ha gjorts av den beskattningsbara personen, innan avdragsrätt uppkommer. Avgörande för avdragsrätten är att den beskattningsbara personen avser att med sina förvärv skapa skattepliktiga transaktioner i sin ekonomiska verksamhet [se pkt 23 i EU-målet 268/83 (Rompelman) samt art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet]. *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 (jfr bl.a. art. 169 i mervärdesskattedirektivet).

De från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningarna i 3 kap. ML är omsättning av:

- vissa tjänster till en utgivare av periodiska medlemsblad etc. (3 kap. 19 § första st. 2),
- luftfartyg som ska användas i internationell trafik, etc. (3 kap. 21 §),
- fartyg som används på öppna havet för passagerarbefordran eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet, etc. (3 kap. 21 a §),

¹⁴ Se 2 kap. 1 § första st. 1 och 2 och tredje st. 1 och 2 ML.

- vissa tjänster avseende nämnda luftfartyg eller fartyg (3 kap. 21 b §) resp. förmedlingstjänster avseende omsättningar som anges i 3 kap. 21, 21 a eller 21 b §§ (3 kap. 22 §),
- receptbelagda läkemedel eller läkemedel som säljs till sjukhus (3 kap. 23 § 2),
- flygbensin och flygfotogen (3 kap. 23 § 4),
- guld som levereras till Sveriges riksbank (3 kap. 23 § 7),
- överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar m.fl. (3 kap. 26 a §),
- omsättning av varor från Sverige till andra EU-länder under vissa förutsättningar (3 kap. 30 a §),
- omsättning av tjänster avseende varustransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar (3 kap. 30 e §),
- vissa omsättningar av varor eller tjänster till annat EU-land avsedda för NATO [3 kap. 31 § (se ang. krav på intyg från köparen till säljaren om utförelsesikt, 14 c § andra st. mervärdesskatteförordningen (1994:223), MF)],
- omsättning av varor eller tjänster till Storbritanniens och Nordirlands väpnade styrkor på Cypern [3 kap. 31 a § (se ang. krav på intyg från köparen till säljaren om utförelsesikt, 14 c § andra st. MF)],
- omsättning av tjänst som utgör bikostnad i samband med import till Sverige eller till annan bestämmelseort inom EU som är känd vid förtullningen (3 kap. 32 §) eller
- omsättning av varor i vissa lager eller av tjänster avseende sådan omsättning av varor (9 c kap. 1 §).
[10 kap. 11 § första st. ML, dess lydelse enligt SFS 2017:1196]

Andra från skatteplikt undantagna omsättningar i 3 kap. ML än de ovan angivna utgör okvalificerat undantagna omsättningar.

Oavsett karaktären på omsättningarna i verksamheten, kan s.k. avdragsförbud för ingående moms föreligga för förvärv eller import i verksamheten. Enligt 8 kap. 9 § första st. 1 resp. 2 ML föreligger avdragsförbud för ingående moms om den hänför sig till utgifter för stadigvarande bostad respektive utgifter för representation och liknande ändamål enligt 16 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL (jfr SFS 2017:1196). Ett annat avdragsförbud respektive begränsning av avdragsrätten följer av 8 kap. 15 och 16 §§ ML för personbilar (och motorcyklar). Avdragsförbuden i ML tillåts i enlighet med art. 176 andra st. i direktivet så länge EU:s råd inte beslutar annat.

Jag kommenterar schemat (bilden) ovan också i 12 210 000. I avsnitt 12 210 010 gör jag en detaljstudie av lådorna i schemat, där jag bl.a. går igenom vad som gäller beträffande avdrags- och återbetalningsrätt för ingående moms i s.k. blandad verksamhet, dvs. när beskattningsbar person gör omsättningar som är å ena sidan skattepliktiga eller från

skatteplikt kvalificerat undantagna respektive å andra sidan omsättningar som är från skatteplikt okvalificerat undantagna.

Ang. skatteplikten och undantag från skatteplikt respektive moms satser etc.: Jfr 12 200 000-12 215 000.

För övrigt finns, enligt 1 kap. 2 § sista st. ML, särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. ML: Jfr 11 220 000.

11 200 000 Huvudprinciperna om beskattningsrätten

I enlighet med principen om tilldelade befogenheter (legalitetsprincipen) enligt art. 4.1 och 5.2 i Fördraget om EU har Sverige kvar kompetensen på områden där befogenheter inte har tilldelats EU:s institutioner [prop. 1994/95:19 Del 1 s. 111, 470, 471 och 507; lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen (benämns också anslutningslagen eller EU-lagen)]. På momsområdet har dock Sverige genom EU-anslutningen 1995 – med stöd av 10 kap. 6 § första st. första men. regeringsformen (1974:152), RF – i princip tilldelat kompetensen till EU:s institutioner. Enligt art. 288 tredje st. i Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF) är Sverige som medlemsland i EU skyldigt att i ML implementera EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) som en s.k. bindande rättsakt med avseende på resultatet som ska uppnås med direktivet. Sverige har bara kvar kompetensen beträffande vad för *slags* åtgärder – *form och tillvägagångssätt* – att använda för implementeringen av direktivet (prop. 1994/95:19 Del 1 s. 526).¹⁵ EU har emellertid inte någon egen beskattningsrätt. Därför har Sverige – liksom övriga medlemsländer – kvar sin skattesuveränitet på momsområdet (prop. 1994/95:57 s. 77 och 78). Medlemsländerna är stater med skattesuveränitet som konkurrerar om beskattningsrätten till omsättningarna inom EU. Det innebär att reglerna i 5 kap. ML angående huruvida en omsättning placeras inom landet (Sverige) eller utomlands i grunden har karaktären av lagvalsregler beträffande vilket medlemsland som har beskattningsrätten till en viss omsättning. Här berörs inte om en regel i mervärdesskattedirektivet har implementerats korrekt i ML. När hänvisning sker till en regel i ML, anges dock ibland närmast motsvarande direktivbestämmelse.

11 210 000 Inländska respektive utländska beskattningsbara personer

I förevarande sammanhang är det av intresse i första hand att ML delar in beskattningsbara personer i inländska och utländska. Med en utländsk

¹⁵ Jfr även 12 201 024.

beskattningsbar person förstås en beskattningsbar person som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här (1 kap. 15 § ML). För att en etablering ska anses utgöra fast etableringsställe krävs att det varaktigt finns både mänsklig arbetskraft och andra tekniska resurser för att göra omsättningar där (prop. 2001/02:28 s. 46). Exempelvis har Skatterättsnämnden (SRN) i ett förhandsbesked 2017-01-19 om moms ansett att enbart en skogsmaskin inte utgör något fast etableringsställe i Sverige.

Med andra ord är en beskattningsbar person som har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige att beteckna som inländsk eller skatteinlämning, även om det inte uttrycks explicit i ML. [Här används uttrycket inländsk beskattningsbar person enbart för åskådliggörande av systematiken i ML angående internationella affärer.]

11 210 100 Likställande av en (inländsk) beskattningsbar person med en utländsk beskattningsbar person

En beskattningsbar person som är att beteckna som inländsk, genom att denne har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige, likställs med en utländsk beskattningsbar person, om omsättningen som ska bedömas görs utan medverkan av det svenska etableringsstället (1 kap. 2 § fjärde st. och 2 d § andra st. ML). Därvid får det svenska etableringsställets tekniska eller personella resurser inte alls medverka vid fullgörandet av omsättningen. Medverkan föreligger inte om etableringsstället i Sverige bara använder sina resurser för administrativa stödfunktioner, t.ex. redovisning, utfärdanden av fakturor eller hanteringen av fordringar (prop. 2009/10:15 s. 90).

11 211 100 Omsättning görs av en inländsk beskattningsbar person

- Om en *beskattningsbar person* gör en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst inom landet (Sverige), ska denne *betala utgående moms i Sverige* (1 kap. 2 § första st. 1 ML). Grundprincipen är att en beskattningsbar person som gör skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster i t.ex. EU-landet Sverige kan omfattas av svensk beskattningsrätt momsmässigt sett, oavsett var i världen dennes verksamhet är etablerad. Även en tillfällig, enstaka omsättning här är tillräcklig (prop. 1994/95:57 s. 139, 155 och 175). Vid Sveriges EU-inträde utmönstrades nämligen kravet i huvudregeln för skattskyldighet, 1 kap. 1 § första st. 1 ML, på att verksamhetens skulle bedrivas här i landet. Numer innebär huvudregeln att det är placeringen av omsättningen här som ger Sverige beskattningsrätten.

- Om omsättning av en vara eller tjänst i stället anses ske utomlands enligt någon av reglerna i 5 kap. ML, ska den beskattningsbara personen inte erlagga utgående moms i Sverige (oavsett om omsättningen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt enligt någon av reglerna i 3 kap. ML). Detsamma gäller när omsättning av en vara i och för sig placeras inom landet, men undantag från skatteplikt stipuleras i 3 kap. 30 a § ML. Säljaren har i dessa fall återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv (eller import) för att skapa omsättningarna. Reglerna om placering av omsättning utomlands etc. kan inte utvidga beskattningen i förhållande till vad som gäller beträffande nationella affärer. Däremot kan de utvidga avdrags- och återbetalningsrätten såtillvida att det för vissa fall av internationella affärer stipuleras återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv (eller import) för att utföra dem, trots att omsättningarna omfattas av okvalificerat undantag från skatteplikt om de sker inom landet (se 21 340 100 och 21 361 000).
- För omsättning inom landet mellan beskattningsbara personer stipuleras, under vissa förutsättningar, beskattning hos förvärvaren (omvänd skattskyldighet) i stället för hos säljaren avseende finguлд eller investeringsguлд (1 kap. 2 § första st. 4 a ML), byggtjänster (1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. ML),¹⁶ utsläppsrätter för växthusgaser (1 kap. 2 § första st. 4 d) och avfall och skrot av olika oädla metaller eller av galvaniska element, batterier och elektriska ackumulatorer (1 kap. 2 § första st. 4 e och tredje st. ML).

11 211 200 Omsättning görs av en utländsk beskattningsbar person

- Om en utländsk beskattningsbar person gör en skattepliktig omsättning inom landet till en beskattningsbar person, till en juridisk person som inte är en beskattningsbar person men är mervärdesskatteregistrerad här, eller till en juridisk person som skulle ha varit en beskattningsbar person om inte dess verksamhet inte räknades som ekonomisk verksamhet på grund av att inkomsterna i verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet som undantas från skattskyldighet enligt reglerna därom för allmännyttiga ideella föreningar eller registrerade trossamfund i 7 kap. 3 § IL, ska

¹⁶ Se 13 130 000.

förvärvaren betala en beräknad utgående moms i Sverige, om det är fråga om

- a) tjänster som av en utländsk beskattningsbar person tillhandahålls en beskattningsbar person som antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här och tjänsten tillhandahålls detta eller om den beskattningsbara personen varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe men den beskattningsbara personen är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (1 kap. 2 § första st. 2 och 5 kap. 5 § första st. ML);
 - b) gas (vara) som genom ett naturgassystem beläget inom EU eller genom ett gasnät anslutet till sådant system omsätts av en utländsk beskattningsbar person till en förvärvare som är beskattningsbar återförsäljare av gasen och momsregistrerad i Sverige, och gasen levereras för säte eller fast etableringsställe som förvärvaren har i Sverige, eller förvärvarens faktiska användning och förbrukning av gasen äger rum i Sverige (1 kap. 2 § första st. 3 och 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML); eller
 - c) tjänst eller vara med anknytning till fastighet belägen i Sverige, förutsatt att den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk beskattningsbar person och förvärvaren är momsregistrerad i Sverige och det inte är fråga om vare sig fastighetstjänst som omfattas av omvänd skattskyldighet inom byggsektorn eller om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler etc. (1 kap. 2 § första st. 4 c och 5 kap. 8 § med hänvisning till 1 kap. 2 § första st. 4 b¹⁷ och 3 kap. 3 § andra och tredje st. ML).
 - d) I fall c) ovan kan en utländsk beskattningsbar person välja att bli inländsk beskattningsbar person, dvs. skatteinlämning i momshänseende i Sverige. Den utländska beskattningsbara personens skattskyldighet ska därvid gälla all sådan omsättning inom landet (1 kap. 2 d § första st. ML).
- Särskilt gäller angående en *utländsk mervärdesskattegrupp etablerad i ett annat EU-land*, när den inom ramen för en s.k. särskild ordning redovisar moms för tillhandahållande inom landet av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar

¹⁷ Se 13 130 000.

eller elektroniska tjänster, att det är gruppen som är att anse som skattskyldig här (1 kap. 2 § första st. 1 a ML).¹⁸

- Om det är fråga om en s.k. triangeltransaktion och en utländsk beskattningsbar person som är momsregistrerad i annat EU-land gör ett UIF till Sverige för en efterföljande omsättning inom landet, ska köparen förvärvsbeskattas här (1 kap. 2 § första st. 4 ML).

11 220 000 Särskilda bestämmelser om skattskyldighet

Särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap. (1 §, om handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG); 2 § om delägare i enkla bolag och partrederier; 3 § om konkursbon; 4 § dödsbon; 6 § om statligt affärsverk; 7 och 8 §§ om vissa mellanmän), 9 kap. (om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m.) och 9 c kap. (om varor i vissa lager). Jfr 1 kap. 2 § sista st. ML.

Särskilt får följande nämnas beträffande 6 kap. 1 § ML, som lyder:

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

- Ett handelsbolag är ett rättssubjekt (och enligt 1 kap. 2 § BL är kommanditbolag också handelsbolag). 6 kap. 1 § första men. ML anger att ett handelsbolag är ett skattesubjekt. Det var bara en nödvändig lagteknisk lösning så länge beskattning av handelsbolag sker på delägarnivå i IL, och huvudregeln för yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML tidigare hänvisade till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL, eftersom handelsbolag – i likhet med vad som gäller numera – skulle utgöra skattesubjekt momsmässigt sett. En EEIG är en juridisk person och ett självständigt rättssubjekt som närmast kan liknas vid ett handelsbolag som verkar över nationsgränserna.¹⁹
- Trots att SFS 2013:368 innebar att nämnda koppling i 4:1 ML till 13 kap. IL upphävdes den 1 juli 2013 (jfr nuvarande lydelse av 4:1 ML under 11 100 000), och den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet i 6:1 enligt min mening numera är obsolet, kvarstår 6 kap. 1 § ML oförändrad. För övrigt angavs i dess föregångare, dvs. 3 § andra st. första men. GML uttryckligen att regeln också omfattade kommanditbolag, men det ansågs onödigt att särskilt omnämna kommanditbolag i 6:1 ML, eftersom kommanditbolag är en form av handelsbolag (jfr prop. 1993/94:99 s. 188).²⁰

¹⁸ Se SFS 2014:941.

¹⁹ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 8.2.1 (s. 200).

²⁰ Jfr avsnitt 1.1.3 i Forssén 2015 (1). Jfr även kap. HANDELSBOLAG OCH EUROPEISK EKONOMISK INTRESSEGRUPPERING (EEIG), 6 KAP. 1 § ML i Forssén 2018 (1).

Jag redogör för de övriga särskilda bestämmelserna om skattskyldighet i ML i följande avsnitt:

- Närmast under 11 221 000 och 11 222 000 behandlas översiktligt två av de särskilda reglerna om skattskyldighet i 6 kap., nämligen 6 kap. 2 § ML om moms i enkla bolag och partrederier (11 221 000) respektive 6 kap. 7 § om moms och förmedlare (11 222 000).

Jag berör 6 kap. 2 § ML (5 kap. 2 § SFL) även under 12 201 031, 12 201 032, 12 202 101, 12 212 211, 12 213 111, 12 213 122 och 12 213 124.²¹

Jag berör 6 kap. 7 § ML även under 12 200 001, 12 201 031, 12 201 032 och 12 201 033.²²

- Under 12 200 001 nämns även något om 6 kap. 8 § ang. producentföretag som har bildats av producenter för avsättning av deras produktion på auktion.²³
- Under 12 213 123 berör jag dessutom den särskilda regeln om skattskyldighet för dödsbon i 6 kap. 4 § ML.²⁴
- Under 12 213 124 berörs den särskilda regeln om skattskyldighet för konkursbon i 6 kap. 3 § ML.²⁵
- Under 12 214 050 berörs den särskilda regeln om skattskyldighet för statliga affärsverk i 6 kap. 6 § ML.²⁶
- Under 12 212 200-12 212 211 berör jag 9 kap. ML om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m.²⁷

²¹ Jfr även Forssén 2015 (1) och kap. ENKLA BOLAG OCH PARTREDERIER [6 KAP. 2 § ML (5 KAP. 2 § SFL)] OCH ÖRESUNDSKONSORTIET (1 KAP. 2 c § ML) SAMT MOMSPROBLEM MED EXEMPELVIS FILMVERK I ENKLA BOLAG (7 KAP. 1 § TREDJE ST. 8 ML) i Forssén 2018 (1).

²² Jfr även kap. 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 (1).

²³ Jfr även kap. 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 (1).

²⁴ Jfr även kap. MOMSPROBLEM MED EXEMPELVIS MUSIKVERK I OSKIFTADE DÖDSBON FRÅN TIDEN FÖRE 1997 (6 KAP. 4 § ML) i Forssén 2018 (1).

²⁵ Jfr även kap. MOMSPROBLEM MED FASTIGHETER I KONKURSBON, M.M. (6 KAP. 3 § ML) i Forssén 2018 (1).

²⁶ Jfr även kap. DEN SÄRSKILDA REGELN OM MOMSSKYLDIGHET FÖR STATLIGA AFFÄRSVERK (6 KAP. 6 § ML) i Forssén 2018(1).

- Under 12 215 000 berör jag 9 c kap. ML ang. vad som gäller särskilt om varor i vissa lager. Se även 21 122 000 samt 11 100 000, 12 214 010, 21 350 000 och 21 362 300.²⁸

Under 12 213 130 nämns det särskilda fall av frivillig skattskyldighet som gäller konstnärer med låg omsättning avseende sin egen bildkonst (under 300 000 kr exklusive moms för beskattningsåret). I sådan del av sin verksamhet är konstnären inte skattskyldig enligt 1 kap. 2 a § ML. Konstnären kan dock ansöka hos Skatteverket (SKV) om skattskyldighet i det hänseendet, enligt 1 kap. 2 b § ML.

Under 12 213 170-12 213 176 berörs översiktligt det särskilda fall av frivillig skattskyldighet som kan sägas föreligga ang. s.k. beskattningsoption beträffande momsreglerna om investeringsguld, enligt 1 kap. 2 § första st. 4 a och 3 kap. 10 b och 10 c §§ ML.

Under 21 311 100 nämns det särskilda fall av frivillig skattskyldighet som är möjligt för en utländsk beskattningsbar person att utnyttja enligt 1 kap. 2 d § första st. ML, i stället för att dennes momsregistrerade kund i Sverige ska förvärvsbeskattas (enligt 1 kap. 2 § första st. 4 c) för tillhandahållen tjänst avseende fastighet.

Under 12 212 119 berör jag dessutom den särskilda regeln 1 kap. 2 c § ML, som anger att: ”Särskilda bestämmelser om mervärdesskatt finns i lagen (2000:142) om avtal med Danmark om mervärdesskatt för den fasta vägförbindelsen över Öresund”.

Under 12 201 033 och 12 202 021 berörs för övrigt något om de särskilda bestämmelserna i 6 a kap. ML ang. mervärdesskattegrupper och moms.

11 221 000 Skattskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier (6 kap. 2 § ML)

Den s.k. representantregeln är en av de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är skattskyldig enligt ML. Den återfinns dels i 6 kap. 2 § ML, dels i 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Den har behandlats utförligt i annat sammanhang,²⁹ och här återges enbart regelns ordalydelse samt den översikt av slutsatserna från den analys som skett i annat sammanhang av representantregeln:

²⁷ Jfr även kap. FRIVILLIG SKATTSKYLDIGHET FÖR VISSA FASTIGHETSUPPLÅTELSE (9 KAP. ML) i Forssén 2018 (1).

²⁸ Jfr kapitel 4 i Forssén 2018 (2) och artikeln Forssén 2018 (3) samt kap. SÄRSKILT OM VAROR I VISSA LAGER (9 c KAP. ML) i Forssén 2018 (1).

²⁹ Se Forssén 2015 (1).

6 kap. 2 § ML

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

5 kap. 2 § SFL

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

Underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos representanten.

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

Översikt avseende slutsatserna från analys av representantregeln³⁰

Ett viktigt konstaterande från Forssén 2011,³¹ och som jag har återkommit till i Forssén 2015 (1), är att en vanlig privatperson inte kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Jag har tolkat ordalydelsen av representantregeln på så sätt att en vanlig privatperson kan bli skattskyldig enbart på grund av sin roll som delägare i ett enkelt bolag eller partrederi. Det är sålunda inte förenligt med huvudregeln för vem som är beskattningsbar person. Min tolkning har avgjorts av frågan om vad som avses med enkla bolag och partrederier enligt 6 kap. 2 § ML, varvid konstaterats att oavsett om den obligatoriska regeln i första men. eller den frivilliga regeln i andra men. är i fråga bestäms vad som däri avses med enkelt bolag eller partrederi av civilrätten. Ett bolag kan föreligga även om varken verksamhetsföremålet eller ändamålet är av ekonomisk natur, bara ändamålet är gemensamt. Ett enkelt bolag kan sålunda föreligga utan krav på att verksamheten utgör näringsverksamhet. En delägare som är en vanlig privatperson kan anses som skattskyldig för sin andel i bolaget enbart på grund av rollen som delägare, enligt 6 kap. 2 § första men. ML.³²

Att uttrycket *för verksamheten* används i 5 kap. 2 § SFL, vartill den frivilliga regeln 6 kap. 2 § andra men. ML hänvisar, visar på att det enkla bolagets eller partrederiets verksamhet inte behöver vara en ekonomisk verksamhet.³³ Den frivilliga regeln påverkar på så sätt bedömningen att en vanlig privatperson kan bli skattskyldig enbart på grund av sin roll som delägare i ett enkelt bolag eller partrederi. Sålunda föreligger det ett behov av att förtydliga representantregeln så att en vanlig privatperson inte kan ges karaktären av skattskyldig enligt ML *via* att 6 kap. 2 §

³⁰ Se Forssén 2015 (1) s. 280-284.

³¹ Forssén 2011.

³² Se avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2015 (1).

³³ Se avsnitten 6.2.2.3 och 6.2.2.4 i Forssén 2015 (1).

första men. ML skulle vara tillämplig. Representantregeln bör enligt min mening preciseras så att 6 kap. 2 § första men. ML anges avse enkla bolag och partrederier med ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML och att det också anges att delägarna i sådana bolag och rederier ska vara beskattningsbara personer i sig. Om representantregeln behålls, är följdfrågan om skattskyldigheten enligt 6 kap. 2 § första men. ML fortsatt bör åläggas delägarna i förhållande till deras andelar i enkla bolaget eller partrederiet. Jag har dragit slutsatsen att fördelningen av skattskyldigheten i så fall i stället bör ske på så sätt att omsättningskriteriet knyts till den bolagsman eller delägare som agerar för bolaget eller rederiet. Det bör ske genom att en bolagsmans eller delägars skattskyldighet för bolagets eller rederiets ekonomiska verksamhet bestäms med hänvisning enbart till 4 kap. 5 § första st. BL. För övrigt bör det klargöras i representantregeln att en ansökan om utseende av representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML är möjlig även för det fall bolaget eller rederiet har bildats av enbart utländska beskattningsbara personer. Emellertid bör den frågan lösas i samband med en genomgång av det särskilda problemet att ML, till skillnad från mervärdesskattedirektivet, låter bestämningen av vem som är utländsk beskattningsbar person avgöra om förvärvaren av vissa varor eller tjänster är skattskyldig i stället för den som gör omsättningen inom landet.³⁴ Jag stannar därför vid att nämnda klargörande bör innebära att möjligheten till registrering av en representant för redovisning av momsen i enkla bolagets eller partrederiets verksamhet bestäms av om omsättningar sker i Sverige i dess verksamhet, oberoende av t.ex. frågor om registrering av filial för utländska företag ska ske eller inte. Det bör också klargöras i representantregeln att 6 kap. 2 § andra men. ML även omfattar begreppet beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML angående bestämningen av om omsättning av tjänster sker inom landet.³⁵

Alternativet till att behålla representantregeln med föreslagna klargörande tillägg eller att utmönstra regeln är att helt formulera om den. Jag har inte med ledning av den praxis från EU-domstolen som finns på området med säkerhet kunnat komma fram till om ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Det är helt klart att den inom EU harmoniserade mervärdesskatten inte är beroende av nationella civilrättsliga klassificeringar, men frågan är ändå om en person som inte är ett rättssubjekt kan vara tillräckligt självständig för att vara ett mervärdesskatterättsligt skattesubjekt. Emellertid anser jag att ett förtydligande borde införas i mervärdesskattedirektivet om att det ska vara möjligt för icke rättssubjekt att vara beskattningsbara personer. Då kunde även 6 kap. 2 § ML omformuleras så att också de enkla bolagen och partrederierna vore skattskyldiga, om de uppfyller huvudregeln enligt de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet i ML, dvs. 1 kap. 1 § första st. 1.³⁶ En sådan åtgärd skulle möjliggöra att ML också beträffande enkla bolag och partrederier uppfyller de av mig utifrån EU-rätten på området anförda rättspolitiska målsättningarna för det svenska momssystemet, dvs. ett sammanhållet momssystem, neutralitet, EU-konformitet, effektiv uppbörd och rättssäkerhet.³⁷ Det bör dock anstå med en sådan lagstiftningsåtgärd i ML tills det på EU-nivå klarlagts att ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person

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

³⁵ Se avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2015 (1).

³⁶ Se avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).

³⁷ Se avsnitten 7.1.3.2 och 7.1.3.5 i Forssén 2015 (1).

enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.³⁸ En omformulering av 6 kap. 2 § ML enligt mitt förslag så att enkla bolag (och partrederier) skulle utgöra skattesubjekt momsmässigt sett, skulle för övrigt, för dem som använder samverkansformen enkelt bolag för att skapa ett gemensamt litterärt eller konstnärligt verk, inte lösa det särskilda problemet med frågan om tillämplig skattesats vid gemensam upphovsrätt. Den problematiken uppkommer för enkla bolag med sådan verksamhet oberoende av representantregelns existens. I stället skulle den frågan lösas genom att 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML ändrades så att det lagrummet inte bara omfattar självständiga verk, utan också gemensamma verk.³⁹

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

Beträffande tillämpningsfrågorna föreslår jag inte att någon precisering genom tillägg i den obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML införs. Det föreligger ett problem med begränsad avdragsrätt och kumulativa effekter vid fördelning av skattskyldighet mellan bolagsmännen eller delägarna i de enkla bolagen eller partrederierna på grund av formella begränsningar av avdragsrätten. Det problemet får dock sin lösning genom förslaget [enligt ovan i detta kapitel] om att ersätta andel i lagrummet med att skattskyldigheten – och därigenom avdragsrätten – åläggs respektive bolagsman eller delägare enbart i enlighet med 4 kap. 5 § första st. BL.⁴²

Ett omfattande behov av precisering genom tillägg i regeln har konstaterats beträffande 6 kap. 2 § andra men. ML med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL, för att en effektiv uppbörd ska kunna åstadkommas av momsen i enkla bolag och partrederier genom representantregeln. Även om sådana tillägg skulle gagna kontrollen av uppbörden, skulle det ske på bekostnad av individens rättssäkerhet. Omfattande preciserande tillägg gynnar inte den enskildes rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut beträffande den materiella beskattningsregeln. Med hänsyn till att jag sätter de rättssäkerhetsmässiga aspekterna framför målsättningen med en effektiv uppbörd och att preciserande tillägg i representantregeln blir alltför omfattande och komplexa, är min slutsats att uppbörden bör skötas av de skattskyldiga själva, dvs. av bolagsmännen och delägarna enligt 6 kap. 2 § första men. ML. Jag anser sålunda att 6 kap. 2 § andra men. bör utmönstras ur ML samt – som en konsekvens av det – 5 kap. 2 § SFL begränsas till att enbart avse

³⁸ Se avsnitt 7.1.3.5 i Forssén 2015 (1).

³⁹ Se avsnitt 7.1.3.6 i Forssén 2015 (1).

⁴⁰ Se avsnitt 7.1.3.4 i Forssén 2015 (1).

⁴¹ Se avsnitt 7.1.3.5 i Forssén 2015 (1).

⁴² Se avsnitt 7.1.3.5 i Forssén 2015 (1).

skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och punktskatt, inte moms. Det är mitt förslag om det inte klarläggs att ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person, så att enkla bolag och partrederier skulle kunna utgöra skattesubjekt momsmässigt sett. I förevarande fall är för övrigt mitt förslag om att ålägga representanten faktureringskyldighet enligt ML inte aktuellt.⁴³

Beträffande de båda andra fallen av skattskyldighet i 1 kap. 1 § första st. ML vid sidan av huvudregeln i pkt 1, dvs. pkt 2 och 3, har jag dragit följande slutsats. I sistnämnda hänseende bör det klarläggas i 6 kap. 2 § första men. ML att lagrummet ålägger en person som gör en import av vara till ett enkelt bolag eller partrederi skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första st. 3 ML, oavsett om denne är beskattningsbar person eller bolaget eller rederiet bedriver ekonomisk verksamhet. Det föranleds av att även en privatperson kan vara skattskyldig för import. När det gäller skattskyldighet för unionsinterna förvärv av varor och 1 kap. 1 § första st. 2 ML bör, utöver mitt förslag om krav på beskattningsbar person beträffande 6 kap. 2 § första men. ML, införas ett förtydligande i lagrummet om att beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML även omfattar samma begrepp enligt 2 a kap. ML. Det krävs för att en delägare i ett enkelt bolag eller partrederi ska bli skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. ML för unionsinterna förvärv av varor för bolagets eller rederiets räkning. Begreppet beskattningsbar person gäller nämligen för köparen enligt huvudregeln i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML och beträffande punktskattepliktiga varor i pkt 2 av samma lagrum.⁴⁴ För att underlätta kontrollen av de enkla bolagens och partrederiernas varuhandel med andra EU-länder – via VIES-systemet – bör för övrigt ett tillägg i representantregeln ange följande. Det bör ange att representanten ska göra unionsinterna förvärv av varor för bolaget eller rederiet med återopande av tilldelat 662-nr. Det bör också ange att det är representanten – och inte annan bolagsman eller delägare – som ska utfärda fakturor i samband med leverans av varor till annat EU-land som sker i enkla bolagets eller partrederiets verksamhet.⁴⁵ Om 6 kap. 2 § andra men. utmönstras ur ML, blir inte de båda sistnämnda förslagen beträffande representanten aktuella.

Jfr mer om 6 kap. 2 § ML (5 kap. 2 § SFL): 12 201 031, 12 201 032, 12 202 101, 12 212 211, 12 213 111, 12 213 122 och 12 213 124.

11 222 000 Skattskyldighet för förmedlare (6 kap. 7 § ML)

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

⁴³ Se avsnitt 7.1.3.5 i Forssén 2015 (1).

⁴⁴ Se avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2015 (1).

⁴⁵ Se avsnitt 7.1.3.5 i Forssén 2015 (1).

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

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 lag (1968:430) om mervärdesskatt (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 1969.⁴⁶ När ML ersatte GML den 1 juli 1994 överfördes regeln till 6 kap. 7 § ML.⁴⁷ Därefter har Sverige anslutit sig till EU 1995, och vid tolkningen av 6 kap. 7 § ML bör därför två regelverk numera beaktas: ML respektive EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG).

Specialregeln kommenteras i SOU 2002:74 (Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv) Del 1 s. 653, där det anges att den har sin närmaste motsvarighet i art. 5.4 c och 6.4 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG). Numera återfinns dessa bestämmelser i art. 14.2 c och 28 i EG:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). I art. 14.2 c uppställs kravet att det ska vara fråga om ”Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning”. Sålunda bör ett kommissionsavtal i civilrättslig mening föreligga, innan det kan bli fråga om tillämpning av 6 kap. 7 § ML. En förmedlare som enbart har agerat som en vanlig agent bör anses omfattad av de allmänna bestämmelserna i ML, och inte av specialregeln för 6 kap. 7 §, vilket innebär att dennes beskattningsunderlag motsvarar provisionen som vederbörande uppbär för att sammanföra säljaren och köparen av aktuell vara eller tjänst. För övrigt noteras att art. 28 i mervärdesskattedirektivet – som innehåller – lokutionen ”i eget namn” enbart omfattar tjänster och att art. 14.2 c enbart omfattar varor, medan 6 kap. 7 § ML omfattar förmedling av varor eller tjänster. De båda artiklarna återges här:

Art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet

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

⁴⁶ Se prop. 1968:100 s. 17, 120 och 121.

⁴⁷ Se prop. 1993/94:99 s. 190.

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.”

Jfr mer om 6 kap. 7 § ML: 12 201 030-12 201 033

11 230 000 Unionsinternt förvärv av vara (UIF)

För unionsinternt förvärv av vara (UIF), dvs. gränsöverskridande varuhandel inom EU där en vara införs från ett EU-land till ett annat EU-land, är, vid UIF till Sverige, förvärvaren av varan skattskyldig här (1 kap. 2 § första st. 5 med hänvisning till 1 § första st. 2 ML).

11 240 000 Import

För import av varor, dvs. varuinförsel från TL till Sverige, är i princip importören skattskyldig vid förtullningen, som benämns att varan övergår i fri omsättning (1 kap. 2 § första st. 6 och 1 kap. 1 § första st. 3 ML).

11 250 000 Särskilt om s.k. betalningsskyldighet

Sedan 2008 gäller s.k. *betalningsskyldighet* för den som i en faktura eller liknande handling felaktigt betecknar ett belopp som mervärdesskatt (1 kap. 1 § tredje st. och 2 e § ML). Redovisningsskyldighet för beloppet föreligger och ändras först om kreditnota utfärdas (se 13 kap. 27 och 28 §§ ML). Någon avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger aldrig för mottagaren av faktura beträffande belopp som däri felaktigt betecknas som mervärdesskatt (moms), eftersom det inte är någon äkta mervärdesskatt (moms). Utfärdaren blir nämligen inte skattskyldig för beloppet, utan betalningsskyldig (jfr 8 kap. 2 § andra st. ML).

12 000 000 Skatteplikten och undantag från skatteplikten för vissa omsättningar av varor och tjänster

12 100 000 Översikt om skatteplikt, undantag och skattesatser

12 110 000 Generell skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster och tillämplig momssats

Generell skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster enligt nedan (3 kap. 1 § första st. ML). Normalmomssats, 25 % enligt 7 kap. 1 § första st. ML; reducerad momssats, 12 resp. 6 % enligt andra resp. tredje st. i lagrummet.

12 111 000 A Tillgångsöverlåtelser

Omsättning av varor och tjänster i alla former och tillvägagångssätt: **momssats, 25 %** (7 kap. 1 § första st.).

12 112 000 B Fastighetsområdet

Upplåtelse eller överlåtelse av maskiner och utrustning som har installerats varaktigt; omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken; upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete; upplåtelse av lokaler och andra platser för parkering, inklusive förtöjning och ankring, av transportmedel; upplåtelse av förvaringsboxar; upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter; upplåtelse för djur av byggnader eller mark; upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik; upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer; och upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast* eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som omfattas av upplåtelsen (3 kap. 3 § första st. 1-3, 5-9 och 11-12). Frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m. (3 kap. 3 § andra-fjärde st. och 9 kap.). **Momssats 25 %**. [*Undantag från skatteplikt gäller dock enligt 3 kap. 2 § för upplåtelse av plats för mast på hustak (prop. 2013/14:1 s. 476) – jfr b.]

Rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet: **momssats 12 %** (7 kap. 1 § andra st. 1; 3 kap. 3 § första st. 4).

12 113 000 C Rättigheter, personliga tjänster och kommunikation m.m.

Konsulter, advokater, revisorer, arkitekter, ingenjörer och reklamverksamhet etc. Även bankers etc. rådgivning, notariatverksamhet, inkassotjänster, administrativa tjänster avseende factoring eller uthyrning av förvaringsutrymmen (3 kap. 9 § andra st.). Skönhetsvård, friskvård, rekreation, hälsohem och servicehus samt fotvårdsspecialister (utom medicinskt betingad fotvård – jfr c). **Momssats 25 %**.

Reparationer av: cyklar (med tramp eller vevanordning), skor, lädervaror, kläder och hushållslinne. Från och med 2017 **Momssats 12 %** [7 kap. 1 § andra st. 6 enligt SFS 2016:1078 (och SFS 2015:748)].

Upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk: **momssats 6 %**, men 25 % om det är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information. Upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av utövande konstnärs framförande av litterärt eller konstnärligt verk: **momssats 6 %** (7 kap. 1 § tredje st. 8 och 9). Personbefordran (utom sådan där resemomentet har en underordnad betydelse – jfr D): **momssats 6 %** (7 kap. 1 § tredje st. 11).

12 114 000 D Upplevelseindustrin, kultur, nöjen och medierna m.m. och idrott samt livsmedel

Kultur och nöjen, m.m.: **momssats 25 %**. Personbefordran där resemomentet är av underordnad betydelse, t.ex. tåg inom nöjesfält – jfr C: **momssats 25 %** (7 kap. 1 § första st. jämförd med tredje st. 11). Restaurang- och cateringtjänster: **momssats 12 %**, men 25 % för den del av tjänsten som avser spritdrycker, vin och starköl (7 kap. 1 § andra st. 5). Livsmedel: **momssats 12 %**, men 25 % för spritdrycker, vin och starköl och för annat vatten än sådant vatten som tappas på flaskor eller i behållare som är avsedda för försäljning (7 kap. 1 § andra st. 4). Omsättning av bildkonstverk (tavlor m.m., skulpturer, handvävda tapisserier och väggbonader) enligt vissa s.k. KN-nummer (KN=kombinerade nomenklaturen i tullsammanhang), om de omsätts av upphovsmannen eller dennes dödsbo: **momssats 12 %**, men 25 % om konstnären arbetar via bolag som äger alstren (7 kap. 1 § andra st. 2). Import av konstverk och samlarföremål enligt vissa s.k. KN-nummer samt antikviteter som är mer än 100 år gamla (och som inte är konstverk eller samlarföremål): **momssats 12 %** (7 kap. 1 § andra st. 3).

Tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförbara föreställningar (7 kap. 1 § tredje st. 5).⁴⁸ Bibliotek eller museum som enbart i ringa omfattning understöds av det allmänna (7 kap. 1 § tredje st. 6 och 3 kap. 11 § 2 och 4). Tillträde till och förevisning av djurparker, m.m. (7 kap. 1 § tredje st. 7 – se dess lydelse från och med 2018 enligt SFS 2017:1205). Annan än staten, en kommun eller en allmännyttig ideell förening bereder någon tillträde till idrottsevenemang eller att, genom korttidsupplåtelse av lokal/anläggning, utöva idrott (7 kap. 1 § tredje st. 10 och 3 kap. 3 § första st. 10 och 11 a § – jfr b). **Momssats 6 %**. Program och kataloger för verksamheter enligt 7 kap. 1 § tredje st. 5, 6, 7 eller 10: **momssats 6 %**, men 25 % om program eller katalog helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam och undantag från skatteplikt om de är för egen verksamhet som undantas från skatteplikt, t.ex. museum etc. (3 kap. 18 § – jfr d) och ej helt eller huvudsakligen ägnade åt reklam – jfr d (3 kap. 18 §) [7 kap. 1 § tredje st. 2]. Böcker, tidningar etc.: **momssats 6 %**, men undantag för vissa periodiska publikationer (jfr d) [7 kap. 1 § tredje st. 1]. ML. Radiotidningar eller kassettidningar och kassetter, annat tekniskt medium som innehåller uppläsning av bok (eller annat som omfattas av 7 kap. 1 § tredje st. 1): **momssats 6 %**, men undantag för radiotidning eller kassettidning om undantagen periodisk publikation – jfr d (3 kap. 17 §) [7 kap. 1 § tredje st. 3]. Vara som genom teckenspråk, punktskrift eller annat gör skrift eller information tillgänglig för särskilt läshandikappade: **momssats 6 %**, men undantag för omsättning av varan vid vård – jfr c (3 kap. 4 §) [7 kap. 1 § tredje st. 4].

12 120 000 Från skatteplikt okvalificerat undantagna respektive kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster

Under a-d anges, begränsat till 2-24 §§ i 3 kap. ML resp. 2 kap. 1 b §, var de regler om undantag från skatteplikt resp. undantag från omsättning återfinns, vilka ska avgränsas från exempel på skattepliktiga omsättningar under A-D. Här anges om viss regel utgör okvalificerat eller kvalificerat undantag vid omsättning inom landet (10 kap. 11 § första st. ML)

12 121 000 a Undantag för överlåtelse av verksamhet eller av vissa anläggningstillgångar

- Undantag från omsättning för överlåtelse av verksamhet (2 kap. 1 b § som den 1 januari 2016 ersatte 3 kap. 25 § genom SFS 2015:888): okvalificerat undantag; i fakturan *kan* anges 2 kap. 1 b § ML eller art. 19 (varor)/art. 29 (tjänster) i mervärdesskattedirektivet.
- Undantag för överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar (dvs. av anläggningstillgångar) för rätt till avdrag eller återbetalning av

⁴⁸ Genom SFS 2015:748 gäller från och med den 1 januari 2017 att tillträde till biograföreställningar omfattas av den generella momssatsen om 25 %.

ingående moms inte förelåg vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången (3 kap. 24 § första st. 1 ML): okvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 24 § ML eller art. 136 i mervärdesskattedirektivet.

[Undantaget enligt 3 kap. 24 § omfattar inte försäkringsföretags överlåtelse av tillgångar som övertagits i samband med skadereglering och inte heller finansieringsföretags överlåtelse av tillgångar som återtagits med stöd av ett av företaget övertaget köpeavtal. Undantaget gäller inte heller om den omsättning genom vilken den skattskyldige förvärvat varan eller, om varan förts in till landet, UIF eller import undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 eller 21 a § (jfr SFS 2017:1196).]

12 122 000 b Undantag på fastighetsområdet

- Huvudregeln på fastighetsområdet är att omsättningar i form av fastighetsöverlåtelse eller av överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter till fastigheter undantas från skatteplikt (3 kap. 2 §): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

[Se B ang. 'undantag från undantaget' enligt 3 kap. 3 §, dvs. fall av skatteplikt på fastighetsområdet.]

- Tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel på allmän begravningsplats när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för eller innehavaren av begravningsplatsen (3 kap. 23 § 6): okvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 23 § 6 ML.

12 123 000 c Vård, utbildning, bank- och finansieringstjänster, värdepappershandel, försäkringstjänster, fartyg m.m.

- Sjukvård, tandvård och social omsorg (3 kap. 4-7 §§): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

- Undantag från skatteplikt för vissa interna tjänster inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer vars verksamheter inte medför skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna, framför allt fristående skattefria vårdgivare (3 kap. 23 a §): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

- Läkemedel som är receptbelagda eller säljs till sjukhus eller förs in i landet för sådan utlämning eller försäljning (3 kap. 23 § 2): kvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

- Modersmjölk, blod eller organ från människor (3 kap. 23 § 3): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

- Utbildning i grundskola, gymnasium och högskola, om anordnad av det allmänna etc. (3 kap. 8 §): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

- Bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel samt försäkringstjänster (3 kap. 9 § samt 10 §): okvalificerat undantag*; ej krav på uppgift i fakturan.

- Sedlar och mynt som är lagligt betalningsmedel, med undantag av samlarföremål (3 kap. 23 § 1): okvalificerat undantag*; i fakturan anges 3 kap. 23 § 1 ML eller art. 135.1 e i mervärdesskattedirektivet.
 - Investeringsguld (3 kap. 10 a-10 c §§): okvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 10 a § ML eller art. 198 i mervärdesskattedirektivet.
 - Guld om levereras till Sveriges riksbank (3 kap. 23 § 7): kvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 23 § 7 ML eller art. 152 i mervärdesskattedirektivet.
 - Luftfartyg, fartyg, etc. (3 kap. 21, 21 a, 21 b och 22 §§): kvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 21 §, 21 a §, 21 b § eller 22 § ML.
 - Flygbensin och flygfotogen (3 kap. 23 § 4): kvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 23 § 4 ML.
- [*Jfr även BB (3 kap. 23 § 1) och D1 (3 kap. 9 § utom tredje st. 2 och 10 §): se 21 340 100 och 21 361 000.]

12 124 000 d Kulturområdet, massmedieområdet m.m., lotterier etc. och idrott

- Kulturområdet, vissa omsättningar (3 kap. 11 § 1-6): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.
- Massmedieområdet, särskilt angivna omsättningar avseende periodiska medlemsblad etc. (3 kap. 13-14 §§ och 16-20 §§): okvalificerade undantag, utom framställartjänster avseende periodiska medlemsblad etc. vilka är kvalificerat undantagna och kräver uppgift i fakturan, 3 kap. 19 § första st. 2 ML; ej krav på uppgift i fakturan avseende införande eller ackquisition av annonser i periodiska medlemsblad etc. (3 kap. 19 § första st. 1) och avseende omsättning i verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram huvudsakligen finansierad genom statsanslag (3 kap. 20 §).
- Lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel (3 kap. 23 § 5): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.
- Staten eller en kommun eller en allmännyttig ideell förening som inte anses som ekonomisk enligt 4 kap. 8 § ML bereder någon tillträde till idrottsevenemang eller att utöva idrott - jfr D (3 kap. 11 a §): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

12 200 000 Skatteplikt och undantag från skatteplikt respektive momssatser

12 200 001 Inledning till och disposition av avsnitten 12 201 010-12 215 000

Inledningsvis kan följande noteras i samband med omsättningsbegreppet:

- Om en omsättning i och för sig kan konstateras föreligga, men den inte sker inom landet (Sverige) enligt 5 kap. ML, föranleder den ingen mervärdesbeskattning enligt huvudregeln om skattskyldighet, 1 kap. 1 § första st. 1 ML (jfr 11 100 000 och 12 210 000). Se avsnitten under 21 200 000 angående regelsystematiken för att bestämma om en omsättning ska placeras inom landet (Sverige) eller utomlands. Jag går igenom vissa frågor om placeringen av en omsättning inom eller utom landet även i samband med bestämningen av den momsmässiga karaktären på en omsättning: se 12 213 175 och 12 213 177 ang. investeringsguld och 12 213 224 ang. utbildningstjänster.
- Om en omsättning av en vara undantas enligt 3 kap., är en import eller ett unionsinternt förvärv (UIF) av sådan vara inte heller skattepliktig (3 kap. 1 § andra och tredje st. ML).⁴⁹ Annars uppkommer skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första st. 2 respektive 3 ML vid UIF av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet, respektive vid import av varor till landet som är skattepliktig. Se mer om UIF respektive import i sektion 2, där bl.a. dessa företeelser beskrivs i samband med genomgången av internationella affärer och moms.⁵⁰
- En momsmässig omsättning uppkommer enligt 2 kap. ML genom att vara överlåts mot ersättning eller att en tjänst utförs mot ersättning samt genom att en vara eller tjänst tas i anspråk genom uttag.⁵¹ Notera att med ersättning avses också byte, dvs. ersättningen behöver inte bestå i pengar utan kan också föreligga genom att t.ex. en bytesvara mottas genom kvittning mot priset på vara som överlåts eller tjänst som tillhandahålls.⁵² En beskattningssituation uppkommer även beträffande s.k. investeringsvaror, genom förändrad användning eller avyttring som medför jämkning av avdrag för ingående moms (8 a kap. och

⁴⁹ Jfr 11 100 000.

⁵⁰ Se avsnitten under 20 000 000.

⁵¹ Se 2 kap. 1 § första st. 1 och 2 och tredje st. 1 och 2 ML.

⁵² Jfr Forssén 2001 s. 31, 53 och 54.

9 kap. 9-13 §§ ML).⁵³ Jämknings av avdrag för ingående moms aktualiseras dock inte om en förändring i användandet av en investeringsvara föranleder uttagsbeskattning enligt 2 kap.⁵⁴ I det sammanhanget får nämnas att det även finns regler om omvärdering av ersättning mellan förbundna parter vid under- eller överprissättningar, vilka återfinns i 7 kap. 3 a-3 d §§ ML och infördes den 1 januari 2008 genom SFS 2007:1376 med stöd av art. 80 i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 213 213). Omvärderingsreglerna i ML är självständiga och utgör inte ett alternativ till uttagsreglerna.⁵⁵

Under 12 100 000 återfinns en översikt om skatteplikt och undantag från skatteplikten för vissa omsättningar respektive om skattesatserna (momssatserna). Följande disposition gäller för avsnitten 12 201 010-12 215 000:

- Först görs en genomgång under 12 201 010 respektive 12 201 020 om vad som utgör vara respektive tjänst momsmässigt sett respektive angående när en omsättning föreligger momsmässigt sett, varvid de situationerna att omsättning i flera led sker samtidigt (12 201 021) respektive att omsättning i form av engångsersättning förekommer (12 201 022) också nämns. Därvidlag nämns också vad som normalt gäller för bestämningen av beskattningsunderlaget (12 201 023), och även problem ang. att beskattningsunderlaget för moms kan påverkas av felaktig punktskatt (12 201 024). Det är först efter det att prestationen som ska bedömas har konstaterats utgöra vara eller tjänst (12 201 010) samt har konstaterats utgöra omsättning momsmässigt sett (12 201 020) som det – enligt ML – är relevant
- att avgöra om sådan omsättning omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av varor eller tjänster (3 kap. 1 § första st. ML)⁵⁶ eller av något av undantagen från skatteplikt i 3 kap. ML⁵⁷ respektive,
- i fall av skatteplikt, om den generella momssatsen om 25 % (7 kap. 1 § första st. ML) eller någon av de reducerade

⁵³ Jfr ang. investeringsvaror och jämkning av avdrag för ingående moms: 11 100 000, 12 212 211, 12 213 124, 13 210 000, 31 100 000, 31 241 000, 31 243 002, 31 244 000, 31 249 000, 31 250 000 och 32 100 000.

⁵⁴ Se 8 a kap. 5 § 1 ML.

⁵⁵ Jfr även avsnitt 6.4.3 i Forssén 2015 (1) och Forssén 2011 s. 172.

⁵⁶ Jfr art. 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet.

⁵⁷ Jfr art. 131-166 i mervärdesskattedirektivet.

momssatserna om 12 respektive 6 % gäller (7 kap. andra respektive tredje st. ML).⁵⁸

- Därefter behandlas under 12 201 030-12 201 033 speciella problem angående den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML och bestämningen av det skattepliktiga området etc. Jag prövar 6 kap. 7 § dels avseende förmedlare som är beskattningsbara personer (12 201 031), dels avseende förmedlare som är icke beskattningsbara personer (12 201 032). Beträffande ett producentföretags försäljning av en vara eller en tjänst på auktion anges i 6 kap. 8 § ML att vad som sägs om skattskyldighet i 7 § ska gälla producentföretaget och producenten.⁵⁹ Således berör jag inte särskilt 6 kap. 8 §, utan i tillämpliga delar gäller det jag säger om huvudman och förmedlare (mellanman) enligt 6 kap. 7 § i princip också för producent och producentföretag enligt 6 kap. 8 §. Jag jämför också 6 kap. 7 § ML med 6 a kap. 1 § första st. 3 ML och s.k. ökta kommissionärsförhållanden däri (12 201 033).

Först i 12 201 024, angående att felaktig punktskatt påverkar bestämningen av beskattningsunderlaget för moms, och sedan i samband med genomgången av 6:7 ML under 12 201 031, 12 201 032 och 12 201 033 (samt även 12 214 030) berörs tillkomsten av skatteregler på temat *ord och kontext*, vilket jag även har redogjort för i annat sammanhang.⁶⁰

I förevarande arbete berör jag bl.a. i de nyss nämnda avsnitten temat ord och kontext med avseende på huruvida lagstiftningsprocessen har brustit i att skapa en skatteregel (ord) i ML för den verklighet som är avsedd att beskattas eller undantas från beskattning etc. enligt mervärdesskattedirektivet (kontext). En brist från lagstiftarens sida beträffande att sätta orden i ML i rätt relation till mervärdesskattedirektivets bestämmelser gäller enkelt uttryckt att lagstiftaren har brustit i att iaktta att det gäller att förhålla sig till två regelverk, det nationella och EU:s, när det rör sig om ett område som styrs av EU-rätten, såsom mervärdesskatten, eller i att återge verkligheten på

⁵⁸ Jfr art. 96 och 98.1 i mervärdesskattedirektivet. Jfr även 11 100 000 och 12 110 000.

⁵⁹ Se 6 kap. 8 § första st. ML. I 6 kap. 8 § andra st. ML anges att med producentföretag förstås ett företag som har bildats av producenter för avsättning – på auktion – av deras produktion eller som har tillkommit i detta syfte.

⁶⁰ Jfr ang. temat *ord och kontext* vad jag skriver om att språket är beroende av en kontext – “language has a context-dependence” – och vad det betyder i ett perspektiv av *Law and Language*. Se Forssén 2017 (1), avsnitt 2.2 i *Part D* (s. 158) och Forssén 2016, avsnitt 2.2 (s. 14).

nys nämnda sätt i en regel i ML, även om lagstiftaren har iakttagit den eller de närmast motsvarande bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet. Sådana brister benämner jag i förevarande arbete betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Det är enbart ett uttryck för att uppmärksamma att något har brustit i förevarande hänseende i processen med att skapa en skatteregel. Redan när mervärdesskatt infördes i Sverige, genom GML den 1 januari 1969, skedde det under influens från EG-rätten (numera EU-rätten) på området.⁶¹ Därför berörs på temat ord och kontext även fall från äldre svensk mervärdesskatterätt, dvs. från tiden innan nu gällande ML ersatte GML den 1 juli 1994, där jag också anser att lagstiftaren har brustit i att skapa en mervärdesskatterättslig regel för den verklighet som dåförtiden var avsedd att beskattas eller undantas från beskattning etc. För övrigt får nämnas därvidlag att i förarbetena till de ändringar som gjordes i ML i samband med Sveriges EU-inträde 1995 nämndes att redan införandet av ML innebar ett ytterligare närmande till EU:s regelsystem, utöver den långtgående anpassning till EU:s regler om skattebasen på området som gjordes 1991 genom SFS 1990:576 (jfr 12 201 031).⁶² Därför sätter jag gränsen för äldre svensk mervärdesskatterätt vid införandet av nu gällande ML, och inte först vid Sveriges EU-inträde 1995, när Sverige också blev formellt bunden till att implementera EU-rätten på området.⁶³

Ang. begreppet ”i eget namn” i 6 kap. 7 § ML (”6:7-fall”): se 12 201 031, 12 201 032, 12 201 033 och 12 214 030. Jfr även 12 213 234 ang. bruket av uttrycket ”i eget namn” avseende resetjänsten i 9 b kap. 1 § första st. ML.

Jag skriver mer om temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler redan under 12 201 034, där jag tar upp exemplet undantag från skatteplikt i 3 kap. ML vid import av gas från tredje land. I 12 201 034, 12 202 020 och 12 213 164 anför jag också som betänkligt när lagstiftaren – uttalat eller outtalat – hellre avvaktar rättspraxis än agerar ang. uppmärksammas förmodad lucka i lagen. Vidare berör jag

⁶¹ Jfr prop. 1968:100 s. 1, 25, 31 och 51. Jfr även Forssén 2011 s. 274.

⁶² Jfr prop. 1994/95:57 s. 75. Jfr även Forssén 2011 s. 102 och 103.

⁶³ I enlighet med art. 288 tredje st. FEUF är svenska domstolar och myndigheter skyldiga att tolka och tillämpa ML utifrån mervärdesskattedirektivet och det resultat som är avsett med det. Jfr även avsnitt 1.2.2 i Forssén 2015 (1).

tillkomsten av skatteregler på temat ord och kontext även i följande fall:

- under 12 202 020, angående uttag och avdrag avseende byggmoms;
- under 12 212 115, beträffande skatteplikt och begreppet parkering;
- under 12 212 211, där jag tar upp ett exempel från äldre svensk mervärdesskatterätt beträffande frivillig skattskyldighet;
- under 12 213 123, beträffande oskiftade dödsbon;
- under 12 213 124, och även 12 212 111, beträffande begreppen fastighet och fastighetsägare och konkursboets status som rättslig figur;
- under 12 213 124, och även 12 213 240, 12 214 030 och 12 214 040, angående behov av empiriska undersökningar för att bedöma *om* en faktisk gällande rätt förekommer vid sidan av gällande rätt i egentlig mening;
- under 12 213 141, där jag tar upp ett exempel från äldre svensk mervärdesskatterätt om bestämningen av undantag från skatteplikt för rättigheter;
- under 12 213 153, angående värdepappershandel;
- under 12 213 164,
 - a) ang. återbetalningsrätt för ingående moms i verksamhet med omsättning av försäkrings- eller finansieringstjänster,
 - b) ang. förfarandereglerna för ”importmoms” och
 - c) ang. förmodad lucka i lagen beträffande förändrat förfarande 2015 då SKV övertog mervärdesbeskattning av visst slag av import från Tullverket, vilket utförligt går igenom under 21 112 000 (och även nämns under 12 201 034);
- under 12 213 177, angående olika slag av investeringsguld, varvid jag också anför vad jag anför därvidlag under 12 213 164;
- under 12 213 213, angående tandvård resp. VMB kontra fiktiv moms;
- under 12 213 214, angående social omsorg, där jag också föreslår empiriska studier och då inom ämnet *fiscal sociology* (skattesociologi);
- under 12 213 222 och 12 213 224, angående utbildningstjänster;
- under 12 213 234, och även 12 213 235, angående resetjänster;
- under 12 213 235, angående elektroniska tidningar resp. elektroniska tjänster m.m.;

- under 12 213 240, och även 12 213 235, angående s.k. bitcoins; och
- under 12 214 050, angående 4 kap. 8 § ML (i två hänseenden).
- Under 12 201 034, 12 202 020 och 12 213 164, tar jag upp som betänkligt när lagstiftaren – uttalat eller outtalat – hellre avvaktar rättspraxis än agerar ang. uppmärksammas förmodad lucka i lagen. Under 12 215 000 nämns risken för ett upplägg, som lagstiftaren sannolikt behandlar.
- Beträffande systematiken i ML jämfört med mervärdesskattedirektivets systematik får särskilt nämnas att följande konkluderas under nämnda 12 213 177, 12 213 213 och 12 213 235 beträffande regeln med definitionerna av vara och tjänst, 1 kap. 6 § ML:

Regeln 1:6 bör, enligt min mening, utmönstras ur ML, så att samma regelteknik konsekvent används i ML som i mervärdesskattedirektivet. Det innebär att bestämningen av objektet för beskattning eller undantag sker utifrån vad som utgör *omsättning* av vara resp. *omsättning* av tjänst enligt 2 kap. ML. Jfr huvudregeln om vad som utgör *leverans* av varor i art. 14.1 resp. huvudregeln om vad som utgör *tillhandahållande* av tjänster i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 201 020).

Därmed bestäms skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt i enlighet med mervärdesskattedirektivets regelteknik (systematik) i två steg i stället för tre, varvid rättstillämparen till skillnad från vad som gäller idag inte behöver beakta 1:6, utan kan – i steg 1 – bedöma omsättningsfrågan i 2 kap. för att därefter – i steg 2 – gå till 3 kap. och bestämningen där av om en konstaterad *omsättning* är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt. Regeln med definitionerna av vara och tjänst, 1 kap. 6 § ML, är enligt min mening obsolet, eftersom den tillför ett extra steg i den beskrivna prövningen och således bryter mot systematiken i mervärdesskattedirektivet.

Jag berör, som nämnts, 4 kap. 8 § ML i två hänseenden under 12 214 050. Det lagrummet bryter också mot systematiken i mervärdesskattedirektivet, nämligen genom att begränsningen av mervärdesbeskattningen hos

allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund bestäms med avseende på skattesubjektet i stället för med avseende på skatteobjektet. Dessutom hänvisar lagrummet till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*. Det medför en risk för att det ska uppstå en innebörd av de båda nämnda juridiska personerna som inte är konform med innebörden av framför allt vad som förstås EU-rättsligt sett med begreppet *organisationer utan vinstsyfte*.

- Under 12 202 000-12 202 090 tar jag upp olika typiska fall av problematiken kring att bl.a. bestämma om omsättning föreligger eller inte. I anslutning därtill berörs under 12 202 100 att en tjänst kan ha skapats av parterna själva momsmässigt sett, bara för att ersättning avtalats avseende något som kan vara i stort sett vad som helst. Under 12 202 101 görs en indelning av omsättning av tjänster i fem olika kategorier (I-V), för att endast ge en struktur till stöd i förevarande arbete för resonemang om olika slags tjänster i enlighet med de områden avseende skattepliktiga och från skatteplikt undantagna omsättningar av varor och tjänster som följer av 3 kap. ML.
- Avslutningsvis görs under 12 210 000-12 224 000 en mer ingående genomgång än översikten under 12 100 000 beträffande omsättningar som omfattas av skatteplikt respektive omsättningar som undantas från skatteplikt etc.:

Under 12 210 000 gör jag en inledning till genomgången av gränsdragningsproblem mellan omsättningar av olika momsmässig karaktär eller olika tillämpliga momssatser etc., nämligen:

- under 12 210 010, där jag illustrerar schematiskt och exemplifierande hur skyldigheter och rättigheter enligt ML hänger ihop.
- Under 12 211 000-12 214 050 gör jag sedan en mer specifik genomgång av den momsmässiga behandlingen av olika slags omsättningar:
 - Därvidlag går jag igenom den generella skatteplikten för tillgångsöverlåtelser enligt 3 kap. 1 § första st. ML under 12 211 110.
 - Under 12 211 120-12 214 050 går jag igenom undantagen från skatteplikt för omsättning av vara eller tjänst i 2-24 §§ i 3 kap.

ML samt undantag från omsättning enligt 2 kap. 1 b § ML, varvid gränsdragningen mot den generella skatteplikten för omsättning av varor eller tjänster och, i fall av skattepliktig omsättning, olika momssatser berörs.

- Ang. *fastighetsområdet* anger jag under 12 212 010, att jag berör det i 12 212 100-12 212 211, nämligen avseende:
 - 'undantagen från undantaget' (i 3 kap. 2 §) i 3 kap. 3 § första st. 1-12 i förhållande till 3:2 eller 3:1 första st. (12 212 110-12 212 122);
 - gränsdragningen mellan huvudregeln på fastighetsområdet om undantag från skatteplikt, 3 kap. 2 §, och tjänster som omfattas av den generella skatteplikten i 3 kap. 1 § första st. (12 212 130);
 - problematiken med sammansatta transaktioner på fastighetsområdet, där 3 kap. 2 § och 3 kap. 1 § första st. aktualiseras samtidigt (12 212 140); och
 - något om 9 kap. ML angående frivillig skattskyldighet på fastighetsområdet (12 212 200-12 212 211).
- Under 12 212 011 återkommer jag, beträffande undantag från skatteplikt som finns på *andra områden än fastighetsområdet* (3 kap. 4- 32 §§ ML), till att jag här gör en begränsning under 12 211 000-12 214 050 av min genomgång av 3 kap. ML till att gälla 1-24 §§ däri. Därför berörs för nyss nämnda områden 3 kap. 4-24 §§ i avsnitten under 12 213 200-12 214 050. Se mer om dispositionen i den delen i 12 212 011.
 - Rättigheter berörs under 12 213 100-12 213 153.
 - Personliga tjänster berörs under 12 213 200-12 213 224 (och även under 12 213 111, 12 213 151, 12 213 152 och 12 213 160-12 213 164).
 - Kommunikation m.m. berörs under 12 213 230-12 213 240.
 - Upplevelseindustrin, kultur, nöjen, idrott och medierna m.m. samt livsmedel berörs under 12 214 000-12 214 050.
 - Under 12 215 000 berörs, som nämnts, bl.a. risken för ett upplägg, som lagstiftaren sannolikt behandlar. Det gäller de särskilda reglerna om varor i vissa lager enligt 9 c kap. ML, och

hur beskattningsunderlaget kan sänkas på ett sätt som strider mot rättspraxis avseende de allmänna bestämmelserna i ML.

12 201 010 Varor respektive tjänster

Med *vara* förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Med *tjänst* förstås allt annat som kan tillhandahållas (1 kap. 6 § ML).⁶⁴

Art. 15.1 i mervärdesskattedirektivet anger att el, gas, värme eller kyla och liknande ska likställas med materiella tillgångar. Dessutom anges i art. 15.2 i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna får betrakta som materiella tillgångar a) vissa rättigheter i fast egendom, b) sakrätter som ger innehavaren nyttjanderätt till fast egendom och c) aktier eller motsvarande som ger innehavaren rättsliga eller faktiska rättigheter såsom ägare eller innehavare av fast egendom eller del därav. Även om mervärdesskattedirektivet definierar vad som utgör leverans av varor resp. tillhandahållande av tjänster, dvs. vad som utgör omsättning av vara eller tjänst (jfr 12 201 020), och inte vad som i sig utgör vara resp. tjänst, ger sålunda direktivets bestämning av materiella tillgångar stöd för definitionen av vara i 1:6 ML.

I Moëll 1996 anges att varubegreppet genom ML – som ersatte GML den 1 juli 1994 – har fått ”samma konstruktion som inom EU”.⁶⁵ Det bör, enligt min mening, uppmärksammas att begreppen vara resp. tjänst inte definieras i EU:s rättsakter om moms, vare sig i dåvarande sjätte direktivet eller nuvarande mervärdesskattedirektivet: Det är som nämnts vad som utgör leverans av varor resp. tillhandahållande av tjänster som definieras i mervärdesskattedirektivet (jfr huvudreglerna i art. 14.1 resp. 24.1 som återges under 12 201 020). Enligt Moëll 1996, som behandlar harmoniserade tulltaxor, har det gjorts begränsade ansträngningar för att skapa ett enhetligt varubegrepp inom ett fåtal rättsområden, och det betecknades som i övrigt oklart både på nationell och internationell nivå vad som är varubegreppets närmare innebörd.⁶⁶ Jag finner inte något om art. 99 i Romfördraget i Moëll 1996. Den bestämmelsen berör harmoniseringen av lagstiftningar inom EU-länderna på området indirekta skatter, dvs. i första hand moms, punktskatter och tull. Den ersattes först av art. 93 i EG-fördraget och sedan av nu gällande art. 113 FEUF (jfr 12 213 153, 12 214 010 och 13 110 000).⁶⁷ Art. 113 FEUF bör beaktas också vid eventuella forskningsinsatser inom tullrätt. Det ämnet borde vara av intresse med anledning av ett framtida införande av frihandelsavtalet mellan USA och EU, dvs. TTIP-avtalet,⁶⁸ även om jag – på min fråga per e-brev till EU-kommissionen 2016-02-05 om läget därvidlag – fick följande e-svar från EU-kommissionen 2016-04-28: ”Det dröjer år innan ett TTIP-avtal skulle träda ikraft.” En forskningsinsats bör anses angelägen för en mer holistisk harmonisering på de indirekta skatternas område, eftersom Moëll 1996 får anses obsolet idag och däri angavs att ”det torde [...] knappast vara möjligt eller ens meningsfullt att fastställa ett för alla rättsområden enhetligt varubegrepp. Man bör i stället fortsätta med att

⁶⁴ Jfr 11 100 000. Notera att begreppet vara i svensk mervärdesskatterätt numera omfattar alla materiella ting, dvs. även fastigheter. Den förändringen skedde i och med att ML ersatte GML den 1 juli 1994 – se prop.1993/94:99 s. 105

⁶⁵ Jfr Moëll 1996 s. 38.

⁶⁶ Jfr Moëll 1996 s. 40.

⁶⁷ Jfr Forssén 2011 s. 43-45 och Forssén 2015 (1), avsnitt 1.1.3.

⁶⁸ TTIP eller T-TIP är förkortningen av The Transatlantic Trade and Investment Partnership.

bestämna begreppets innebörd områdesvis utifrån den aktuella rättsakten”.⁶⁹ Den inställningen hos forskare gynnar inte EU-projektet. Jag anser att just på grund av att ett omfattande arbete är att vänta ang. TTIP-avtalet bör det förenas med ansträngningar av innebörd att det åtminstone inom området indirekta skatter sker förenklningar genom att t.ex. ett gemensamt varubegrepp införs. Det är enligt min mening viktigare än att den omfattande debatten om inkomstskatt och OECD-projektet om BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) stimuleras mer.⁷⁰ Framför allt ser jag de indirekta skatterna som rättsområden att bygga vidare på för att förebera införande av en EU-skatt – sannolikt i form av en bruttoskatt såsom punktskatterna (jfr 12 213 240). I och för sig är det viktigt med ett internationellt arbete mot aggressiv internationell skatteplanering, såsom sker i OECD inom ramen för BEPS och inom EU, men jag anser att EU-projektet om införande av en EU-skatt bör återupptas (jfr 12 213 240). Därför bör enligt min mening de indirekta skatterna ha företräde i arbetet med skattelagstiftningen och inom skatterättsforskningen, så att införande av en EU-skatt kan förberedas. Det skulle, enligt min uppfattning, innebära att det sker en för EU-projektet gynnsam prioritering av den harmonisering av EU-ländernas lagstiftningar om indirekta skatter och avgifter som, enligt art. 113 FEUF, ska säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar samt göra att konkurrenssnedvridning undviks. Dessa aspekter torde, enligt min mening, inte ha blivit mindre angelägna av utslaget i folkomröstningen i Storbritannien den 23 juni 2016 om utträde ur EU (jfr 12 213 240). Forskningsinsatser särskilt inom tullrätt bör vara av intresse inte bara på grund av arbetet med TTIP-avtalet, utan också med anledning av tullagen (2016:253) och unionstullkodexen, vilka trädde i kraft den 1 maj 2016 (jfr 12 201 024, 12 201 034, 12 213 164 och 21 112 000). Från Moëll 1996 kan en informativ genomgång hämtas av språkliga variationer avseende varubegreppet, varvid jag noterar att Moëll 1996 verkar uttrycka, i likhet med min egen uppfattning, att engelskan för ordet *goods* konsekvent använder pluralformen, medan t.ex. *product* eller *article* kan användas som singularform.⁷¹ Det finns – mig veterligen – beträffande substantivet *goods* ingen sådan singularform – ”good” – som används i Henkow 2008.⁷² Mycket har hänt i världspolitiken sedan förra upplagan av denna bok, men jag anser att TTIP-avtalet bör vara forskningsmässigt intressant, även om den nuvarande regimen i USA inte lär vara intresserad av att genomföra det.

Följande frågor kan vara ett stöd för att avgöra frågan huruvida objektet för en prestation utgör vara eller tjänst enligt ML:

- Är företagets produkt/-er materiellt/-a ting eller gas, värme, kyla eller elektrisk kraft? Svar: Ja/Nej/Vet ej.
- Om Ja: → Du har bedömt att företagets produkt/-er utgörs av materiella ting. → Företagets produkter är varor momsmässigt sett.

⁶⁹ Jfr Moëll 1996 s. 41.

⁷⁰ Jfr t.ex. Wiman m.fl. 2016 s. 91.

⁷¹ Jfr Moëll 1996 s. 39 och 40. Ang. engelskans *product* görs i Moëll 1996 (s. 39) dessutom en jämförelse med svenskans *produkt* såtillvida att det begreppet i likhet med varubegreppet inte är ett enhetligt begrepp, varvid hänvisning bl.a. sker till produktansvarslagen (1992:18) och produktsäkerhetslagen (1988:1604) – ersatt av produktsäkerhetslagen (2004:451). Jfr även Forssén 2018 (4) – en introduktion till produktansvarslagen (1992:18), etc.

⁷² Jfr Henkow 2008 s. 50, 211 och 264.

- Om Nej: → Du har bedömt att företagets produkt/-er inte utgörs av materiella ting och inte heller av gas, värme, kyla eller elektrisk kraft. → Företagets produkter är tjänster momsmässigt sett.
- Om svaret är Vet ej: → Du har inte kunnat bedöma om företagets produkt/-er består i materiella ting etc. eller inte. Det kan därför vara relevant att ställa följande fråga.
- Är varan enbart bärare av en rättighet från företaget? Svar: Ja/Nej.
- Du har kanske bedömt att företagets produkt i och för sig manifesteras genom en vara, t.ex. en DVD eller liknande, men produkten är det som finns på sådant medium, t.ex. manus, musik eller film som Du har skapat eller till vilken Du har förvärvat rättigheterna. Då blir svaret Ja, och företagets produkt är en tjänst.⁷³ Företagets överlåtelse eller upplåtelse av t.ex. filmrättigheterna avser en tjänst.
- Om svaret är Nej, utgör företagets produkt en vara. Mediet, det materiella tinget i form av exempelvis en DVD, är det avgörande som tillhandahålls. Exempelvis är företaget en videobutik som säljer DVD:er som innehåller filmer. Därvid är det inte fråga om att företaget överlåter rättigheter till film, utan överlåtelsen avser en vara, dvs. själva DVD:en. Om däremot varan, DVD:en, hyrs ut, utgör den prestationen en tjänst, eftersom med omsättning av vara förstås enbart överlåtelse av äganderätten till varan, medan omsättning av tjänst avser exempelvis upplåtelse eller överlåtelse av nyttjanderätt till vara.⁷⁴

Köplagen (1990:931) saknar betydelse för gränsdragningen vara–tjänst. I momsens värld räcker det att veta att en vara är något man fysiskt kan beröra (inklusive fastigheter) plus gas, värme, kyla och elektrisk kraft. Allting annat som kan tillhandahållas är tjänster.⁷⁵ För övrigt har EU-kommissionen den 11 oktober 2011 lämnat ett förslag till en gemensam europeisk köplag baserad på valfrihet.⁷⁶

⁷³ Jfr RÅ 1986 ref. 178 och RÅ 2000 not. 61.

⁷⁴ Se prop. 1989/90:111 s. 189.

⁷⁵ Jfr Forssén 2001 s. 46.

⁷⁶ Se www.europa.eu. Jfr även avsnitt 4.2 i Forssén 2018 (4).

12 201 020 Det momsmässiga omsättningsbegreppet

Mervärdesskattedirektivet definierar, som nämnts (jfr 12 201 010), inte vad som i sig avses med vara och tjänst, utan där anges vad som avses med leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster. Huvudreglerna återfinns i art. 14.1 respektive art. 24.1 och anger följande:

Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.⁷⁷ Med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.⁷⁸

Beträffande tillhandahållande av tjänster (omsättning av tjänster) noteras att ett sådant inte behöver innebära ett aktivt handlande. Prestationen kan bestå i ett åtagande att avstå från ett handlande eller att tolerera ett handlande eller en situation, och utgör också ett tillhandahållande av tjänst enligt art. 25 b) i mervärdesskattedirektivet.

Mervärdesskattedirektivets bestämmelser av vad som avses med *leverans av varor* respektive *tillhandahållande av tjänster* är EU-rättsliga självständiga bestämmelser. De båda uttrycken är enligt min mening oberoende av den nationella civilrätten och t.ex. köplagens bestämmelser.⁷⁹ Beträffande *leverans av varor* anför SKV att därmed avses enligt art. 14.1 i mervärdesskattedirektivet överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar, och att EU-begreppet *leverans av varor* grundar sig på en enhetlig definition som inte får variera från en medlemsstat till en annan. Det innebär enligt SKV att *leverans av varor* kan anses föreligga i en viss situation även om någon äganderättsövergång enligt den nationella civilrätten inte har förekommit.⁸⁰ Även om begreppet *omsättning av vara* i ML – liksom begreppet omsättning av tjänst – därmed har en särskild EU-rättslig (unionsrättslig) innebörd (jfr även 12 213 224), anser SKV dock att vid bedömningen av om överföring av rätten att förfoga över egendom har övergått på köparen viss ledning kan hämtas från civilrätten vad gäller äganderättens övergång. Äganderätten innebär att ägaren får utnyttja egendomen som han vill, såvida inte begränsningar följer av lag eller av avtal som han själv ingått.⁸¹

⁷⁷ Se art. 14.1 i mervärdesskattedirektivet.

⁷⁸ Se art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet.

⁷⁹ Jfr avsnitt 1.1.3 i Forssén 2015 (1), där jag hänvisar till pkt 8 och 9 i EU-målet 320/88 (Safe), som gällde just tolkningen av begreppet *leverans av varor* i art. 5.1 i sjätte direktivet – numera art. 14.1 mervärdesskattedirektivet. Där hänvisar jag också till RÅ 2002 not. 108, där HFD i förevarande hänseende hänvisar till nämnda EU-mål.

⁸⁰ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 6.2 (s. 122).

⁸¹ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 6.2 (s. 123).

Nyss nämnda utgör enligt min mening viktiga *bevismässiga aspekter* vid tillämpningen av reglerna i ML och mervärdesskattedirektivet, för att bestämma dels om en omsättning föreligger, dels om det är fråga om omsättning av vara eller omsättning av tjänst. Det är i grunden fråga om att avgöra parternas avsikt, för att kunna bestämma om ett avtal som medför uppkomsten av en omsättning föreligger. På så sätt har enligt min mening civilrätten en avgörande betydelse för att konstatera att de rättsfakta föreligger som leder till rättsföljden att en omsättning kan anses ha uppkommit enligt ML, trots att begreppen omsättning av vara resp. omsättning av tjänst ska ges en EU-rättslig innebörd. Jag hänvisar som ett exempel på det till vad jag anför under 12 201 031 angående den speciella regeln om skattskyldighet för förmedlare, 6 kap. 7 § ML, och kommissionsavtal resp. agentavtal. Jfr även 12 213 235 och 12 213 240.

Formellt sett avgörs frågan om en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst eller undantag från skatteplikt föreligger i tre steg enligt ML, dvs. först genom bestämningen av om objektet för affären i fråga är en vara eller tjänst och sedan genom bedömningarna huruvida omsättning av vara eller tjänst föreligger enligt 2 kap. ML respektive undantag från skatteplikt föreligger för sådan omsättning enligt någon av bestämmelserna i 3 kap. ML. Samma fråga avgörs formellt sett i enbart två steg enligt mervärdesskattedirektivet, dvs. genom bedömningarna huruvida leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst föreligger enligt bl.a. art. 14 och 24 respektive undantag från skatteplikt för sådan transaktion föreligger enligt art. 131-166. I praktisk tillämpning uppkommer enligt min uppfattning inte någon skillnad mellan bedömningarna enligt ML respektive mervärdesskattedirektivet av det skattepliktiga området etc., utan den systematiska olikheten dem emellan är enligt min mening normalt sett enbart formell (jfr dock särskilt ang. investeringsguld under 12 213 177).

Enligt min uppfattning föreligger dels ett perspektiv på omsättningar utifrån ML:s allmänna bestämmelser, genom 1 kap. 2 § första st. 1 med hänvisning till 1 § första st. 1 och huvudregeln för bestämning av skattskyldighet, dels ett mer speciellt perspektiv på omsättningsbegreppet som kan bli föremål för utveckling i rättspraxis, och som redan kan innebära tillämpningsproblem. Det allmänna perspektivet på det skattepliktiga området etc. berörs nedan under 12 210 000-12 224 000. Emellertid behandlas dessförinnan det speciella perspektivet i främst ett hänseende under 12 201 030-12 201 033, nämligen beträffande en av de särskilda bestämmelserna om skattskyldighet, enligt 1 kap. 2 § sista st. ML, 6 kap. 7 §. De särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. ML och under 11 221 000 och 11 222 000 har två av dessa fall behandlats översiktligt, nämligen från 6 kap. ML angående skattskyldighet i särskilda fall:

- skattskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, 6 kap. 2 § ML [jfr 11 221 000 och i övrigt Forssén 2015 (1)]; och
- skattskyldighet för förmedlare, enligt 6 kap. 7 § ML (jfr 11 222 000).⁸²

Problem beträffande den s.k. representantregeln, 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), berörs översiktligt under 11 221 000 och för detaljer hänvisar jag till Forssén 2015 (1).⁸³ Problemen som jag berör föranleder att rättsutvecklingen iaktas beträffande momsfrågor avseende enkla bolag och partrederier. Under 12 201 030-12 201 033 återkommer jag till den speciella regeln om skattskyldighet för förmedlare, 6 kap. 7 § ML, och berör, utöver den översiktliga genomgången av regeln under 11 222 000, vissa problem som kan föreligga beträffande bestämningen av det skattepliktiga området etc. i förhållande till den. Dessa problem kan också föranleda att rättsutvecklingen bör iaktas beträffande momsfrågor om förmedlare. Därvidlag berör jag för jämförelse också något om representantregeln.

För övrigt berörs något om särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig beträffande frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m. enligt 9 kap. ML respektive beträffande varor i vissa lager enligt 9 c kap. ML under 12 212 010, 12 212 210-12 212 211 och 21 362 120 respektive under 11 100 000, 21 122 000, 21 350 000 och 21 362 300. I Forssén 2015 (1) berör jag dessutom 9 kap. ML i förhållande till de fakultativa bestämmelserna art. 12 och 137.1d. i mervärdesskattedirektivet, och då bl.a. angående att art. 137.1 d, till skillnad från 9 kap. ML, uttryckligen begränsar valfriheten för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom till att gälla endast för beskattningsbara personer.⁸⁴

12 201 021 Omsättning i flera led samtidigt

SKV anser att det föreligger omsättning i varje led av en transaktionskedja, om det finns avtal mellan parterna i kedjan om inköp och vidareförsäljning av specifika varor och tjänster. Utgångspunkten ska enligt SKV vara att parterna i varje led har förvärvat rätten att såsom ägare förfoga över varor eller anses som förvärvare av tjänster. Då är det

⁸² Se 11 220 000, där samtliga fall av skattskyldighet i särskilda fall enligt 6 kap. ML anges.

⁸³ Dessutom finns förstaupplagan av Forssén 2015 (1), dvs. min doktorsavhandling *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*, i open access i databasen DiVA, www.oru.se.

⁸⁴ Se avsnitten 1.1.3, 6.2.2.4, 6.6 och 7.1.3.3 i Forssén 2015 (1).

enligt SKV fråga om inköp och vidareförsäljning i varje led, dvs. förvärv och omsättning i varje led.⁸⁵

12 201 022 Omsättning i form av engångsersättning

Även om ersättningen för en prestation utgår i form av en engångsersättning, är det ändå fråga om en omsättning av en vara eller tjänst, enligt 2 kap. 1 § första st. 1 och tredje st. 1 ML.⁸⁶ Ett av de nödvändiga rekvisiten för uppkomsten av skattskyldighet enligt huvudregeln i 1 kap. 1 § första st. 1 ML är uppfyllt.⁸⁷ Enligt utredningarna SOU 2002:74 och Ds 2009:58 anses det dock inte klarlagt om en engångsersättning kan konstituera ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁸⁸ Det skulle således kunna föreligga ett problem med att bestämma uppkomsten av skattskyldigheten i fall med engångsersättningar för omsättningar av varor eller tjänster, om det vore oklart huruvida sådana kan konstituera ekonomisk verksamhet. Då skulle skattskyldighet kunna vara diskvalificerad på grund av att i stället det för sådan skyldighet tillika nödvändiga rekvisitet beskattningsbar person inte uppkommer i sådana fall.

Min uppfattning i förevarande fråga är att en person kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML och huvudregeln för bestämningen av vem som är beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet, art. 9.1 första st. Jag baserar uppfattningen på att EU-domstolen i målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck) – av den 20 januari 2005 – borde ha uttryckt att en beskattningsåtgärd genom fränkännande av avdragsrätt för ingående moms skulle ha aktualiserats för förvärv innan ekonomisk verksamhet uppkom, om domstolen skulle ha ansett att sådan verksamhet förutsätter fler ersättningar än en engångsersättning. Så skedde inte, och jag anför följande till stöd för min uppfattning:

- EU-målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck) var ett förhandsavgörande som inhämtades av Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) i förhandsbeskedet RÅ 2005 not.

⁸⁵ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 6.2 (s. 127), där hänvisning sker till EU-målet C-185/01 (Auto Lease Holland), RÅ 1997 not. 180 och SKV:s ställningstagande 2008-10-21, dnr 131 373778-07/111. Se även SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 12.3 (s. 427), EU-målet C-317/94 (Elida Gibbs), RÅ 1985 1:40 och prop. 1993/94:99 s. 135 samt Forssén 2001 s. 37, Forssén 1998 s. 28, Forssén 1994 s. 231 och 237 och Forssén 1993 s. 164 och 172.

⁸⁶ Jfr 12 200 001 och 12 210 010.

⁸⁷ Jfr 11 100 000.

⁸⁸ Se SOU 2002:74 Del 1 s. 94 och 95 och Ds 2009:58 s. 64 och 65. Se även Forssén 2011 s. 29 och 32.

51 i en fråga om uttagsbeskattning, och besked och EU-mål nämns av HFD även i förhandsbeskedet RÅ 2005 ref. 20 (båda förhandsbeskeden avgjordes samma dag i HFD, 2005-04-29). EU-domstolen ansåg i *Hotel Scandic Gåsabäck* att uttag inte kan förekomma bara ett vederlag – om än symboliskt – utgår för tillhandahållen vara eller tjänst (jfr även 12 202 020).

- Syftet med uttag på momsområdet ska endast vara att staten tar tillbaka ett tidigare momsavdrag.⁸⁹ EU-domstolens ställningstagande innebär således att avskattningen av ingående moms i princip ta hur lång tid som helst, bara ersättning utgår för omsättning av vara eller tjänst. EU-målet ledde till att huvudreglerna för uttag i 2 kap. 2 § första st. 1 och 5 § första st. 1 ML ändrades den 1 januari 2008, genom SFS 2007:1376, så att uttag i princip förutsätter att överlåtelse av vara eller tillhandahållande av tjänst sker utan ersättning.
- Om EU-domstolen hade ansett att en engångsersättning inte skulle kunna konstituera ekonomisk verksamhet, skulle domstolen högst sannolikt ha gått in på den frågeställning, eftersom utesluten avdragsrätt för ingående moms dessförinnan skulle ha varit en alternativ beskattningseffekt till uttag beträffande fall med engångsersättning för personens i fråga prestationer.⁹⁰

Ett problem för sammanhanget som inte har berörts av vare sig EU-domstolen eller HFD är de fall då engångsersättning uppbärs av säljaren av varor eller tjänster för tillhandahållande som sker successivt. Frågan är enligt min mening huruvida säljaren då kan anses icke skattskyldig för uttag avseende annan redovisningsperiod än den varunder denne har uppburit beloppet (engångsersättningen).⁹¹ En invändning därvidlag mot uttagsbeskattning av de andra perioderna vore, i enlighet med legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder enligt 8 kap. 2 § första st. 2 RF,⁹² att själva uttagsregeln bör ge upphov till skattskyldigheten, dvs. skyldigheten att betala moms (utgående moms),⁹³ inte redovisningsreglerna i sig – vilka i stället enbart bör ange i vilken period

⁸⁹ Se prop. 1994/95:57 s. 118 och prop. 2002/03:5 s. 53. Se även Forssén 2011 s. 173.

⁹⁰ Jfr Forssén 2011 s. 173 och 174. Jfr även Forssén 2008 s. 163 och 218 och Forssén 2007 (1) s. 98 och 99.

⁹¹ Jfr 12 202 101.

⁹² Jfr avsnitten 1.2.2, 1.3, 2.7 och 2.8 i Forssén 2015 (1). Jfr även 13 110 000.

⁹³ Med utgående skatt förstås enligt 1 kap. 8 § första st. ML sådan skatt som ska redovisas till staten i enlighet med reglerna för skattskyldighet 1 kap. 1 § ML. I 13 kap. 6 § ML anges när redovisningsskyldighet uppkommer för utgående skatt. Jfr 12 201 032.

redovisning ska ske av den utgående momsen.⁹⁴ Med andra ord borde enligt min uppfattning ett tillhandahållande som avser ett och samma avtal inte föranleda mervärdesbeskattning, bara för att ett belopp mottagits endast för en av flera redovisningsperioder som avtalet om tillhandahållandet omfattar. För övrigt anger EU-domstolen i målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck) att risken för att faktiska men blott symboliska ersättningar tillämpas får lösas genom att Sverige i så fall kan hemställa enligt art. 27 i sjätte direktivet – numera art. 395 i mervärdesskattedirektivet – om tillstånd från EU att införa regler i syfte att hindra skatteflykt eller skatteundandragande.⁹⁵

Förevarande frågeställning om de materiella uttagsbeskattningsreglernas i ML förhållande till redovisningsreglerna i ML har inte behandlats i forskningen hittills. De borde enligt min mening åtminstone kunna ingå i ett större arbete om förfaranderegler på momsområdet, där redovisningsreglernas influens på omsättningsbegreppet i form av uttag skulle utgöra en av frågorna.⁹⁶ I det här sammanhanget får också erinras om att förslag har lämnats redan för länge sedan – i SOU 2002:74 – om att upphäva kopplingen till den civilrättsliga redovisningsrätten och begreppet god redovisningssed angående när redovisning ska ske avseende moms enligt huvudreglerna i 13 kap. 6 § 1 och 16 § 1 ML.⁹⁷

12 201 023 Beskattningsunderlaget

Beskattningsunderlaget för en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst utgörs av ersättningen som säljaren ska erhålla från köparen.⁹⁸

Vid uttag av varor respektive tjänster utgörs beskattningsunderlaget:

- av varornas eller liknande varors inköpspris eller, om ett sådant pris saknas, av självkostnadspriset, vid tidpunkten för uttaget respektive

⁹⁴ Begreppet redovisningsskyldig utmönstrades som självständigt begrepp ur GML 1991, genom SFS 1990:576 – se även prop. 1989/90:111 s. 133 och 211 samt även prop. 1993/94:99 s. 167. Redan då rörde det sig om en EU-anpassning av den svenska mervärdesskatterätten. Uppkomsten av skattskyldighet innebär också redovisningsskyldighet, och enligt min mening bör således inte ett motsatt förhållande råda där redovisningsskyldigheten skulle styra skattskyldigheten. Jfr Forssén 2011 s. 161. Jfr även 12 202 023.

⁹⁵ Se pkt 26 i EU-målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck). Se även Forssén 2011 s. 172. Ang. art. 395-tillstånd: jfr även 12 202 023.

⁹⁶ Jfr Sonnerby 2010, en avhandling om moms där förevarande frågeställning kunde ha berörts, t.ex. i samband med att EU-målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck) kort nämns på s. 171-173 i Sonnerby 2010 ang. krav på vederlagsfria överlåtelse för uttag. Jfr även Forssén 2018 (2) s. 80.

⁹⁷ Jfr även 12 202 070.

⁹⁸ Se 7 kap. 2 § första st. första men. och 3 § 1 ML.

- av kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten.⁹⁹

Vid UIF mot ersättning utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen och punktskatt som köparen påförts i ett annat EU-land.¹⁰⁰ Vid UIF genom överföring av vara utgörs beskattningsunderlaget av varornas eller liknande varors inköpspris eller, om ett sådant pris saknas, av självkostnadspriset, vid tidpunkten för överföringen av varorna.¹⁰¹ Vid uttag i form av användande av personbil för privat ändamål utgörs normalt sett beskattningsunderlaget av det värde som enligt 2 kap. 10 a och 10 b §§ socialavgiftslagen (2000:980), SAL, har bestämts i fråga om tillhandahållandet av bilförmåner för anställda (jfr 12 201 024).¹⁰²

I beskattningsunderlaget ska ingå skatter och avgifter utom moms.¹⁰³ I beskattningsunderlaget ska även ingå bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som säljaren tar ut av köparen.¹⁰⁴

I 9 a kap. ML finns särskilda bestämmelser om beräkning av beskattningsunderlaget vid omsättning i vissa fall av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter.¹⁰⁵

I 9 b kap. ML finns särskilda bestämmelser om beräkning av beskattningsunderlaget vid omsättning i viss resebyråverksamhet.¹⁰⁶

Se även under 12 202 041 angående beskattningsunderlaget och bidrag från köparen eller tredje part.

I det närmast följande avsnittet, 12 201 024, behandlas den särskilda situationen att beskattningsunderlaget för moms påverkas av en felaktig punktskatt.

12 201 024 Problem ang. att beskattningsunderlaget för moms kan påverkas av felaktig punktskatt, m.m.

I beskattningsunderlaget för moms ska, som nämnts (jfr 12 201 023), ingå skatter och avgifter (utom moms).¹⁰⁷ Det innebär i förekommande

⁹⁹ Se 7 kap. 2 § första st. första men. och 3 § 2 a och 2 b ML.

¹⁰⁰ Se 7 kap. 2 § första st. första men. och 3 § 3 ML.

¹⁰¹ Se 7 kap. 2 § första st. första men. och 3 § 4 ML.

¹⁰² Se 7 kap. 2 § första st. första men. och 4 § första men. ML.

¹⁰³ Se 7 kap. 2 § första st. andra men. ML.

¹⁰⁴ Se 7 kap. 2 § första st. tredje men. ML.

¹⁰⁵ Se 7 kap. 2 § andra st. ML.

¹⁰⁶ Se 7 kap. 2 § tredje st. ML.

¹⁰⁷ Se 7 kap. 2 § första st. andra men. ML.

fall att punktskatt ska ingå i beskattningsunderlaget för att beräkna den moms som ska redovisas och betalas för en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst. Om punktskatt behandlas på ett felaktigt sätt, påverkar det bestämningen av beskattningsunderlaget för moms. I detta avsnitt tar jag upp några synpunkter som jag har framlagt i annat sammanhang, där jag har berört att punktskatt i visst hänseende kan vara felaktig och påverka beskattningsunderlaget för moms:¹⁰⁸

- I min licentiatavhandling tog jag, som nämnts, upp som huvudfråga A att det inte var EU-konformt att bestämningen av skattesubjektet i huvudregeln i 4:1 ML skedde genom hänvisning till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL.¹⁰⁹ Genom momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368) upphörde den kopplingen och numera innehåller 4:1 ML begreppet beskattningsbar person i enlighet med dess lydelse enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, etc. (jfr 11 100 000).

Den nämnda reformen den 1 juli 2013 har dock inte fått någon motsvarighet på punktskatteområdet. Det innebär följande:

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

”En verksamhet är yrkesmässig, om den
1. utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), eller
2. bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under ett kalenderår överstiger 30 000 kronor.”¹¹⁰

- 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.¹¹¹

¹⁰⁸ Jfr Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

¹⁰⁹ Jfr Forssén 2011.

¹¹⁰ Se Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3, och även Forssén 2007 s. 28.

¹¹¹ Se första st. av anvisningarna till 9 § lag (1972:266) om skatt på annonser och reklam. Se Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3, och även Forssén 2007 s. 28.

- Däremot gäller beträffande t.ex. alkoholskatt att med yrkesmässighet förstås – utan koppling till IL – att en upplagshavares verksamhet är ett led i näringsutövning.¹¹²

Jag behandlade framför allt kopplingen till IL för bestämningen av skattesubjektet enligt ML i min licentiatavhandling – 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 licentiatavhandlingen pekade jag på att det har varit en svensk tradition på området indirekta skatter att knyta den beskattningen till den direkta.¹¹³ 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.¹¹⁴ Att lagstiftaren inte gjorde en för de indirekta skatterna moms och punktskatter gemensam reform den 1 juli 2013 utgör enligt min mening ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Lagstiftaren borde ha beaktat att min licentiatavhandling pekade på att problemet med koppling till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna* fanns inte bara för momsen, utan också på punktskatteområdet.

Jag har redan före min licentiatavhandling uppmärksammat att det inte har skett någon analys i doktrinen av om den nationella lagstiftningen om punktskatter är konform med *näringsidkare* i art. 7.2 i det dåvarande cirkulationsdirektivet (92/12/EEG) och begreppet *självständig verksamhet*, när det gäller yrkesmässighetsbegreppet.¹¹⁵ Jag får ånyo

¹¹² Definitionen av vad som är yrkesmässigt framgår inte av lagreglerna om skattskyldiga och upplagshavare, 8 och 9 §§ lag (1994:1564) om alkoholskatt, utan av förarbetena, prop. 1994/95:56 s. 85. Se Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3, och även Forssén 2007 s. 28.

¹¹³ Se Forssén 2011 s. 54, där hänvisning sker i förevarande hänseende till prop. 1994/95:54 s. 81 och 82, varav framgår att motivet till att, med ML som förebild, koppla yrkesmässighetsbegreppet i lagen om skatt på energi till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp var att behålla nämnda tradition. Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

¹¹⁴ Se Olsson 2001 s. 144, där ”13 kap. 1 § IL” bara anges i en not (jämte huvudregeln för skattskyldigheten enligt ML), och ingenting nämns om att kopplingen till det inkomstskatterättsliga näringsverksamhetsbegreppet för bestämningen av skattesubjektet skulle vara något problem vare sig beträffande moms eller punktskatter. Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

¹¹⁵ Se Forssén 2007 s. 29 och 30, där Olsson 2001 också nämns i förevarande hänseende. Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

resa den frågan, nu utifrån det s.k. punktskattedirektivet (2008/118/EG), som den 1 april 2010 ersatte cirkulationsdirektivet.¹¹⁶ Att jag tar upp frågan särskilt i förevarande framställning om moms beror i första hand på att en felaktig behandling av punktskattefrågan påverkar bestämningen av beskattningsunderlaget för moms i enlighet med vad som ovan har nämnts, och jag får upprepa ytterligare några saker som jag, som nämnts, har tagit upp i annat sammanhang.¹¹⁷

- Eftersom kopplingar fortfarande råder för bestämningen av skattesubjektet avseende vissa punktskatter till begreppet näringsverksamhet enligt 13 kap. IL, är det, enligt min uppfattning, tämligen klart att urvalet av skattesubjekt på punktskatteområdet i sådana fall blir alltför omfattande i förhållande till punktskattedirektivet. Där framgår det av pkt 16 och 22 i ingressen att den skattskyldige alltjämt 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.¹¹⁸
- 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".¹¹⁹ Det krävs således inte ens att aktiebolagets verksamhet utgör någon affärsverksamhet för att bolaget ska anses ha näringsverksamhet enligt 13 kap. 2 § IL. Det är inte förenligt med vad som får förstås med begreppet näringsidkare enligt punktskattedirektivet, där det av art. 4 följer att skattesubjektet ska driva något slags affärsverksamhet. Eftersom bl.a. punktskatter ska ingå i beskattningsunderlaget för moms, enligt 7 kap. 2 § första st. andra men. ML, kan det således bli fråga om att den kostnads massa som – jämte påslag för vinst – bildar priset för omsättningen av en 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

¹¹⁶ Se även Forssén 2011 s. 51 och 52. Se dessutom Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

¹¹⁷ Jfr Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

¹¹⁸ Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

¹¹⁹ Se RÅ 2006 ref. 58. Se även Forssén 2011 s. 83 och 84. Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

skett på momsområdet genom ändringen av 4 kap. 1 § ML genom SFS 2013:368.¹²⁰

Genom att säljaren av en vara eller tjänst tillämpar ett sådant förhöjt beskattningsunderlag som avses här, ställer sig frågan om det medför problem beträffande ett köpande företags avdragsrätt för ingående moms, varför jag från avsnitt 2.3 i Forssén 2018 (2) upprepar ytterligare några reflektioner:

- 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 (jfr 12 211 110). 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 förekommer 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.¹²¹
- 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

¹²⁰ Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

¹²¹ Se prop. 2007/08:25 s. 88, där det, med hänvisning till EU-målet 342/87 (*Genius Holding*), anges att avdragsrätt inte föreligger för sådan ingående moms för vilken betalningsskyldighet uppkommer till följd av art. 203 i mervärdesskattedirektivet, utan att det är ”den bakomliggande transaktionens reella innebörd som avgör rätten till avdrag”. Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet enligt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § ML.¹²²

- I licentiatavhandlingen 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, genom SFS 2013:368, 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.¹²³ Jag får anföras detsamma beträffande punktskatterna i de fall där den nationella lagstiftningen alltså gör samma koppling till 13 kap. IL för bestämningen av skattesubjektet.¹²⁴
- Av intresse för sammanhanget är t.ex. resonemang som förts i samband med tillämpning av s.k. följdändringsbeslut¹²⁵ på grund av ändring av gällande rätt beträffande tillämplig skattesats avseende tryckerimoms. Genom dom den 11 februari 2010 i EU-domstolen i målet C-88/09 (*Graphic Procédé*) har gällande rätt ändrats så att tryckerimomsen numera omfattas av den reducerade skattesatsen om 6 % enligt 7 kap. 1 § tredje st. 1 ML i stället för den generella skattesatsen om 25 % enligt 7 kap. 1 § första st. ML, förutsatt att de tryckta varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam (jfr 12 213 111, 12 213 235 och 12 214 010). SKV har kommenterat rättsläget beträffande tillämplig momssats 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 momssats och den generella momssatsen 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 (jfr även 12 213 124). 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

¹²² Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

¹²³ Se pkt 86 i förenade målen C-255/02 (*Halifax m.fl.*) samt även Forssén 2011 s. 266.

Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

¹²⁴ Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

¹²⁵ Se 21 kap. 12 § 2 skattebetalningslagen (1997:483) – numera 66 kap. 27 § 4 a) SFL. Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

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 vinstprincipen (jfr även 12 213 124), men något konklusivt kan knappast sägas ha kommit till uttryck ännu därvidlag.¹²⁶ Ett avgörande av HD vore välkommet från civilrättslig synpunkt.¹²⁷

- I sistnämnda hänseende får jag för övrigt uppmärksamma att det *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 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.¹²⁸
- En fråga som borde prövas av HFD, och som jag anser har kommit bort hos SKV, förvaltningsdomstolarna och i debatten om ”tryckerimomsen”, är följande, enligt min mening, grundläggande fråga för tillämpning av följdändringsbeslut:
 - Föreligger det en skillnad mellan frågeställningar om förändring av gällande rätt beroende på om ett vägledande avgörande fattas av EU-domstolen i stället för av HFD?
 - Den frågan måste besvaras, innan det över huvud taget är intressant att gå vidare med frågeställningen huruvida tidningarna ska behöva acceptera s.k. följdändringsbeslut av innebörd att de ska återbetala för högt avdragen ingående moms.
 - Följde inte tidningarna gällande rätt före den 11 februari 2010, dvs. före EU-domstolens dom i målet C-88/09 (*Graphic Procédé*)? Varför ska inte gällande rätt anses ha gällt för tidningarna för tiden före den 1 januari 2008? Det var först då som själva lagen – ML – ändrades genom SFS 2007:1376, så att det från och med 2008 krävs en kreditfaktura från tryckeriet, för

¹²⁶ Se Schultz 2012 s. 589, 590 och 594. Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

¹²⁷ Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

¹²⁸ Se även Forssén 2018 (2), avsnitt 2.3.

att det ska kunna få tillbaka sin för högt debiterade utgående moms.

- Gällande rätt före lagändringen 1 januari 2008 innebar enligt HFD:s dom RÅ 2005 ref. 81, att tryckeriet kunde få tillbaka för högt debiterad utgående moms utan att utfärda kreditfaktura till tidningen. För tiden efter den 1 januari 2008, och då även för tid före EU-domen i fråga den 11 februari 2010, ska tidningarna drabbas av att en EU-dom ska anses kunna medföra en retroaktiv tillämpning av gällande rätt utan att själva lagen har ändrats. Det borde, i enlighet med förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning enligt 2 kap. 10 § andra st. RF och legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder enligt 8 kap. 2 § första st. 2 RF, inte vara möjligt, enligt min mening. EU-domstolen anser inte heller att en EU-konform tolkning kan genomdrivas mot den enskilde, om den går utöver regelns ordalydelse. Det följer av pkt 110 i EU-målet C-212/04 (Adeneler m.fl.). Där konstaterar EU-domstolen, särskilt mot bakgrund av principerna om rättssäkerhet och förbud mot retroaktiv lagstiftning, att den nationella domstolens skyldighet att beakta ett direktivs innehåll vid tolkningen och tillämpningen av relevanta bestämmelser i nationell rätt inte kan ske *contra legem* (legalitet).¹²⁹

Min uppfattning är således att grundläggande principer för de materiella beskattningsreglerna inte kan begränsas av förfaranderegler såsom blir fallet med den beskrivna tillämpningen av följdändringsinstitutet enligt 66 kap. 27 § 4 a) SFL, förutsatt att det inte är fråga om fall av förfarandemissbruk (jfr även 12 213 240).

I sammanhanget får jag här också nämna något från Forssén 2015 (2), där jag i avsnitt 1.4 ger en översikt avseende förhållandet mellan skatteförfarandet och europarätten:

Det finns inte något europarättsligt förfarandemässigt regelverk som styr SFL. Även för skatteregler vars innehåll ska bedömas utifrån EU-rätten, såsom t.ex. ang. ML som styrs av framför allt mervärdesskattedirektivet, ligger kompetensen att bestämma *form och tillvägagångssätt* för implementeringen av EU-rätten kvar hos de nationella myndigheterna, enligt art. 288 tredje st. FEUF (jfr även 11 200 000).

I och för sig finns den s.k. tillämpningsförfordningen, som är direkt tillämplig i EU-länderna, enligt art. 288 andra st. FEUF, men den gäller tillämpningen av mervärdesskattedirektivets materiella regler. SFL, som behandlar beskattningsförfarandet, baseras inte på tillämpningsförfordningen.

¹²⁹ Jfr Forssén 2015 (1), avsnitt 2.7.

Däremot kan principer från EU-rätten och konventionsrätten påverka skatteförfarandet. Exempelvis kan principer i eller uttolkade ur EKMR och dess tp influera vid tillämpningen av SFL och i skatteprocessen. Exempelvis har det bidragit till att SFL, som infördes 2012, genom 2 kap. 5 § SFL innehåller en kodifiering av den s.k. proportionalitetsprincipen.

Beträffande vad som avses med *form och tillvägagångssätt* i art. 288 tredje st. FEUF får nämnas att någon exakt mening inte har fastställts.¹³⁰ Att denna restkompetens lämnats åt medlemsstaterna ger dem enbart valmöjligheter inom ramarna för den nationella konstitutionella och processuella rätten att vidta åtgärder för att genomföra ett direktiv.¹³¹ Samma konstitutionella och processuella rättigheter bör enligt min mening också komma till uttryck genom förfarandemässiga regler från EU på de områden där EU-rätten styr innehållet i de materiella reglerna, såsom beträffande mervärdesskatterätten. Det är avgörande för EU-projektet att den inre marknaden fungerar, och då måste i enlighet med den primärrättsliga art. 113 FEUF harmonisering av EU-ländernas lagstiftningar på området indirekta skatter åstadkommas. Även om EU inte är en stat, är det därför av stor betydelse att den nivå inom EU-rätten som motsvarar den konstitutionella nivån i nationell rätt, dvs. EU:s primärrätt, får genomslag också i form av förfaranderegler om bl.a. moms. Lagstiftaren borde därför ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att påbörja ett arbete som bl.a. klarlägger vad som gäller beträffande nämnda restkompetens enligt art. 288 tredje st. FEUF, och som ska resultera i en EU-förordning, dvs. en sekundärrättslig rättsakt, som innehåller förfaranderegler för t.ex. moms. Tillämpningsförordningen gäller enbart mervärdesskattedirektivets materiella regler (jfr 12 213 235). Den är inte tillräcklig för att lösa sådana frågor som följdändringsbeslut till följd av ändring av gällande rätt på grund av nationella domar eller domar från EU-domstolen. Det är enligt min uppfattning nödvändigt att en EU-förordning införs med förfaranderegler för momsen. Då kan tullagen (2016:253) och unionstillförordningen tjäna som förebild (jfr 12 201 010) såtillvida att SFL hänvisar till en EU-förordning om mervärdesskatteförfarandet, så att SFL enbart innehåller vissa förfaranderegler i övrigt vilka i så fall gäller situationer som omfattas av restkompetensen enligt art. 288 tredje st. FEUF. Att lagstiftaren inte har tagit upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att påbörja ett arbete om införande av en EU-förordning om mervärdesskatteförfarandet utgör enligt min uppfattning också ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

Jag får för sammanhanget också nämna att SAL – i likhet med tullagen – kan tjäna som förebild för införande av en EU-förordning om mervärdesskatteförfarandet. SAL hänvisar också till EU-rätten, där EG:s – numera EU:s – förordning (EG) nr 883/2004 om social trygghet är direkt tillämplig.¹³² Emellertid bör i visst hänseende den förordningen beaktas redan enligt gällande rätt beträffande de materiella reglerna i ML, nämligen ang. uttagsbeskattning för privat användning av personbil eller motorcykel,

¹³⁰ Se Prechal 2005 s. 73. Jfr även Forssén 2015 (1), avsnitt 1.2.3

¹³¹ Se Prechal 2005 s. 74 och även s. 68. Jfr även Forssén 2015 (1), avsnitt 1.2.3.

¹³² Förordningen (EG) nr 883/2004 gäller inom hela EES, dvs. i de 28 EU-länderna och Island, Liechtenstein och Norge, samt i Schweiz.

enligt 2 kap. 5 § första st. 3 och andra st. ML. Vid bestämningen av beskattningsunderlaget för sådant uttag hänvisar 7 kap. 4 § ML till 2 kap. 10 a och 10 b §§ SAL (jfr 12 201 023), där för övrigt hänvisning i sin tur sker till IL. Av 3 § SAL följer att EU-rätten om social trygghet kan begränsa skyldigheten att betala avgifter enligt SAL, dvs. skyldigheten att betala socialavgifter (arbetsgivaravgifter resp. egenavgifter). Därigenom kan i ifrågavarande fall EU:s förordning om social trygghet påverka den materiella regeln i ML. Jag har för övrigt berört detta något i annat sammanhang, varvid jag också kort tar upp begränsningarna av avdragsrätt avseende personbilar och motorcyklar i 8 kap. 15 och 16 §§ ML på temat EU-konformitet.¹³³

- Den fråga som jag anser måste besvaras i förevarande sammanhang är återigen – och då oavsett om lagstiftaren tar upp med nämnda EU-institutioner ang. behovet av införande av en EU-förordning om mervärdesskatteförfarandet – denna: Föreligger det en skillnad angående vad som ska uppfattas som gällande rätt på skatteområdet mellan avgöranden från EU-domstolen resp. HFD?

12 201 030 Skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML och bestämmningen av det skattepliktiga området etc

12 201 031 Prövning av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är beskattningsbara personer

För en översiktlig genomgång av den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare, 6 kap. 7 § ML, hänvisar jag till 11 222 000. I förevarande avsnitt berör jag enbart vissa problem som kan föreligga t.ex. på grund av att regeln härrör från tiden innan Sverige hade ett momssystem, dvs. från tiden innan GML infördes 1969.

Regeln om särskild skattskyldighet i 6 kap. 7 § ML härrör, som nämnts, från den allmänna varuskatten från 1959.¹³⁴ Den har, som också nämnts, sin närmaste motsvarighet i art. 14.2 c och 28 i mervärdesskattedirektivet. Den allmänna varuskatten ersattes den 1 januari 1969 av den första svenska lagstiftningen om mervärdesskatt, dvs. av GML, som i sin tur ersattes den 1 juli 1994 av ML. Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare, 6 kap. 7 § ML, har överförs utan någon särskild analys från 1959 års lagstiftning om allmän varuskatt till den svenska mervärdesskatterätten, först till GML och därifrån till ML och 6 kap. 7 §, som lyder:

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

¹³³ Se Forssén 2008, avsnitt 1.3.2, kapitel 6 och avsnitt 7.1.

¹³⁴ Se 11 222 000.

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

Regeln innebär att huvudmannen 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.¹³⁵ Ett problem vid tillämpningen är att SKV hävdar att 6 kap. 7 § ML inte bara omfattar kommissionärsförhållanden, utan alla situationer där mellanmannen (förmedlaren) agerar i eget namn i förhållande till köparen av en vara eller tjänst. Problemet därvidlag är att i sådana branscher där en förmedlare antingen arbetar som vanlig agent eller som kommissionär åt sin huvudman är begreppet ”6:7-fall” obekanta. Tvisten som uppstår mellan förmedlaren och SKV innebär att mellanmannen som för viss omsättning har valt att agera som vanlig agent har uppfattningen att dennes beskattningsunderlag endast utgörs av provisionen från huvudmannen, medan SKV hävdar att förmedlingen omfattas av 6 kap. 7 § ML enbart på den grunden att huvudmannen inte är synlig i fakturan och därmed ska mellanmannen anses ha agerat *i eget namn* och uppburit likviden med den följd att denne enligt 6 kap. 7 § ML också anses göra huvudmannens omsättning, dvs. beskattningsunderlaget för mellanmannen ska enligt SKV vara hela priset för varan eller tjänsten till kund och inte bara förmedlingsprovisionen från huvudmannen.

Jag anser att den beskrivna inställningen från SKV:s sida inte har stöd i en tolkning av 6 kap. 7 § ML utifrån den EU-rätt som gäller på området sedan 1995, och jag gör en jämförelse med begrepp som har förekommit i svensk mervärdesskatterätt, men som idag inte skulle fungera i förhållande till EU-rätten på området.¹³⁶

Intill den 1 juli 1982 angavs i 8 § 4) GML undantag från skatteplikt för: ”elektrisk kraft, värme samt gas och annat bränsle för uppvärmning eller energialstring, dock inte ved, torv, T-sprit eller annan fotogen än flygfotogen och fotogen för drift av snabbgående dieselmotor”. Notera att *energi* inte anses möjlig enligt fysikens lagar. Energi kan bara omvandlas mellan olika energiformer. En definition av energi är ”en inneboende (god) förmåga att åstadkomma direkta handlingar eller påtagliga resultat i den yttre verkligheten. En annan är ”en företeelse som har förmåga att åstadkomma mekaniskt arbete eller mekanisk rörelse”. Energiform är ”den form i vilken energi i fysikalisk mening uppträder vid visst tillfälle”.¹³⁷ Ordet *energi* kan användas i allmänt språkbruk, men inte för sådana speciella sammanhang som när området

¹³⁵ Se 11 222 000.

¹³⁶ Jfr ang. ’momsen enligt EU-rätten’/’mervärdesskatteprincipens beståndsdelar enligt EU-rätten’: Forssén 2011 s. 198, 259, 271-277, 279 och 280 och avsnitten 2.4.1-2.4.1.4 i Forssén 2015 (1).

¹³⁷ Se Norstedts svenska ordbok 1991 s. 216.

för beskattning ska bestämmas. Det används inte i ML och hade utmönstrats redan vid reformen av GML den 1 januari 1991. Då ändrades genom SFS 1990:576 bl.a. bestämmingen av det skattepliktiga området för tjänster, så att tjänsterna gjordes generellt skattepliktiga i likhet med vad som redan var fallet med varorna. Det var en viktig EG-anpassning av den svenska momsen till sjätte direktivet (numera mervärdesskattedirektivet) som således skedde redan innan Sverige blev EU-medlem 1995.¹³⁸ Från att det skattepliktiga området för tjänster bestämdes enligt en enumerationsprincip gjordes 1991 tjänsterna generellt skattepliktiga med undantag från skatteplikt särskilt angivna i lagen, i likhet med vad som redan gällde beträffande varorna.¹³⁹ Ett problem med bruket av ordet *energialstring* i ML hade varit att det beskriver något som inte finns i sinnevärlden, och således inte kan tillhandahållas. Det hade inte varit funktionellt för att bestämma vad som är en tjänst enligt 1 kap. 6 § ML. Denna korta historik kring ett begrepp som har använts i den svenska mervärdesskatterätten visar på problematiken med att låta begrepp föras över från ett regelverk till ett som ersätter det tidigare. Beträffande 6 kap. 7 § ML föreligger enligt min mening följande problem i det hänseendet.

Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare, 6 kap. 7 § ML, emanerar från en lagstiftning där i första hand varor utgjorde skatteobjekt. Den allmänna varuskatten från 1959 omfattade således i första hand följande typiska beskattningssituation: En affärsidkare, t.ex. livsmedelshandlare, tillhandahåller mot betalning en vara över disk till en kund. Motsvarigheten till dagens 6 kap. 7 § ML angav i tredje st. första men. i anvisningarna till 12 § Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt: ”Vid försäljning i *kommission* anses kommissionären såsom säljare.” Tanken var uppenbarligen att exempelvis en mellanman som sålde varor i kommission skulle jämföras med en egenförsäljare. I art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet uppställs kravet att det ska vara fråga om ”Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning”, för att en mellanman ska jämföras med en egenförsäljare. Det saknas enligt min mening stöd för att användningen

¹³⁸ Jfr prop. 1989/90:111 s. 88, där lagstiftaren anger: ”För att klargöra skattepliktens generella omfattning bör lagen utformas så att vara och tjänst är skattepliktig om inte annat anges. En sådan teknik för angivande av beskattningsområdet överensstämmer också med vad som internationellt är vanligt, bl.a. i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv”. Jfr även Forssén 1993 s. 23, Forssén 1994 s. 25 och Forssén 2001 s. 18.

¹³⁹ Före 1991 angavs i 10 § GML, genom en uttömmande uppräknings (enumeration), de tjänster som var skattepliktiga enligt GML, och i 11 § GML angavs vissa tjänster som undantogs från skatteplikt. Redan dåför tiden angavs i 7 § GML en generell skatteplikt för varorna enligt GML, och i 8 § GML angavs vissa varor som var undantagna från skatteplikt. Genom SFS 1990:576 gjordes även tjänsterna generellt skattepliktiga. Se även prop. 1989/90:111 s. 86 samt avsnitt 2.4.1.4 i Forssén 2015 (1).

av lokutionen ”i eget namn” i art. 28 i mervärdesskattedirektivet, som avser tjänsterna, kan innebära att en bestämmelse ska anses implementerad i ML, genom 6 kap. 7 §, som skulle medföra – såsom SKV hävdar – att förmedlaren ska jämföras med en egenförsäljare enbart på den grunden att huvudmannen inte är synlig i fakturan till kunden. Enligt min mening borde ett klarläggande ha gjorts redan vid reformen genom SFS 1990:576, som bl.a. medförde att tjänsterna gjordes generellt skattepliktiga, av innebörd att omsättningen som huvudmannen gör enbart kan anses göras även av förmedlaren, om denne har ingått ett kommissionsavtal med huvudmannen, medan förmedlaren vid vanligt agentavtal endast anses göra en omsättning motsvarande förmedlingsprovisionen som denne uppbär från huvudmannen.

Ännu mer problematisk blir enligt min mening situationen när SKV anför tillämpning av 6 kap. 7 § ML avseende en mellanman som t.ex. idkar handel i Sverige med begagnade varor från andra EU-länder än Sverige. Under 13 110 000 berör jag särskilda problem med tillämpning av s.k. vinstmarginalbeskattning (VMB). Den som är s.k. beskattningsbar återförsäljare enligt 9 a kap. ML kan drabbas av att SKV angriper vederbörandes rätt att tillämpa VMB i stället för allmänna momsbestämmelser avseende en omsättning i Sverige på grund av momsmässiga förhållanden hos motparten i det andra EU-landet. Ofta är det i sådana fall så att mellanmannen alternativt borde kunna åberopa att vanligt agentförhållande råder och att beskattningsunderlaget är förmedlingsprovisionen. Då blir beskattningsunderlaget samma belopp som om VMB skulle godkännas av SKV, i stället för att SKV underkänner VMB och anför att beskattningsunderlaget ska anses utgöra priset för varan som erhålls från kund. I sådana fall avfärdar SKV ofta det alternativa yrkandet om att vanligt agentförhållande råder med att ”6:7-fall” föreligger, och att det innebär att mellanmannen ska jämföras med en egenförsäljare. Denne tillhandahåller enligt SKV i så fall inte bara en förmedlingstjänst, utan ska anses göra samma omsättning som huvudmannen. Fenomenet blir desto märkligare som SKV därmed anför att mellanmannen ska anses ha gjort ett förvärv momsmässigt sett från huvudmannen i det andra EU-landet, trots att mellanmannen inte anses ha någon skyldighet att ta med varorna i fråga i en varulagerinventering enligt 1955 års lag därom.¹⁴⁰ Det är, som nämnts, nämligen så att bestämmelsen i 6 kap. 7 § är en specialregel i ML, och någon motsvarighet finns t.ex. inte inom inkomstskatterätten.¹⁴¹

¹⁴⁰ Jfr lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen.

¹⁴¹ Se 11 222 000.

I Forssén 2015 (1) återfinns från min doktorsavhandling de problem som jag i första hand anser föreligger beträffande den s.k. representantregeln, 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), angående momsfrågor avseende enkla bolag och partrederier, och vilka enligt min mening visar på ett uppenbart behov av klarlägganden etc. av den regeln.¹⁴² De problem som jag i förevarande avsnitt (med viss anknytning också till 13 110 000) berör beträffande 6 kap. 7 § ML visar enligt min mening på liknande sätt åtminstone på ett behov av prövning i rättspraxis av omfattningen av den regeln när det gäller bestämningen av det skattepliktiga området etc. I sammanfattning pekar jag på följande till stöd för att ett sådant behov finns:

- Exempelvis bilhandel, båthandel, husvagnshandel, bygg- och anläggningsentreprenader och komponentindustrin är sådana branscher där begreppet ”6:7-fall” är obekant, men ändå anför SKV att beskattningsåtgärder kan vidtas gentemot förmedlare i dessa branscher så att de momsmässigt sett jämföras med egenförsäljare utan att kommissionärsförhållande föreligger. Det är enligt min mening en extrem tolkning och tillämpning av 6 kap. 7 § ML.
- Den beskrivna extrema tolkningen och tillämpningen av 6 kap. 7 § ML liknar den jag har beskrivit beträffande representantregeln, 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), där tolkningsresultatet av en regel kan bli så extremt att grunderna för momssystemet såsom det bestäms av EU-rätten åsidosätts. I nuvarande avfattning av 6 kap. 2 § ML kan nämligen tolkningen av den regeln innebära att en vanlig privatperson ges rätt till momsavdrag för sina utgifter.¹⁴³ Det är ett extremt tolkningsresultat, eftersom momsen är en konsumtionsskatt som ska bäras av konsumenten, som normalt är en vanlig privatperson, och som således inte ska erhålla avdrag för ingående moms vid sina inköp av t.ex. matvaror.¹⁴⁴
- Min uppfattning är att det också är extremt och inte godtagbart att tillämpa 6 kap. 7 § ML utifrån ett tolkningsresultat som skulle innebära en beskattning av något som inte förekommer i näringslivet. Något sådant som ”6:7-fall” kan inte existera vid sidan av kommissionsfall, för att jämföra en förmedlare med en egenförsäljare. Det är en företeelse som handlarna inte tillämpar och således kan en sådan tjänst inte tillhandahållas, enligt 1 kap. 6

¹⁴² Förstaupplagan av Forssén 2015 (1), dvs. min doktorsavhandling *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*, finns dessutom, som nämnts, i open access i databasen DiVA, www.oru.se.

¹⁴³ Se avsnitt 2.7 i Forssén 2015 (1).

¹⁴⁴ Se avsnitten 1.1.1 och 2.7 i Forssén 2015 (1). Jfr även 11 100 000.

§ ML. Det vore i och för sig inte lika extremt som med bruket i GML av ordet *energialstring*, vilket inte är möjligt enligt fysikens lagar, men det är tillräckligt extremt för att underkännas som något som omfattas av mervärdesskatten i en EU-rättslig mening. Vid implementeringen av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, såsom här med art. 14.2 c och 28, bör en avgränsning av vad som omfattas av mervärdesskatten åtminstone ske med hänsyn till skatteförmågeprincipen. Exempelvis nämnda företag inom bilhandel etc. gör sina kalkyler för prissättning utifrån de begrepp som tillämpas inom handeln. Därvidlag har de inte anledning att gå utöver vad som följer av direktivbestämmelserna i fråga, när det gäller att bestämma i vilka fall de ska jämföras med egenförsäljare. Att de skulle ha anledning att uppfatta att 6 kap. 7 § ML omfattar mer än kommissionsfallen i det hänseendet är en extrem tolkning som inte bör tillämpas enligt min mening. Inom handeln beskrivs förmedlare normalt sett som agenter respektive kommissionärer, och i art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet används också uttrycket *kommissionsavtal om köp eller försäljning*.¹⁴⁵

- Mervärdesskattedirektivet anger ingen definition av vad som förstås med *kommissionsavtal*, varför enligt min mening civilrätten, vilken parterna också beaktar för att åtskilja sådana avtal från vanliga agentavtal, bör avgöra den bestämningen. Därvidlag bör således vägledning hämtas i kommissionslagen (2009:865), där 1 § i och för sig anger att lagen avser försäljning och köp av lös egendom, och således inte tjänster, men innehåller begreppet ”i eget namn”. Enligt min uppfattning ger den lagen, tillsammans med lagen (1991:351) om handelsagentur, vars 1 § anger att en handelsagent tar upp anbud till eller sluter avtal i huvudmannens namn, vägledning för distinktionen mellan å ena sidan kommissionsfall och därmed omfattningen av 6:7 ML och å andra sidan vanliga agentavtal som omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML. I förarbetena till kommissionslagen anges att uppdragsgivarens – dvs. huvudmannens – intresse av överlåtelsen till tredje man respektive köpet från tredje man bör vara avgörande för frågan om parterna har träffat ett kommissionsavtal eller inte. Lagstiftaren anger att det därvidlag blir fråga om en helhetsbedömning av parternas avtal, och att det är svårt att försöka reglera närmare i lagen.¹⁴⁶ Enligt min mening är det således inte förenligt med EU-rätten på området, när SKV hävdar att 6 kap. 7 § ML inte bara omfattar

¹⁴⁵ Se 11 222 000.

¹⁴⁶ Jfr prop. 2008/09:88 s. 56.

kommissionärsförhållanden, utan även fall därutöver och att fakturans utseende skulle vara avgörande därvidlag. Om det inte finns skriftligt avtal eller andra omständigheter till ledning för bedömningen av vad parterna har avtalat i t.ex. förevarande hänseende, kan fakturan utgöra ett indicium därvidlag. Emellertid vore det enligt min mening inte ens möjligt att låta fakturans utseende i sig avgöra ifrågavarande tolknings- och tillämpningsproblem, eftersom faktureringsreglerna i ML i allmänhet inte stipulerar någon tidsgräns för fakturans utfärdande (jfr 31 210 000, 31 243 001 och även 12 201 032).¹⁴⁷ Det är enbart för *vissa situationer* som ML stipulerar en tidsfrist för utfärdande av faktura (jfr 31 230 000). Enligt min mening saknas det i stället ett särskilt st. i 6 kap. 7 § som hänvisar till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML, vilket jag återkommer till under 12 201 031 och 12 201 032. Det är i första hand genom avsaknaden av en sådan hänvisning i lagrummet som 6:7 ML kan föranleda uppfattningen som SKV anför, dvs. att ”6:7-fall” skulle lägga till något utöver kommissionärsförhållanden angående att bestämma i vilka fall en förmedlare momsmässigt sett ska jämföras med en egenförsäljare.

- Att hänvisningen till de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet i ML saknas i 6:7 utgör enligt min uppfattning också ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Bestämmelserna om skattskyldighet i särskilda fall i 6 kap. ML har över huvud taget inte berörts vare sig i utredningarna SOU 2002:74 eller Ds 2009:58 eller i Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23 och prop. 2012/13:124, som ledde till en momsreform den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368 (jfr 12 201 032).¹⁴⁸ Jag anser att det är enbart genom att lagstiftaren låter sådana viktiga frågor som exempelvis vad som avses med ”6:7-fall” bero som SKV kan etablera något slags faktisk gällande rätt, vid sidan av en gällande rätt baserad som sig bör på rättspraxis, varvid jag också får framhålla problemet med att HFD kan meddela ej prövningstillstånd utan någon motivering (jfr 12 213 164). Jag erinrar därvidlag om danska regeringens kritik i pkt 11 i EU-målet C-99/00 (Lyckeskog), av innebörd att svenska systemet med prövningstillstånd i högsta instans riskerar att leda till en inhemsk praxis som avviker från EU-domstolens.¹⁴⁹ Lagstiftaren

¹⁴⁷ Se prop. 2003/04:26 s. 42, 48 och 84.

¹⁴⁸ Jfr avsnitt 1.4 i Forssén 2015 (1).

¹⁴⁹ Jfr Forssén 2015 (2) s. 190. Jfr i nämnda hänseende även Forssén 2008 s. 94.

har dröjt länge med att fullfölja förslaget i SOU 2002:74 om att upphäva det kopplade området mellan huvudreglerna om redovisning av moms i 13 kap. ML, vilket nämns även under 12 202 070, men det kan vara bra att ta en sådan reform med försiktighet, eftersom mervärdesskattedirektivet – i likhet med föregångaren sjätte direktivet – saknar redovisningsregler. En sådan åtgärd skulle kunna inbjuda till tankar om något slags skatterättslig god redovisningssed på momsområdet, vilket jag har påtalat tidigare att SKV har varit inne på och som jag har argumenterat mot.¹⁵⁰ Det skulle vara förödande för bevisningen och rättssäkerheten i skatteprocessen och brottmålsprocessen, om det för företagsbeskattningsfrågor utvecklades ett skatterättsligt synsätt på begreppet god redovisningssed vid sidan av det civilrättsliga begreppet god redovisningssed enligt bokföringslagen (1999:1078), BFL.¹⁵¹ Däremot anser jag att reglerna om de materiella rättigheterna och skyldigheterna enligt ML vid varje tidpunkt måste vara EU-konforma, dvs. återspegla de närmast motsvarande bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, eftersom Sverige i egenskap av EU-medlem, enligt art. 288 tredje st. FEUF, är bunden vid att implementera direktivbestämmelserna i ML, så att det resultat som är avsett med direktivet uppnås. Detsamma gäller ML:s regler om fakturans innehåll, vilka också ska återspegla sina närmaste motsvarigheter i mervärdesskattedirektivet (jfr 31 210 000). Härvidlag bör för ifrågavarande sammanhang noteras att det inte finns något stöd i mervärdesskattedirektivet för att faktureringsreglerna skulle vara prejudiciella i förhållande till de materiella reglerna. Det gäller även beträffande ”6:7-fall”, och därför bör, för att undvika att SKV ska kunna etablera en motsatt faktisk gällande rätt, vid sidan av en rättspraxis som aldrig tycks kunna ta tag i frågan, ett särskilt st. införas i 6 kap. 7 § som hänvisar till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML.

- På samma sätt som med nämnda extrema tolkningsresultat avseende representantregeln (6 kap. 2 § ML) anser jag sålunda att den beskrivna regelkonkurrens som skulle kunna anses föreligga mellan ML och mervärdesskattedirektivet, med SKV:s tolkning av 6 kap. 7 § ML, bör åtgärdas genom en *de sententia ferenda* reducerande tolkning av den regeln i ML, så att resultatet blir förenligt med det resultat som ska uppnås med

¹⁵⁰ Jfr avsnitten 5.2.1 och 8.2.2.1 i Forssén 2008.

¹⁵¹ Bokföringsnämnden är en myndighet och ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed, enligt 8 kap. 1 § första st. första men. BFL.

mervärdesskattedirektivet.¹⁵² Därvidlag bör således beaktas att det inte finns någonting i mervärdesskattedirektivet som ger stöd för att momssystemet skulle innebära en beskattning av företag utöver vad som är förenligt med skatteförmågeprincipen, dvs. så att ”6:7-fall” skulle lägga till något utöver kommissionärsförhållanden, när det gäller att bestämma i vilka fall en förmedlare momsmässigt sett ska jämföras med en egenförsäljare.¹⁵³ Enligt min mening borde företagsskatterätten i sig inte kunna anses ’skapa’ situationer för beskattning som inte motsvarar verkliga affärsförhållanden inom näringslivet.

- Till ytterligare belägg för att det föreligger ett behov av prövning i rättspraxis av omfattningen av 6 kap. 7 § ML får jag anföra att den regeln, i likhet med jag anför i Forssén 2015 (1) om representantregeln avseende enkla bolag och partrederier, 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), i stort sett har överförts utan någon särskild analys från 1959 års lagstiftning om allmän varuskatt till den svenska mervärdesskatterätten.¹⁵⁴ I Forssén 2015 (1) redovisar jag ett flertal exempel på tillämpningsproblem med representantregeln, och inte bara på att den kan leda till ovan nämnda extrema tolkningsresultat.¹⁵⁵ Därvidlag har jag använt ett verktyg som jag kallar ABCSTUXY-modellen, för att ge en översiktlig, enkel bild av problematiken på både subjektssidan och objektssidan hos begreppet skattskyldig i representantregeln.¹⁵⁶ Även om min prövning av representantregeln utifrån den modellen rörde sig om bolag eller rederier med få bolagsmän eller delägare, visade redan den undersökningen på ett så omfattande behov av preciserande tillägg av regeln att den får anses som alltför komplex för en rättssäker bedömning av beskattningssituationen.¹⁵⁷ Skulle sedan mellanmansfall enligt 6 kap. 7 § ML läggas till, blir bilden givetvis ännu mer komplex. Att 6 kap. 7 § ML och 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL) emanerar från samma regelverk från tiden innan moms infördes i Sverige bör således enligt min uppfattning föranleda forskningsinsatser också avseende 6 kap. 7 § ML.

¹⁵² Jfr avsnitt 2.7 i Forssén 2015 (1). De sententia ferenda ”Om den dom som bör göras”, dvs. uttalanden om rätten såsom man önskar se den utformad i rättspraxis i framtiden. Se Bergström m.fl. 1997 s. 35.

¹⁵³ Ang. 6:7-cases, dvs. 6 kap. 7 § ML-fall (”6:7-fall”), se även pkt 3 i avsnitt 3.3 i *Part D* i Forssén 2017 (1) eller pkt 3 i avsnitt 3.3 i Forssén 2016.

¹⁵⁴ Jfr avsnitt 1.2.1 i Forssén 2015 (1).

¹⁵⁵ Se avsnitten 6.4-6.4.7 i Forssén 2015 (1).

¹⁵⁶ Se avsnitt 1.2.1 och kapitel 3 i Forssén 2015 (1).

¹⁵⁷ Se avsnitt 7.1.3.5 i Forssén 2015 (1).

Jfr även 12 213 234 ang. bruket av uttrycket ”i eget namn” avseende resetjänsten i 9 b kap. 1 § första st. ML. Jfr dessutom också 12 214 030 ang. ”6:7-fall”.

12 201 032 Prövning av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är icke beskattningsbara personer

Under 12 201 031 har jag beträffande 6:7-problematiken utgått från att mellanmannen (förmedlaren) är en beskattningsbar person, varvid jag pekar på beskattning med stöd av regeln av något som inte förekommer i näringslivet som ett extremt och icke godtagbart tolkningsresultat.

I förevarande avsnitt berör jag kortfattat 6:7-problematiken i förhållande till begreppet beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML, som genom SFS 2013:368 innebär en implementering därvidlag av huvudregeln om beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.¹⁵⁸ Frågan är om 6 kap. 7 § kan anses omfatta också icke beskattningsbara personer, vilket i så fall strider mot nyss nämnda direktivbestämmelse. Även i det perspektivet finner jag belägg för att det föreligger ett behov av prövning i rättspraxis av omfattningen av 6 kap. 7 § ML. Därvidlag får jag anföra följande:

- På samma sätt som angående vem som är delägare i enkelt bolag eller partrederi enligt representantregeln (6 kap. 2 § ML) innebär enligt min uppfattning 6 kap. 7 § ML, att mellanmannen (förmedlaren) kan vara en icke beskattningsbar person, dvs. i motsats till vad som gäller enligt 4 kap. 1 § ML en vanlig privatperson eller en anställd hos en beskattningsbar person.¹⁵⁹
- Nyss nämnda utvidgning genom 6:7 av kretsen av skattskyldiga i förhållande till 4:1 – och därmed också i förhållande till huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet – beror på att ML i sin nuvarande avfattning tillåter 6:7 att, i likhet med nuvarande lydelse av representantregeln, utvidga begreppet skattskyldig i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1, som hänvisar till huvudregeln om skattskyldighet i 1 § första st. 1. Det sker genom att 1 kap. 2 § sista st. ML anger att särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i bl.a. 6 kap. och – på samma sätt som med representantregelns bestämning av skattskyldig delägare i enkelt bolag eller partrederi – saknas en sådan hänvisning till 1 kap. 2 § första st. 1 ML som

¹⁵⁸ Se 11 100 000 ang. lydelse av 4 kap. 1 § ML resp. art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet,

¹⁵⁹ Jfr avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2015 (1).

finns i 6 a kap. 1 § andra st. ML för bestämningen av skattskyldighet i samband med reglerna om mervärdesskattegrupper (jfr även 12 201 031).¹⁶⁰

Jag föreslår således, på samma sätt som jag har gjort beträffande bestämningen av vem som är skattskyldig enligt representantregeln, att det beträffande vem som avses med skattskyldig förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML införs, på motsvarande sätt som i 6 a kap. 1 § andra st., ett särskilt st. i 6 kap. 7 § som hänvisar till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML.¹⁶¹ Genom en sådan hänvisning skulle 6:7 begränsas så att regeln enbart omfattar en mellanman (förmedlare) som i sig har karaktären av beskattningsbar person bör införas. Att nuvarande avfattning av ML ger ett tolkningsresultat som innebär att skattskyldig förmedlare (mellanmannen) kan vara en icke beskattningsbar person enligt 6 kap. 7 § ML, och således, i motsats till vad som gäller enligt 4 kap. 1 § ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, skattskyldig trots att denne är en vanlig privatperson, är ett extremt tolkningsresultat.¹⁶²

- Jag anser också att nämnda tolkningsresultat avseende 6:7 ML av innebörd att skattesubjektet inte bara skulle kunna vara en vanlig privatperson, utan även en anställd hos en beskattningsbar person i vederbörandes egenskap av anställd är ett extremt tolkningsresultat också i sistnämnda hänseende. Till belägg för att det är ett sådant extremt tolkningsresultat att en anställd hos en beskattningsbar person skulle kunna anses ha karaktären av beskattningsbar person i just sin egenskap av anställd anför jag EU-domstolens mål C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit), som jag också berör under 12 213 214. Där anför EU-domstolen bl.a., att undantaget i art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 213 211) inte kan tillämpas direkt på personal i ett bemanningsföretag.¹⁶³ Det är nämligen inte de anställda i ett sådant företag som är den beskattningsbara personen i enlighet med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Enligt domstolen utesluts därför de anställda från det begreppet just i sin egenskap av anställda, vilket följer av art. 10.¹⁶⁴
- Enligt min mening gäller EU-domstolens resonemang oavsett om det är fråga om att tolka och tillämpa en regel i ML om skatteplikt eller undantag från skatteplikt. Den närmast motsvarande regeln i ML till art. 132.1 g (och h) är 3 kap. 7 §

¹⁶⁰ Jfr avsnitten 2.8, 6.2.1.4, 6.3.3, 6.3.4, 6.6 och 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).

¹⁶¹ Jfr avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).

¹⁶² Jfr Schema 2 i avsnitt 2.8 i Forssén 2015 (1).

¹⁶³ Jfr pkt 24 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

¹⁶⁴ Jfr pkt 23 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

som anger vad som förstås med sådan social omsorg som undantas från skatteplikt. EU-domstolens mål C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) gällde gränsdragningen mellan skatteplikt och undantag, dvs. den objektsmässiga frågan, och innebär att den ska avgöras för skattesubjektet i fråga, dvs. för ett företag och inte med avseende på företagets anställda. På samma sätt anser jag att det EU-målet ger stöd för min uppfattning att en fråga om mervärdesbeskattning avseende en förmedlare ska gälla förmedlaren – företaget – och inte sådant företags anställda. Oavsett vad som gäller i övrigt beträffande 6:7 ML på temat förenlighet med mervärdesskattedirektivet och dess bestämmelser, är det ett icke EU-rättskonformt tolkningsresultat i förhållande till bestämningen av beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet att 6:7 ML skulle kunna ge en anställd karaktären av beskattningsbar person och därigenom skattskyldig.

Sålunda bör – så länge 6:7 finns kvar på nuvarande sätt i ML – nämnda extrema tolkningsresultat åtgärdas genom en *de sententia ferenda* reducerande tolkning av 6 kap. 7 § ML, så att resultatet blir förenligt med det resultat som ska uppnås med mervärdesskattedirektivet.¹⁶⁵ Huvudregeln om vem som utgör skattesubjekt bestäms av kriterierna för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, som är implementerad i 4 kap. 1 § ML, och således ska rekvisiten om självständighet och ekonomisk verksamhet etc. vara uppfyllda för personen själv i fråga, för att denne ska anses ha karaktären av beskattningsbar person.¹⁶⁶

Om ML trots allt, genom 6 kap. 7 § ML, ska tillåtas att fortsatt utvidga bestämningen av vem som är skattskyldig utöver vad som följer av mervärdesskattedirektivet, bör lagstiftaren också ändra huvudregeln om vem som är faktureringskyldig enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § första st. ML.

Genom SFS 2003:1134 ändrades den 1 januari 2004 faktureringskyldigheten enligt 11 kap. 1 § ML från att kopplas till om skattskyldighet uppkommer för en omsättning till att gälla omsättningar inom landet generellt sett från beskattningsbar person till en annan beskattningsbar person eller till en juridisk person som inte beskattningsbar person. Om faktureringskyldighet föreligger enligt 11 kap. 1 § ML, gäller den omsättningar av varor eller tjänster oavsett om

¹⁶⁵ I enlighet med art. 288 tredje st. FEUF är svenska domstolar och myndigheter skyldiga att tolka och tillämpa ML utifrån mervärdesskattedirektivet och det resultat som är avsett med det. Jfr även avsnitt 1.2.2 i Forssén 2015 (1).

¹⁶⁶ Jfr avsnitt 2.7 i Forssén 2015 (1).

dessa är skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt. Det är bara om undantag särskilt stipuleras i 11 kap. 2 § ML – för vissa undantag från skatteplikt enligt 3 kap. ML – som faktureringskyldighet inte föreligger därvidlag.¹⁶⁷ För en förmedlare som anses skattskyldig enligt den speciella regeln 6 kap. 7 § ML kan således nämnda utvidgning genom den regeln av vem som är skattskyldig innebära att vissa förmedlare är skattskyldiga, men inte faktureringskyldiga enligt ML. Det medför att vederbörande är redovisningskyldig för utgående moms enligt 13 kap. 6 § ML,¹⁶⁸ men inte skyldig att utfärda en faktura som uppfyller innehållskraven enligt 11 kap. ML. Om en sådan person exempelvis är en vanlig privatperson är denne inte bokföringskyldig enligt 2 kap. 6 § BFL, och således inte heller skyldig att upprätta verifikationer såsom fakturor enligt 5 kap. 6 och 7 §§ BFL.¹⁶⁹

Faktureringskyldighet bör enligt min mening också föreligga i förevarande speciella fall av skattskyldighet för förmedlare. På samma sätt som jag har anfört beträffande att representantregeln fortsatt skulle få lov att göra vanliga privatpersoner till skattesubjekt innebär nämligen rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beskattningsbeslut och kontrollskäl att samma omsättning, också avseende en förmedlare enligt 6 kap. 7 §, bör leda till såväl skattskyldighet som skyldighet att utfärda faktura enligt ML.¹⁷⁰ Under sådana omständigheter, bör nämligen fakturering som görs av en mellanman (förmedlare) som inte är beskattningsbar person anses utgöra fakturering av en äkta mervärdesskatt, och inte sådan felaktig fakturering av mervärdesskatt som enbart medför *betalningsskyldighet* för denne, enligt 1 kap. 1 § sista st. och 2 e § ML, men inte ger rätt till avdrag för mottagaren av fakturan eftersom ingående mervärdesskatt enbart omfattar förvärv som medför skattskyldighet och inte förvärv som medför nämnda betalningsskyldighet.¹⁷¹ Om SKV skulle komma att anföra att t.ex. vanliga privatpersoner, vilka har tagit fasta på reklamkampanjer med uppmaningen att *fakturera utan företag*, omfattas av skattskyldighet enligt 6 kap. 7 § ML utan att de utgör beskattningsbara personer enligt 4:1, uppstår problem för mottagare av sådan faktura beträffande avdragsrätten så länge huvudregeln i 11 kap. 1 § första st. ML stipulerar att faktura ska utfärdas mellan beskattningsbara personer.

¹⁶⁷ Jfr 31 221 000 och 31 223 000.

¹⁶⁸ I 13 kap. 6 § ML anges när redovisningskyldighet uppkommer för utgående skatt, och med utgående skatt förstås enligt 1 kap. 8 § första st. ML sådan skatt som ska redovisas till staten i enlighet med reglerna för skattskyldighet 1 kap. 1 § ML. Att faktureringskyldighet inte skulle föreligga saknar således prejudiciell verkan för uppkomsten av skattskyldighet och redovisningskyldighet.

¹⁶⁹ Jfr även Forssén 2018 (5) s. 17 samt Forssén 2018 (6).

¹⁷⁰ Jfr avsnitt 7.1.3.4 i Forssén 2015 (1).

¹⁷¹ Jfr 8 kap. 2 § andra st. ML.

Angående behov av lagstiftningsåtgärder beträffande ML respektive framtida forskningsinsatser på momsområdet anser jag att lagstiftaren bör prioritera representantregeln framför 6:7 på grund av att frågan om art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet innebär att begreppet beskattningsbar person kan omfatta icke rättssubjekt – såsom enkla bolag och partrederier – är grundläggande för mervärdesskattens omfattning. Det går enligt min mening inte att dra någon definitiv slutsats huruvida ett icke rättssubjekt skulle kunna utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet,¹⁷² men frågan bör i princip alltid finnas med vid forskningsinsatser på momsområdet, åtminstone i *svenska* avhandlingar. Den speciella regeln om skattskyldighet för förmedlare ingår visserligen i likhet med representantregeln i 6 kap., men den är mindre genomgripande systematiskt sett eftersom den berör en speciell situation, mellanmanssituationen, medan icke rättssubjekt kan vara mycket mer än bara enkla bolag och partrederier. Därför kan lagstiftaren ta upp 6 kap. 7 § ML med lägre prioritet än 6 kap. 2 § ML, medan 6 kap. 7 § ML i nuläget är obeforskad och borde ges utrymme vid framtida forskningsinsatser på momsområdet.

12 201 033 Ang. 6 kap. 7 § ML avseende förmedlare jämförd med oäkta kommissionärsförhållanden i 6 a kap. 1 § första st. 3 ML

Ett kommissionärsförhållande enligt 6 a kap. 1 § första st. 3 ML är ett specialfall av kommissionärsförhållande enligt de inkomstskatterättsliga regler vilka numera återfinns i 36 kap. IL (jfr 12 202 021). Ifrågavarande specialfall benämns därför för oäkta kommissionärsförhållanden, just för att betona dess karaktär av skatterättsligt specialfall.¹⁷³ Här ska enbart nämnas något om förhållandet mellan oäkta kommissionärsförhållanden och den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare, 6 kap. 7 § ML, som har berörts under 12 201 031 och 12 201 032.

När mervärdesskatten infördes i Sverige 1969, genom GML, meddelade dåvarande Riksskattenämnden den 30 oktober 1968 en bindande förklaring angående kommissionärsbolag av innebörd att skattskyldigheten enligt GML skulle åvila endast kommittentbolaget, när det gällde oäkta kommissionärsförhållanden.¹⁷⁴ HFD uttalade i ett förhandsbesked, RÅ 1995 not. 16, som omfattade både tiden före

¹⁷² Jfr avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1). Där anför jag för övrigt också att trots att det inte går att dra någon definitiv slutsats i subjektfrågan, bör ett förtydligande införas i mervärdesskattedirektivet av innebörd att en ekonomisk verksamhet som bedrivs självständigt av en rättslig figur som utgör ett icke rättssubjekt ska kunna ge även sådan figur karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

¹⁷³ Jfr RÅ 1995 not. 16.

¹⁷⁴ Jfr RSN 1969:30.9.

införandet av ML den 1 juli 1994 och tiden därefter, att nämnda bindande förklaring upphörde då, dvs. samtidigt med att GML ersattes av ML. Frågan som uppkom då var om skattskyldigheten till moms vid oäkta kommissionärsförhållanden skulle bedömas med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser eller enligt den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare i 6:7 ML. Med andra ord var frågan om kommissionärsbolaget skulle betraktas utifrån kraven för skattskyldighet för en egenförsäljare (återförsäljare) enligt 1 kap. 2 § första st. 1 (med hänvisning till 1 § första st. 1) ML eller utifrån specialregeln för vissa mellanmän (förmedlare) i 6:7 ML. Resultatet av HFD:s prövning av frågan blev följande:

- HFD ansåg, med hänvisning till uttalanden i prop. 1993/94:99 s. 190 och prop. 1968:100 s. 121 om att syftet med bestämmelsen i fråga (numera 6:7 ML) är att behandla en förmedlare av en vara på samma sätt som en återförsäljare, att bestämmelsen i 6 kap. 7 § ML inte är avsedd att tillämpas vid ett s.k. oäkta kommissionsförhållande. HFD ansåg att skattskyldigheten i sådana fall ska avgöras med stöd av allmänna regler i ML.

Genom momsreformen den 1 juli 1998 (SFS 1998:346) återinfördes så att säga den särskilda lösningen för mervärdesbeskattning av oäkta kommissionärsförhållanden (enligt 36 kap. IL), genom att kommissionärsföretag och kommittentföretag kan ansöka hos SKV om att registrera sig som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp) – jfr 12 202 021. Emellertid stödjer enligt min mening HFD:s avgörande i RÅ 1995 not. 16 min konklusion under 12 201 031 att det är en extrem tolkning att anse att 6 kap. 7 § ML skulle omfatta mer än vad som avses med kommissionsfall inom handeln. I stället för en sådan utvidgande tolkning innebär HFD:s avgörande enbart nämnda neگرade uttalande om att bestämmelsen i 6 kap. 7 § ML inte är avsedd att tillämpas vid ett s.k. oäkta kommissionsförhållande.

I linje med vad jag har anfört under 12 201 031 och 12 201 032 anser jag således att också de i förevarande avsnitt berörda omständigheterna belägger att det saknas ett särskilt st. i 6 kap. 7 § som hänvisar till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML.

12 201 034 Mer om ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler – exemplet undantag från skatteplikt i 3 kap. ML vid import av gas från tredje land

Jag tar, utöver 12 201 024 (frågan om beskattningsunderlagets påverkan av felaktig punktskatt) samt utöver nämnda 'energialstring' och '6:7-fall' i 12 201 031, 12 201 032 och 12 201 033, upp ytterligare ett exempel i

detta avsnitt på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler:

- Genom SFS 2004:1155 implementerades i 3 kap. 30 § ML (jfr 21 111 200) art. 1.3 i rådets direktiv 2003/92/EG, där det angavs att det, angående undantag från skatteplikt för införsel, i art. 14.1 i sjätte direktivet skulle läggas till följande led:¹⁷⁵

”k) Import av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el.”

- Den bestämmelsen återfinns idag i art. 143.1 i mervärdesskattedirektivet, som stipulerar vissa undantag från skatteplikt för import, nämligen i led l, och har, genom rådets direktiv 2009/162/EU, ändrats så att den lyder:

”Import av gas som transporteras genom ett naturgassystem eller varje nät som är anslutet till ett sådant system eller införs från ett fartyg som transporterar gas i ett naturgassystem eller rörledningsnät uppströms, av el eller av värme eller kyla genom nät för värme och kyla.”

- Genom SFS 2010:1892 implementerades mervärdesskattedirektivets art. 143.1 l i 3 kap. 30 § femte st. ML, som lyder:

”Från skatteplikt undantas även import av

1. gas som

a) transporteras genom ett naturgassystem eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system, eller

b) förs över från ett fartyg som transporterar gas till ett naturgassystem eller till ett rörledningsnät uppströms,

2. el, eller

3. värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.”

- Av intresse i förevarande ”ord och kontext”-perspektiv är hur lagstiftaren kommenterar ordet *uppströms* i pkt 1 b):

- I författningskommentaren anger lagstiftaren att med termen *uppströms* ”ska i detta sammanhang förstås att ett rörledningssystem används i samband med produktionsverksamhet, dvs. gasutvinning” och lagstiftaren

¹⁷⁵ Jfr även prop. 2004/05:15 s. 31.

skriver att termen är ”hämtad från olje- och gasindustrins språkbruk”.¹⁷⁶

- Lagstiftaren nämner i och för sig i den allmänna motiveringen att utvidgningen av skattebefrielsen i fråga vid import av gas sker av neutralitetsskäl.¹⁷⁷ Emellertid missar lagstiftaren att det är transporten av gas med hjälp av fartyg fram till det att återförgasning sker som måste undantas från skatteplikt vid import, för att motsvarande sträcka som transport annars sker av gas som importerats genom rörledningar inte ska gynnas skattemässigt. Av pkt 3 i ingressen till rådets direktiv 2009/162/EU följer nämligen enligt min mening att skattebefrielsen i fråga – som har implementerats i 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML – motiveras av neutralitetsskäl i förhållande till undantag för gas som importerats – dvs. införs från tredje land (plats utanför EU) – genom rörledningar. Rådet anger också däri att gas som importerats med hjälp av fartyg har samma egenskaper som den gas som importerats genom rörledningar och som är, efter återförgasning, avsedd att transporteras genom rörledningar.
- Sistnämnda är således den verkliga kontext i vilken ordet *uppströms* i 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML ska sättas. Om fortsatt enbart det undantag från skatteplikt som stipuleras för import av gas genom rörledningar enligt pkt 1 a) i lagrummet skulle ha gällt, skulle bristande neutralitet ha förelegat gentemot import av gas med hjälp av fartyg fram till återförgasningen. I beskattningsunderlaget för moms vid import av vara ska nämligen även ingå sådana bikostnader som bl.a. transportkostnader som uppkommer fram till första bestämmelseorten här i landet.¹⁷⁸ Genom pkt 1 b) i 3 kap. 30 § femte st. uppkommer inte mervärdesbeskattning av den del av transporten av gas med hjälp av fartyg som sker inom landet vid import från tredje land. Neutralitet föreligger således i förhållande till import av gas från tredje land som transporteras hela vägen i rörledningar.
- I förarbetena till SFS 2004:1155 noterades att det dåförtiden saknades distributionsnät i form av rörledning till Sverige från tredje land, och att importen av gas skedde via båt eller bil.¹⁷⁹ Införsel av gas via rörledning har av tradition skett från Danmark, men numera finns gasledning i Östersjön från Ryssland till Tyskland och det vore idag tekniskt möjligt med import av gas via

¹⁷⁶ Se prop. 2010/11:28 s. 63.

¹⁷⁷ Jfr prop. 2010/11:28 s. 26.

¹⁷⁸ Jfr 7 kap. 8 § tredje st. första men. ML.

¹⁷⁹ Se prop. 2004/05:15 s. 30.

rörledning från tredje landet Ryssland. En annan sak är det i förevarande sammanhang att gas som kommer via rörledning till Sverige har sitt ursprung i Ryssland, även om den kommer på så sätt via EU-länderna Tyskland och Danmark. Jag får sålunda uppmärksamma att samhället blir alltmer komplext och att teknikutvecklingen sker i ett högt tempo. I det perspektivet är det bra att det finns regler i ML som ska garantera neutralitet vid beskattningen, såsom i förevarande fall med import av gas via rörledning respektive med hjälp av fartyg för överföring till rörledning, men det kräver också att lagstiftaren är medveten och kunnig om den verkliga kontext i vilken orden som ska skapa skattereglerna sätts. En sådan förenkling som lagstiftaren gjorde i förarbetena, genom att hänvisa ordet *uppströms* till branschspråkbruk och inte beröra vad ordet innebär i en verklig kontext (som för övrigt framgår i ingressen till det aktuella direktivet), riskerar att leda till en i förhållande till syftet med reglerna missvisande färdig regeltext. Sistnämnda är också något som jag benämner *communication distortions* – i lagstiftningsproceduren – och behandlar från ett *fiscal sociology*-perspektiv i annat sammanhang.¹⁸⁰

Svenska domstolar och myndigheter är i och för sig skyldiga att tolka och tillämpa ML utifrån mervärdesskattedirektivet och det resultat som är avsett med det.¹⁸¹ Emellertid är lojaliteten till förarbeten vid lagtolkning tungt förankrad i svensk rättsskälrelära.¹⁸² Därför bör kommentarer som lagstiftaren gör i förarbetena vara tydliga när det gäller beskrivningen av motiven för regeln som ska implementeras. I ingressen till ett direktiv från EU anges skälen – motiven – för reglerna i direktivet,¹⁸³ och rättstillämparna ska enligt min mening inte ges en bristfällig vägledning för lagtolkning i förarbetena. I exemplet med vad som menas med 'uppströms' får den som därvidlag använder propositionen och författningskommentaren däri som rättskälla en bristfällig information om motiven för direktivbestämmelsen som infördes i 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML. En rättstillämpare måste för lagtolkning gå vidare till EU-direktivet i fråga och de skäl som framgår av dess ingress angående temat neutralitet, för att finna de relevanta motiven för direktivbestämmelsen. Först då kan rättstillämparen göra en relevant tolkning av det lagrum i

¹⁸⁰ Se Forssén 2017 (1) och Forssén 2016, där jag, som nämnts (se 12 200 001 ang. temat *ord och kontext*), bl.a. berör att språket är beroende av en kontext – “language has a context-dependence” – och vad det betyder i ett perspektiv av *Law and Language*. Det ingår i den nya gren inom *fiscal sociology* som jag har lanserat genom Forssén 2017 (1), och benämner *the Making of Tax Laws*.

¹⁸¹ Se art. 288 tredje st. FEUF. Se även avsnitt 1.2.2 i Forssén 2015 (1).

¹⁸² Jfr avsnitt 1.2.2 i Forssén 2015 (1).

¹⁸³ Jfr avsnitt 2.3 i Forssén 2015 (1)

vilket direktivbestämmelsen ska vara implementerad, dvs. av 3 kap. 30 § första st. 1 b) ML.

För övrigt beskriver jag under 21 112 000, beträffande moms och import, en förmodad lucka i lagen beträffande reglerna om att SKV den 1 januari 2015 övertog mervärdesbeskattning av visst slag av import från Tullverket, genom SFS 2014:50, lag om ändring i mervärdesskattelagen, och SFS 2014:51, lag om ändring i tullagen (2000:1281) – som ersattes den 1 maj 2016 av tullagen (2016:253). Tolkningsproblemet här gäller *subjektsfrågan* och att det finns två relevanta bestämmelser av beskattningsbar person i ML till vilka aktuella regel i tullagen kan anses hänvisa, nämligen 4 kap. 1 § och 5 kap. 4 §. Jag uppmärksammade finansdepartementet på luckan 2014-12-12 och finansdepartementet svarade 2014-12-16 (Dnr. Fi2014/4452). Det som är betänkligt enligt min mening är att regeringen hänvisar till att avvakta rättspraxis hellre än att vidta ändringar för att minska risken för upplägg med anledning av påtalad lucka i lagen (jfr 21 112 000). Lagstiftaren hade chansen att enkelt avhjälpa luckan, när tullagen (2016:253) ersatte tullagen (2000:1281). Jfr 12 213 164, 21 112 000 och 21 220 200.

Se även under bl.a. 12 213 141 (jfr 12 200 001). Där tar jag upp mer om problem som lagstiftaren bör beakta på temat ord och kontext, när det gäller att skapa skatteregler. Jag berör därvidlag ett exempel angående bestämningen av undantag från skatteplikt för rättigheter, som avser äldre svensk mervärdesskatterätt.

12 202 000 Olika fall av omsättning kontra ej omsättning

Det kan således te sig enkelt att bestämma den momsmässiga statusen på en prestation, oavsett om prövningen sker enligt ML eller mervärdesskattedirektivet. De flesta omsättningar är skattepliktiga, eftersom skatteplikten för omsättning av varor och tjänster är generell (12 201 020). Emellertid kan det leda fel; ett mottaget belopp kanske inte utgör någon omsättning alls enligt ML. Under 12 202 010-12 202 090 sker därför en genomgång med exempel på olika fall på bl.a. temat omsättning kontra ej omsättning enligt 2 kap. – och 1 kap. 3 § – ML.

12 202 010 Lån, aktieägartillskott och dylikt¹⁸⁴

Det är viktigt att hålla i minnet att skattskyldighet enligt ML för skattepliktig omsättning alltid förutsätter att prestationen avser en beställd vara eller tjänst.¹⁸⁵ Det ska vara fråga om att en viss kvantitet varor eller tjänster överläts mot ersättning. I andra fall föreligger inte

¹⁸⁴ Jfr Forssén 2001 s. 33.

¹⁸⁵ Jfr 1 kap. 3 § andra st. ML.

någon omsättning och sådana företeelser medför aldrig moms skyldighet.

Exempelvis olika typer av kapitaltillskott till företaget, lån, aktieägartillskott, etc., utgör inte omsättningar momsmässigt sett och medför således inte momsbeskattning, så länge det faktiskt inte är fråga om ersättningar för beställda varor eller tjänster.

12 202 020 Utdelningar från dotterbolag och koncernbidrag¹⁸⁶

Utdelningar från dotterbolag och koncernbidrag utgör inte heller omsättningar momsmässigt, om det faktiskt inte är fråga om ersättningar för beställda varor eller tjänster.¹⁸⁷ Att enbart benämna ett mottaget belopp koncernbidrag, innebär dock inte att mervärdesbeskattning undgås.¹⁸⁸ Beträffande koncernförhållanden och liknande får samtidigt framhållas att det gäller som en allmän princip (huvudregel) att moms inte koncernredovisas (varmed jag också avser andra intressegemenskaper än vad som menas med koncern).¹⁸⁹ I likhet med vad som gäller personer i övrigt prövas således om förutsättningarna för skattskyldighet är uppfyllda för varje bolag i t.ex. en koncern.

Det finns två undantag från nämnda huvudregel om att moms inte 'koncernredovisas', nämligen:

- beträffande s.k. mervärdesskattegrupper, som kommenteras under 12 202 021; och
- angående vissa interna tjänster, som kommenteras under 12 202 022 och 12 213 211.

Före den 1 januari 2016 fanns ytterligare ett dylikt undantag, nämligen beträffande s.k. slussning av ingående moms inom äkta koncerner. Det upphörde den 1 januari 2016, genom SFS 2015:888. Emellertid kommenteras undantaget under 12 202 023, eftersom det dels kan finnas ärenden som avser tid före 2016 där undantaget är föremål för prövning, dels kan vara av intresse att jämföra undantaget med framför allt reglerna om mervärdesskattegrupper när det gäller den svenska mervärdesskattens förhållande till EU-rätten på området.

¹⁸⁶ Jfr Forssén 2001 s. 33.

¹⁸⁷ Jfr 1 kap. 3 § andra st. ML. Jfr även 12 202 010.

¹⁸⁸ Jfr RÅ 1989 ref. 86. Se även EU-mål C-16/00 (Cibo).

¹⁸⁹ Den principen följer av att ordet *den* används beträffande skattskyldig resp. betalningsskyldig i huvudreglerna 1 kap. 2 § första st. 1 ML resp. art. 193 i mervärdesskattedirektivet samt av att *denne* används beträffande beskattningsbar person i art. 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet. Jfr även avsnitt 3.2 i Forssén 2015 (1).

Här ska bara också nämnas att lagstiftaren hade kunnat täppa till en lucka ang. en regel som finns kvar i 8 kap. 4 § ML, nämligen i lagrummets pkt 4, som i ordningen stod närmast före den pkt 5 i tidigare första st. – slussningsregeln – som upphörde den 1 januari 2016. Bestämmelsen i 8 kap. 4 § 4 gäller den situationen att en skattskyldig köper en fastighet etc. som hos en byggmästare har varit föremål för uttag enligt 2 kap. 7 § ML. Jag beskriver kort luckan i lagen enligt följande. När byggmästaren säljer sin fastighet sker det momsfrött, enligt 3 kap. 2 § ML. Byggmästaren ska uttagsbeskattas i sin rörelse för de tjänster denne utfört på sin egen fastighet. Enligt 8 kap. 4 § 4 ML får en köpare som är skattskyldig i sin verksamhet dra uttagsmomsen som ingående moms för förvärvet av fastigheten till sin verksamhet, även om byggmästaren ännu inte har redovisat utgående moms till SKV på sitt uttag ännu. Därigenom kan de regler om s.k. omvänd skattskyldighet som infördes inom byggsektorn den 1 juli 2007 i 1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. ML, genom SFS 2006:1031 (och SFS 2006:1293), för byggtjänster kringgås i ett visst hänseende. En byggmästare (byggföretag) har avdragsrätt för ingående moms i hela sin byggnadsrörelse, om denne tillhandahåller både utåtriktade entreprenadtjänster och byggnationer i egen regi. I sistnämnda hänseende är det inte fråga om tillhandahållande av tjänster åt annan, utan om försäljning av en vara, fastigheten, varför ordningen med omvänd skattskyldighet inte gäller. Byggmästaren kan således sälja sin egenregifastighet momsfrött och underlåta att till SKV redovisa och betala moms på uttag utan att skattskyldig köpare förlorar sin avdragsrätt, enligt 8 kap. 4 § 4 ML. Det innebär att det är möjligt att kringgå andra strecksatsen i 1 kap. 2 § första st. 4 b, som ska hindra att tillfälliga aktörer sätts in i entreprenadkedjor för att kringgå ordningen med omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Lagstiftaren har missat detta, trots att jag i två artiklar redan 2007 berörde bl.a. ifrågasvarande fenomen.¹⁹⁰

Jag anser att lagstiftaren borde ha tagit tag i förevarande lucka i lagen, och det hade varit lämpligt att införa en regeländring därvidlag den 1 januari 2016 när ändå de i 8 kap. 4 § näraliggande reglerna om slussning av ingående moms upphävdes. Det hade kunnat ske genom att avdragsrätten för skattskyldig köpare i 8 kap. 4 § första st. 4, dvs. nuvarande 8 kap. 4 § 4 ML (SFS 2015:888), hade ändrats så att det inte längre stod att den rätten gäller ”utgående skatt som säljaren har redovisat eller ska redovisa för uttagen”, utan ”utgående skatt som säljaren har redovisat för uttagen”. Att lagstiftaren inte har gjort en ändring i 8 kap. 4 § 4 utgör enligt min mening ytterligare ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. För jämförelse med ett liknande ”fall”: se 12 212 211 ang. 9 kap. 8 § andra st. 1 ML (tidigare 9 kap. 3 § första st. 1 ML).

För eventuella forskningsinsatser föreslår jag en genomgång av såväl inkomst- som mervärdesbeskattningen inom byggsektorn. Exempelvis är kopplingen från den ovan nämnda särskilda uttagsregeln 2 kap. 7 § ML till det inkomstskatterättsliga begreppet byggnadsrörelse av intresse, framför allt genom att mervärdesskatten styrs av EU-rätten medan begreppet byggnadsrörelse i 27 kap. IL omfattas av *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna* (jfr 12 213 214 och 12 214 050). EU-målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck) medförde ändringar den 1 januari 2008, genom SFS 2007:1376, av de allmänna reglerna om uttag i 2 kap. ML. Det EU-målet berördes kort i Sonnerby 2010 (jfr 12 201 022). Även särreglerna om uttag i 2 kap. 7

¹⁹⁰ Se Forssén 2007 (3) och Forssén 2007 (4).

och 8 §§ ML berördes kort där.¹⁹¹ Jag noterade i Forssén 2008, att *Hotel Scandic Gåsabäck* från 2005 gav uppslag till att på temat EU-konformitet utreda specialreglerna om uttag för egenregiarbeten på fastigheter hos byggmästare respektive hos företag med i övrigt momsfria verksamheter enligt 2 kap. 7 § respektive 2 kap. 8 § ML, varvid jag nämnde att professor Eleonor Kristoffersson redan i en artikel 2005 om det EU-målet lämnade en tråd att ta upp därvidlag.¹⁹²

Jfr för övrigt ang. fastighetsbegreppet och begreppet fast egendom (eng., *immovable property*) respektive begreppet fastighetsägare: 12 212 111 resp. 12 213 124. Beträffande 12 213 124 får jag också nämna att de förslag som jag gör där om utarbetande från SKV:s sida av information om redovisning av moms i konkurs innebär att sådana regler som 8 kap. 4 § 4 ML också bör beaktas därvidlag. Enligt GML var byggmästaren enligt 16 § fjärde st. skyldig att utfärda faktura på köparens begäran vid försäljning av egenregifastighet, varvid moms på uttag skulle redovisas i sådan faktura. Någon sådan regel finns inte i ML, utan där anges i 11 kap. 3 a § en tidsgräns för när byggmästaren ska utfärda fakturan (jfr 31 230 000). Om byggmästaren har försatts i konkurs, är det upp till konkursförvaltarens välvilja om köparen ska erhålla en moms bärande faktura – vilket förutsätter att konkursförvaltaren utfärdar den åt konkursgäldenären, eftersom denne saknar rådighet på grund av konkursbeslutet.

12 202 021 Mervärdesskattegrupper¹⁹³

Mervärdesskattegrupper enligt 6 a kap. ML, som infördes den 1 juli 1998 genom SFS 1998:346, har berörts något under 12 201 033. Här får översiktligt följande nämnas om reglerna om mervärdesskattegrupper, som baseras på en fakultativ direktivbestämmelse:¹⁹⁴

- Genom gruppregistreringen kan två eller flera företag i samverkan ansöka om att registrera en mervärdesskattegrupp och betraktas som en enda beskattningsbar person.¹⁹⁵
- Registreringen innebär att sådana företag som är medlemmar i en registrerad mervärdesskattegrupp blir inte skattskyldiga för skattepliktiga omsättningar mellan varandra.
- Genom registreringen undgår sålunda gruppmedlemmar utan rätt att dra ingående moms att drabbas av moms som en kostnad på koncerninterna förvärv.¹⁹⁶

¹⁹¹ Jfr Sonnerby 2010 s. 265-270.

¹⁹² Se avsnitt 3.3.2.4 i Forssén 2008, där jag hänvisar till Alhager 2005 s. 178-185.

¹⁹³ Jfr Forssén 2001 s. 99 och 100.

¹⁹⁴ Se art. 11 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 4.4 andra och tredje st. i sjätte direktivet]. Se även avsnitt 1.1.1.

¹⁹⁵ Se 6 a kap. 1 § första st. ML, där det anges att två eller flera beskattningsbara personer får anses som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp) vid tillämpningen av bestämmelserna i ML, under de förutsättningar som anges i 6 a kap., varvid den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver anses som en enda verksamhet. Se även avsnitt 1.2.3 i Forssén 2015 (1).

I sammanhanget får nämnas att EU-kommissionen förde fördragsbrottstalan mot Sverige, och ansåg att 6 a kap. 2 § ML i praktiken begränsar möjligheterna till gruppregistrering till att gälla för företag inom finans- och försäkringssektorn, i strid mot art. 11 i mervärdesskattedirektivet. 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.¹⁹⁷ EU-domstolen anger att EU-länderna får enligt art. 11 andra st. i mervärdesskattedirektivet vidta nödvändiga åtgärder för att förhindra att tillämpning av artikelns första st. möjliggör skatteundandragande eller skatteflykt, emellertid med förbehållet att sådana åtgärder endast får vidtas under förutsättning att unionsrätten följs.¹⁹⁸ Här ska också nämnas att det även finns möjlighet till gruppregistrering för beskattningsbara personer som är kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant s.k. oäkta kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. IL (jfr 12 201 033).¹⁹⁹

Dessutom gäller särskilt angående en *utländsk mervärdesskattegrupp etablerad i ett annat EU-land*, när den inom ramen för en s.k. särskild ordning redovisar moms för tillhandahållande inom landet av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar eller elektroniska tjänster, att det är gruppen som är att anse som skattskyldig här.²⁰⁰

Vid tillämpning av 11 kap. ML angående faktureringsreglerna ska, i fråga om en *mervärdesskattegrupp* som avses i 6 a kap. 1 § ML, med beskattningsbar person förstås den person i gruppen som omsätter varor eller tjänster utanför gruppen.²⁰¹ Vad som sägs i 11 kap. ML om säljarens respektive köparens registreringsnummer till mervärdesskatt avser vid sådana omsättningar det registreringsnummer till mervärdesskatt som tilldelats en sådan gruppövudman som avses i 6 a kap. 4 § ML.²⁰²

Ang. vad som gäller allmänt sett beträffande faktureringsreglerna i ML etc.: se under 31 220 000-31 260 000.

12 202 022 Vissa interna tjänster²⁰³

För *vissa interna tjänster* finns en särskild regel om (okvalificerat) undantag från skatteplikt för omsättning av sådana tjänster, nämligen 3 kap. 23 a § ML. Den regeln om undantag infördes genom SFS 1998:346

¹⁹⁶ Se prop. 1997/98:148 s. 1, 32, 33 och 61. Se även avsnitt 1.2.3 i Forssén 2015 (1) och Forssén 2001 s. 99 och 100.

¹⁹⁷ Se pkt 39 i EU-målet C-480/10 (kommissionen mot Sverige). Se även avsnitt 1.2.3 i Forssén 2015 (1).

¹⁹⁸ Se pkt 38 i EU-målet C-480/10 (kommissionen mot Sverige).

¹⁹⁹ Se 6 a kap. 2 § första st. 3 ML.

²⁰⁰ Se 1 kap. 2 § första st. 1 a, som infördes i ML den 1 januari 2015 genom SFS 2014:941. Jfr även 11 211 200 och 21 363 230.

²⁰¹ Se 11 kap. 5 § första st. ML.

²⁰² Se 11 kap. 5 § andra st. ML.

²⁰³ Jfr Forssén 2001 s. 100 och 101.

och således samtidigt med reglerna om möjlighet till gruppregistrering. Den är – till skillnad från reglerna i 6 a kap. – obligatorisk. Sålunda ska undantaget från skatteplikt för vissa interna tjänster enligt 3 kap. 23 a § ML tillämpas restriktivt,²⁰⁴ och gäller endast för omsättning av tjänster som tillhandahålls inom en fristående sammanslutning av fysiska eller juridiska personer, om verksamheten i övrigt inte medför moms skyldighet.

- Undantaget gäller t.ex. inom sjukvårdsområdet för omsättning av tjänster vilka fristående yrkesgrupper med medicinsk eller liknande karaktär tillhandahåller sina medlemmar och som avser deras undantagna verksamhet.²⁰⁵

Även under 12 213 211 berörs kort 3 kap. 23 a § ML, och närmast motsvarande art. 132.1 f i mervärdesskattedirektivet.

12 202 023 Slussning av ingående moms inom äkta koncerner (upphörde 2016)²⁰⁶

Inom vad som utgjorde *äkt koncern* enligt 8 kap. 4 § andra st. ML, dess lydelse intill den 1 januari 2016, kunde s.k. *slussning* av ingående moms mellan företag ske i enlighet med vad som angavs i dåvarande lydelse av 8 kap. 4 § första st. 5 ML. Därav följde att under vissa förutsättningar fick ingående moms på förvärv i ett koncernföretag utan avdrags- eller återbetalningsrätt överföras – slussas – till ett företag i samma koncern. Sistnämnda koncernföretag hade avdragsrätt enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 eller 11-13 §§ ML, och drog den ingående momsen genom slussning som om leverantören av varan eller tillhandahållaren av tjänsten hade fakturerat det företaget i stället för det koncernföretag som saknade avdrags- eller återbetalningsrätt på grund av att det gjorde en från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av tjänst till det andra koncernföretaget.²⁰⁷

Den nyss beskrivna s.k. slussningsregeln upphörde, som nämnts under 12 202 020, den 1 januari 2016 genom SFS 2015:888, men den kan vara av intresse att beröra kort mot bakgrund av att det kan förekomma skatteärenden avseende äldre rätt som berör regeln och den kan vara av intresse för jämförelser med vad som anges under 12 202 021 angående

²⁰⁴ Jfr 12 210 010.

²⁰⁵ Jfr prop. 1997/98:148 s. 63 och 64 och EU-målet 348/87 (SUFA) samt även Forssén 2001 s. 100 och 101.

²⁰⁶ Jfr Forssén 2001 s. 74.

²⁰⁷ Jfr avsnitt 3.2 i Forssén 2015 (1) och Forssén 2001 s. 74. Jfr ang. 8 kap. 3 § första st. ML: 11 100 000, 31 210 000 och 31 250 000.

hur reglerna om mervärdesskattegrupper i ML förhåller sig till EU-rätten på momsområdet. Förutsättningarna för slussning var följande:

- En äkta koncern i förevarande mening förelåg mellan ett moderföretag, som kunde vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt, vilka ägde mer än 90% av aktierna i ett svenskt aktiebolag (helägt dotterbolag). Ägde helägt dotterbolag i sin tur mer än 90% av aktierna i ett annat svenskt aktiebolag, ingick även det bolaget i den äkta koncernen.
- Om något av företagen i den äkta koncernen gjorde från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av en *tjänst* (ej vara) och sålunda för sådan omsättning saknade avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet, och den tjänsten tillhandahölls ett företag inom samma koncern, vilket hade avdrags- eller återbetalningsrätt i sin verksamhet, kunde momsutgifter på förvärv till det förstnämnda företaget *slussas* över till det avdrags- eller återbetalningsberättigade företaget och lyftas där.²⁰⁸

I sammanhanget kan nämnas att slussningsregeln i 8 kap. 4 § första st. 5 och andra st. ML, deras lydelse före 2016, saknade direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet, och ansågs enligt Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) oförenlig med det sekundärrättsliga direktivet. Slussningsregeln innebar nämligen en utvidgad avdrags- och återbetalningsrätt för ingående moms jämfört med de allmänna reglerna i 8 kap. 3 § första st. och 10 kap. 9 eller 11-13 §§. Slussningsregeln var vidare förbehållen svenska moderbolag och deras helägda svenska dotterbolag. Den gällde således inte när koncernföretag fanns i andra EU-länder eller för moderföretag som ägde svenska dotterbolag via koncernföretag i andra EU-länder. Det innebar enligt HFD att slussningsregeln medförde en inskränkning av den primärrättsligt grundade principen om etableringsfrihet inom unionen för EU:s medborgare (art. 49 FEUF). Enligt HFD måste därför, så länge slussningsregeln var en del av svensk lagstiftning, dess förmånliga skattebehandling jämfört med mervärdesskattedirektivet utvidgas till att i tillämpningen även omfatta koncernföretag i andra EU-länder än Sverige respektive moderföretag som ägde svenska dotterbolag via koncernföretag i andra EU-länder än Sverige.²⁰⁹ Det fanns propåer om att utvidga möjligheterna till registrering av mervärdesskattegrupper enligt 6 a kap. ML som ett alternativ till slussningsregeln, men lagstiftaren ansåg att utrymme saknades för det i EU-rätten.²¹⁰

Jag anser att HFD:s uppfattning om tillämpning av slussningsregeln var godtagbar, eftersom den inte innebar något sådant extremt tolkningsresultat som jag beskriver under 12 201 031 och 12 201 032. Slussningsregeln innebar att det i slutändan var ett företag som hade avdrags- eller återbetalningsrätt som fick dra den till företaget slussade ingående momsen från ett annat företag som saknade sådan rätt. Det var

²⁰⁸ Jfr 8 kap. 4 § första st. 5 och andra st. ML – före 2016. Jfr även Forssén 2001 s. 74.

²⁰⁹ Se HFD 2013 ref. 25 I och II.

²¹⁰ Se prop. 2015/16:19 s. 65.

inte fråga om att slussningsregeln utvidgade en avdrags- eller återbetalningsrätt till att omfatta en vanlig privatperson. Det anser jag skulle vara ett så extremt tolkningsresultat att det strider mot grunderna för moms-systemet och momsens karaktär av en konsumtionsskatt som ska bäras av konsumenten, dvs. normalt sett av en vanlig privatperson.

För övrigt får noteras att ML:s slussningsregel för äkta koncerner kunde fungera som ett alternativ till frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML, om den från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningen av tjänst bestod i fastighetsupplåtelse mellan koncernföretagen i den äkta koncernen.²¹¹ I det sammanhanget får jag uppmärksamma att HFD inte uttalade sig om problem beträffande dokumentation av tillämpning av slussningsregeln. Exempelvis från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning i form av fastighetsupplåtelse (3 kap. 2 §) eller tillhandahållande av finansieringstjänst (3 kap. 9 §) räknas upp i 11 kap. 2 § som fall vilka är undantagna från skyldigheten att utfärda faktura enligt 11 kap. 1 § ML.²¹² I sådana fall gäller således skyldighet att upprätta verifikationer såsom fakturor endast enligt 5 kap. 6 och 7 §§ BFL.²¹³

Mot bakgrund av sistnämnda anser jag att om lagstiftaren hade haft för avsikt att behålla slussningsregeln som en del av svensk lagstiftning, borde Sverige av kontrollskäl – och rättssäkerhetsmässiga skäl – ha begärt ett s.k. art. 395-tillstånd från EU om att få behålla den från mervärdesskattedirektivet avvikande slussningsregeln i ML.²¹⁴ Motivet skulle enligt min mening i så fall ha varit att staten inte ska riskera skattebortfall om ett koncernföretag som vidarefakturerar ett förvärv med moms (jfr 12 202 090) skulle gå i konkurs, medan koncernföretaget som mottar fakturan gör avdrag för ingående moms. För byggsektorn infördes den 1 juli 2007 s.k. omvänd skattskyldighet i ML vid omsättning av byggtjänster,²¹⁵ med tillstånd från EU enligt art. 27 i sjätte direktivet – numera art. 395 i mervärdesskattedirektivet. Det är en annan teknik än den som slussningsregeln innebar för att åstadkomma samma resultat, dvs. att undvika skattebortfall för staten om ett företag som ska redovisa utgående moms inte gör så, medan mottagaren av en faktura drar debiterad ingående moms.²¹⁶ Det som från kontrollsynpunkt borde ha kompletterats avseende slussningsregeln tidigare under dess existens eller om den hade behållits i ML var införande av ett särskilt 'undantag från undantagen' avseende faktureringskyldighet i 11:2 ML, så att skyldighet att utfärda faktura enligt ML hade förelegat också för t.ex. fastighetsupplåtelse (3 kap. 2 §) eller tillhandahållande av finansieringstjänst (3 kap. 9 §), när sådan omsättning omfattades av slussningsregeln. Mervärdesskatten medför kontrollbehov utöver de krav på innehåll i en verifikation som ställs enligt BFL. Därför anges särskilda innehållskrav på faktura enligt huvudregeln i 11 kap. 8 § ML,²¹⁷ och de borde enligt min mening ha omfattat också från skatteplikt okvalificerade undantag av omsättning av tjänst enligt t.ex. 3:2 eller 3:9 ML, när sådan omsättning skedde i samband med tillämpning av slussningsregeln.

²¹¹ Jfr Forssén 2001 s. 74. Fastighetsupplåtelse är som en huvudregel undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Enligt 3 kap. 3 § första st. finns vissa obligatoriska 'undantag från undantaget' och enligt andra-fjärde st. i samma lagrum och 9 kap. finns möjlighet till frivillig skattskyldighet (jfr även 12 212 010 och 12 212 210).

²¹² Jfr 12 201 032, 31 221 000 och 31 223 000.

²¹³ Jfr 12 201 032 och även Forssén 2018 (5) s. 17 samt Forssén 2018 (6).

²¹⁴ Jfr avsnitt 2.3 i Forssén 2015 (1) och även 13 110 000. Ang. art. 395-tillstånd: jfr även 12 201 022.

²¹⁵ Se SFS 2006:1031 och SFS 2006:1293.

²¹⁶ Jfr avsnitt 2.3 i Forssén 2015 (1).

²¹⁷ Jfr 31 210 000, 31 241 000 och 31 242 000.

Sistnämnda problematik angående slussningsregeln i förhållande till ML:s regler om faktureringskyldighet och innehåll i faktura berördes inte i samband med att slussningsregeln utmönstrades ur ML den 1 januari 2016, genom SFS 2015:888. Det kan finnas ärenden där en från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av en tjänst företagits inom en äkta koncern före den 1 januari 2016. Då gäller slussningsregeln alltjämt, enligt pkt 2 i övergångsbestämmelserna i SFS 2015:888. Det hade enligt min mening varit en fördel i ett förfarandemässigt perspektiv att lagstiftaren också hade berört ML:s faktureringsregler i övergångsbestämmelserna, när det gäller tillämpning av slussningsregeln. Några sådana regler infördes, som nämnts, inte under slussningsregelns existens. Det kan föranleda problem från bevissynpunkt beträffande pågående ärenden och mål avseende äldre rätt. I det sammanhanget erinrar jag också om att faktureringsreglerna i ML i allmänhet inte stipulerar någon tidsgräns för fakturas utfärdande (jfr 12 201 031).²¹⁸ Nu får det visa sig i praxis om BFL är tillräcklig för att uppfylla kontrollbehoven angående tillämpning av slussningsregeln dels beträffande processbara ärenden där fakturering skett men underlaget inte uppfyller innehållskraven enligt ML, dels beträffande ärenden som kan vara processbara men där problemet är att någon faktura ännu inte har utfärdats. I sistnämnda fall är frågan om de civilrättsliga redovisningsreglerna i BFL kan återopas av SKV för att genomdriva att ett bolag i äkta koncern förvägras avdragsrätt genom slussning. Det enda kravet enligt ML för avdragsrätt med stöd av slussningsregeln är enligt min mening att tillhandahållande skett före den 1 januari 2016 av den tjänst enligt t.ex. 3:2 eller 3:9 ML för vilken aktuellt förvärv eller import skett. Det vore därför – på liknande sätt som jag anför under 12 201 022 – betänkligt att låta redovisningsreglerna i sig avgöra frågan om grund för beskattningsåtgärd föreligger.

12 202 030 Medlemsavgifter och serviceavgifter²¹⁹

En medlemsavgift är inte något som i sig konstituerar en omsättning momsmässigt. Avgiften är normalt sett inte kopplad till någon kvantifierbar motprestation i form av varor eller tjänster från organisationen i fråga. Medlemsavgiften kan inte sägas utgöra någon ersättning för en beställd vara eller tjänst.²²⁰

Däremot utgör en serviceavgift (eller serviceavgiftsdel i medlemsavgiften) typiskt sett en ersättning för en beställd tjänst, varför organisationen ska momsbeskattas för sådan omsättning, om tjänsten omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML och inte något av undantagen från skatteplikt i 3 kap. ML.²²¹

²¹⁸ Se prop. 2003/04:26 s. 42, 48 och 84. Se även 31 210 000, 31 230 000 och 31 243 001.

²¹⁹ Jfr Forssén 2001 s. 33.

²²⁰ Jfr 1 kap. 3 § andra st. ML.

²²¹ Jfr 12 200 001.

12 202 040 Bidrag, skadestånd, böter och dylikt samt stipendier²²²

Andra exempel på sådant som inte utgör omsättning momsmässigt är bidrag,²²³ skadestånd och böter. I dessa fall föreligger inte någon *beställning* av vara eller tjänst och momsbeskattning aktualiseras inte.²²⁴ För att ett bidrag ska anses utgöra en omsättning momsmässigt, krävs att mottagaren för erhållande av bidraget ska ge någon form av motprestation, t.ex. så momsbeskattas ett bidrag från en sponsor hos mottagande företagare, om denne t.ex. upplåter reklamplats eller dylikt åt sponsorn. Bidraget är med andra ord beroende, det är bara oberoende bidrag som inte utgör omsättning momsmässigt sett. På samma sätt är det med är det med stipendier: finns inget krav på motprestation från mottagarens sida, kan man normalt sett inte tala om att stipendiet konstituerar någon omsättning.

12 202 041 Beskattningsunderlaget och bidrag från köparen eller tredje part

Under 12 202 040 anges att ett beroende bidrag konstituerar omsättning. Då utgör enligt vad som anges under 12 201 023 normalt sett ersättningen som säljaren uppbär från köparen säljarens beskattningsunderlag för den sålunda omsatta varan eller tjänsten, om prestationen utgör skattepliktig omsättning av vara eller tjänst. Här får också nämnas att med ersättning förstås allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part, inbegripet sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten.²²⁵ Således kan beroende bidrag i sig utgöra beskattningsunderlag eller så kan, i fall med vanlig ersättning, ett bidrag till säljaren från köparen eller tredje part, t.ex. från innehavare av varumärket avseende en vara som säljaren omsätter, läggas till för att bestämma hela säljarens beskattningsunderlag för dennes skattepliktiga omsättning av varan.

Se även under 12 213 131 angående *droit de suite* – konstnärs följerrätt avseende vidareförsäljning av konstverk.

12 202 050 Avhjälpan av skada som vållats i verksamhet²²⁶

Skadestånd momsbeskattas, som nämnts, inte. Om någon avhjälper en skada som han i sin verksamhet har vållat någon annan, sker inte heller

²²² Jfr Forssén 2001 s. 32 och 33.

²²³ Jfr RÅ 1999 ref. 33.

²²⁴ Jfr 1 kap. 3 § andra st. ML.

²²⁵ Se 7 kap. 3 c § första st. ML.

²²⁶ Jfr Forssén 2001 s. 33.

någon momsbeskattning. Materiellt sett är det inte fråga om någon omsättning, utan i stället är kostnaden för att avhjälpa skadan en kostnad i rörelsen hos den som avhjälper skadan som han har vållat. Tjänsten (avhjälpandet) är inte utförd för något rörelsefrämmande ändamål och kan därför inte uttagsbeskattas. Detsamma gäller de varor, t.ex. reservdelar, som eventuellt tillhandahålls i samband med avhjälpandet av skadan (jfr 12 213 163).²²⁷

12 202 060 Negotiorum gestio

Negotiorum gestio betyder 'utförande av syssla utan uppdrag'. Det rör sig vanligen om mindre tjänster som vänner och släktingar gör för varandra, såsom att någon tar in grannens post när denne är bortrest och brevlådan svämmar över eller att en anhörig betalat räkningar för sin släkting som har hamnat på sjukhus etc.²²⁸ Eftersom det inte är fråga om beställda tjänster som utförs, uppkommer inte skattskyldighet enligt ML för den som utför dem.²²⁹

För övrigt kan noteras beträffande de hjälpsamma vännerna (grannarna) eller släktingarna att det inte är nödvändigt med någon prövning av objektsfrågan, för att konstatera att skattskyldighet inte uppkommer för dem. En vanlig privatperson är nämligen inte beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, och således är mervärdesbeskattning utesluten redan på grund av subjektsfrågan.

12 202 070 Förskott och a conton kontra deponerade belopp och liknande

Skattskyldighet till mervärdesskatt uppkommer inte bara för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, utan också för förskott eller a conton som en beskattningsbar person uppbär dessförinnan för beställda varor eller tjänster, förutsatt att omsättning av varan eller tjänsten är av skattepliktig karaktär.²³⁰ Eftersom förskott eller a conto ska avse en beställd vara eller tjänst, sker således inte mervärdesbeskattning av deponerade belopp och liknande. Om sådant belopp tas i anspråk för en beställd vara eller tjänst, uppkommer skattskyldighet enligt reglerna i ML om förskott eller a conto även om leverans eller tillhandahållande inte skett ännu.²³¹

²²⁷ Jfr prop. 1994/95:57 s. 120.

²²⁸ Jfr Melin 2010 s. 276.

²²⁹ Jfr 1 kap. 3 § andra st. ML.

²³⁰ Se 1 kap. 3 § andra st. ML.

²³¹ Jfr Forssén 2001 s. 43.

I sammanhanget får nämnas igen²³² att i förskotts- eller a contosituationen styr, till skillnad från vad som gäller enligt huvudreglerna i 13 kap. 6 och 16 §§ ML, inte god redovisningssed bestämningen av när den beskattningsbara personen ska redovisa utgående moms respektive en köpare som är beskattningsbar person med avdrags- eller återbetalningsrätt har rätt att lyfta debiterad ingående moms.²³³ I sammanhanget kan nämnas att förslag – som ännu inte har lett till lagstiftning – har lämnats i SOU 2002:74 om att upphäva kopplingen till den civilrättsliga redovisningsrätten och begreppet god redovisningssed angående när redovisning ska ske avseende moms enligt huvudreglerna i 13 kap. 6 § 1 och 16 § 1 ML. För övrigt har genom SOU 2008:80 förslag lämnats om att upphäva det kopplade området också beträffande inkomstskattens förhållande till den civilrättsliga redovisningsrätten och begreppet god redovisningssed, men inte heller det förslaget har lett till lagstiftningsåtgärd ännu (jfr 12 201 031).²³⁴

12 202 080 Utlägg

I beskattningsunderlaget för en beskattningsbar persons skattepliktiga omsättningar ska ersättningen ingå jämte skatter och avgifter utom moms samt bikostnader som denne tar ut av köparen.²³⁵ Det är med andra ord den beskattningsbara personens kostnadsmassa plus vinstpåslag som bildar beskattningsunderlaget för dennes omsättning. Det innebär att s.k. utlägg inte ingår i beskattningsunderlaget. Ett utlägg är ett belopp som den beskattningsbara personen har erlagt för sin kunds räkning, dvs. ett belopp för vilket den beskattningsbara personen själv egentligen inte är betalningsskyldig. Om beloppet inte betalades skulle fordringsägaren inte söka denne, utan vederbörandes kund. Skuldförhållandet beträffande beloppet ligger sålunda mellan den beskattningsbara personens kund och en leverantör av varor eller tjänster. Därmed ska beloppet – utlägget – inte påverka den beskattningsbara personens resultaträkning vare sig som motsvarande kostnad (jfr förvärv) eller intäkt (jfr omsättning), utan denne behandlar utlägg som vederbörande gör för sin kunds räkning över balanskonton i sin bokföring.²³⁶ SKV anser också att en säljares utlägg för sin kunds räkning inte utgör ett kostnadselement i säljarens verksamhet.²³⁷

12 202 090 Kostnadsfördelning respektive vidarefakturerings

Det förekommer att bolag som ingår i någon form av intressegemenskap gör förvärv som inte är direkt eller helt avsedda för den egna verksamheten. Exempelvis rör det sig om att ett sådant bolag samordnar inköpen och ingår avtalen med leverantörer, varvid anledningen kan vara att bolaget har rabatter eller andra förmåner som på så sätt även kommer

²³² Jfr 12 201 022.

²³³ Se 13 kap. 6 § 3 och 16 § 2 ML. Jfr även Forssén 2001 s. 106.

²³⁴ Jfr 32 100 000.

²³⁵ Se 7 kap. 2 § första st. ML. Jfr även 12 201 023.

²³⁶ Jfr även Forssén 2001 s. 38 och 55.

²³⁷ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 12.3 (s. 426).

de andra bolagen till godo. De bolag som ska använda eller förbruka förvärven, får sedan kostnaden överförd till sig antingen genom kostnadsfördelning eller vidarefakturerings. SKV anser att det inköpande bolaget normalt bör hantera sådana affärshändelser som inköp och vidareförsäljning. Då ska också mervärdesskatt tas ut i varje led av omsättning, dvs. även för faktureringen vid vidareförsäljningen (vidarefakturerings). Om det inköpande bolaget i stället endast vidarefördelar kostnaden inklusive av leverantören debiterad mervärdesskatt (kostnadsfördelning), bör avdragsrätt inte anses föreligga för mervärdesskatten hos de slutliga förvärvarna, enligt SKV.²³⁸

12 202 100 Tjänster som skapas av parterna själva

Att varor kan skapas i en oändlig mängd av variationer är naturligt. Emellertid är så fallet enligt min mening även med tjänster mervärdesskattemässigt, bara de, som anges i 1 kap. 6 § ML, kan tillhandahållas.²³⁹ Följande reflektioner har jag gjort i annat sammanhang,²⁴⁰ och upprepar kort här:

- Varor och tjänster som utgör fysiska prestationer kan uppfattas i sinnevärlden: varan genom att den går att beröra och t.ex. byggtjänsten genom att den utförs. Patent eller varumärken är exempel på tjänster som kan *indikeras* genom att de registreras. I nämnda fall kan man säga att försäljningsobjektet, varan eller tjänsten, enkelt går att uppfatta och därmed har man ett *objekt* att bedöma om omsättning av detsamma undantas från momsplikten eller ej. Bedömningen gäller med andra ord om företagaren som säljer *objektet*, varan eller tjänsten, ska debitera moms eller inte.
- I andra fall kan företagaren kanske omedvetet *skapa* en tjänst helt enkelt genom att skriva under ett avtal i egenskap av säljare. Det gäller givetvis även vid muntliga avtal, men sådana kan vara besvärligare att påvisa från bevissynpunkt. Genom definitionen av vad som menas med en tjänst enligt 1 kap. 6 § ML kan vissa tjänster helt enkelt sägas *indikeras* av själva omsättningen av samma tjänst. Tjänsten *skapas* helt enkelt genom att något vad som helst, som inte är en vara, omsätts (överläts), vilket visar att den kan tillhandahållas och därmed utgör en tjänst enligt 1 kap. 6 § ML. På samma sätt som med varor och tjänster i övrigt gäller att om omsättningen av en sådan tjänst inte omfattas av något av undantagen från momsplikt i ML, får säljaren problem om

²³⁸ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 12.3 (s. 426 och 427). Jfr även RÅ 2001 ref. 34 I och II.

²³⁹ Jfr 12 201 010.

²⁴⁰ Jfr Forssén 2001 s. 47.

påslag för moms inte har skett på priset i kontraktet. Även om det innehåller en s.k. skatteklausul kanske köparen i fråga inte har några pengar kvar för att bestrida en efterfaktureringsavseende momsbeloppet. Om skatteklausul saknas är det för övrigt inte klarlagt civilrättsligt om säljaren kan kräva kompensation för moms i efterhand från köparen.

- SKV behöver normalt sett inte ta hänsyn till villfarelsen hos parterna angående säljarens skyldighet att redovisa utgående moms, utan denne kan således bli skyldig att betala moms till staten utan att ha fått in motsvarande belopp från köparen som en del av köpeskillingen. Sådan moms blir en kostnad hos säljaren. Det är sålunda mycket viktigt för en företagare att förstå att i samma ögonblick som denne träffar ett avtal om något vad som helst som kommer att inbringa pengar eller andra motprestationer till företaget, har företaget kanske också skapat en tjänst som ska momsbeskattas.

Under 31 243 008 framgår att Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har bedömt att vid rättelse i efterhand ska beskattningsunderlaget för moms vara ersättningen minskad med momsen.²⁴¹ Om en omsättning föranleder skattskyldighet i efterhand, ska en säljare som inte har möjlighet att efterdebitera sin kund inte behöva lägga moms på uppturen ersättning, utan HFD:s avgörande innebär att momsen anses ingå i ersättningen. Om den generella momssatsen om 25 % gäller för omsättningen av varan eller tjänsten i fråga, blir SKV:s momskrav mot säljaren således 20 % av uppturen ersättning.

I *IMPAKT – Avtal och momsavdrag* redogör jag för vissa fördjupningsaspekter, där jag behandlar ett antal frågor om avtal i förhållande till rätten till avdrag för ingående moms i olika verksamheter. Det rör sig om att öva på att fånga upp momsproblem i existerande avtal eller avtal under utarbetande, så att sådana problem både från ett säljar- och ett köparperspektiv undviks och om att sålunda också kunna upprätta checklistor på momsproblem som bör beaktas när skatteklausulen i ett aktuellt avtal avfattas.²⁴² När avtalet väl är träffat kan det enligt vad som berörs i förevarande avsnitt ha uppkommit en skattepliktig omsättning av tjänst som parterna inte ens hade tänkt sig.

I förevarande sammanhang får även erinras om att redan en sådan formell sak som vem som framgår i en faktura kan få konsekvenser för frågan om omfattningen av mervärdesbeskattning, när det gäller

²⁴¹ Se HFD 2012 ref. 56 I. Se även SKV:s ställningstagande 2014-05-12, dnr 131 253470-14/111.

²⁴² Se Forssén 2018 (2).

specialregeln 6 kap. 7 § ML och bedömningen av skattskyldighet för förmedlare.²⁴³

12 202 101 Indelning av omsättning av tjänster i olika kategorier

I detta avsnitt gör jag en indelning av tjänsterna i olika kategorier. Det ska inte uppfattas som något annat än en struktur till stöd i förevarande arbete för att resonera om olika slags tjänster i enlighet med de områden som anges i 3 kap. ML avseende skattepliktiga respektive från skatteplikt undantagna omsättningar av varor och tjänster. Tjänster kan förekomma i en oändlig mängd av variationer, precis som med utformningen av varor.²⁴⁴ *Omsättning av vara* resp. *omsättning av tjänst* i ML har, som nämnts (jfr 12 201 020), en särskild EU-rättslig innebörd, som är självständig i förhållande till civilrätten (jfr även 12 213 224). Emellertid kan, som också nämnts (jfr 12 201 020), civilrätten ge viss ledning därvidlag. Det är enligt min mening framför allt så bevismässigt sett, när det gäller att bestämma dels om en omsättning föreligger, dels om det är fråga om omsättning av vara eller omsättning av tjänst. Äganderätten är en sammansatt rättighet, som består i olika delrätter såsom dispositionsrätten etc. Om samtliga rättigheter till en vara överlåts, är det enligt min mening fråga om omsättning av vara (12 201 010). Den åtskillnaden är tämligen klar, men svårigheter kan framför allt föreligga när omsättningsfrågan inte avser ett *föremål* såsom en fastighet eller en annan vara, utan ett *objekt* som utgör en tjänst. Jag återkommer därför till mina momsböcker från 1993 respektive 1994 och en indelning jag gjorde där av tjänsterna i fem (5) kategorier.²⁴⁵ Den indelningen kan fungera som ett stöd enligt vad nyss sagts, när genomgången görs under 12 211 000-12 214 050 av de olika områdena enligt 3 kap. ML. I förevarande sammanhang använder jag, som framgår av nyss sagda, ibland begreppen *föremål* respektive *objekt*.²⁴⁶ Jag förklarar enligt följande hur jag använder dem i förevarande arbete:

Fastigheter och materiella saker och ting är varor, och det är även gas, värme, kyla och elektrisk kraft är varor, medan tjänster är att annat som kan tillhandahållas (1 kap. 6 § ML).²⁴⁷ Även om det i en vanlig mening inte går att fysiskt ta på gas, är den varan också materia, eftersom materia kan förekomma i fast form, flytande form eller gasform.²⁴⁸ Detsamma gäller elektrisk kraft (elkraft), även om det inte

²⁴³ Se 12 201 032.

²⁴⁴ Jfr 12 202 100.

²⁴⁵ Se Forssén 1993 s. 64ff resp. Forssén 1994 s. 88ff.

²⁴⁶ Jfr Forssén 1994 s. 87.

²⁴⁷ Jfr 12 201 010.

²⁴⁸ En definition av materia (eller materie) är: Allt som har konkret, fysisk existens – i motsats till den andliga världen. Se Norstedts svenska ordbok 1991 s. 604.

går att ta på elektronerna. Värme och kyla är energi som har omvandlats. Därvidlag erinras om att energi bara kan omvandlas mellan olika energiformer, medan energialstring inte är möjlig enligt fysikens lagar.²⁴⁹ Vid beskrivningen av de olika kategorierna av tjänster använder jag ibland de nämnda uttrycken *föremål* respektive *objekt*, nämligen när de fungerar för att åtskilja å ena sidan sådana prestationer som utgör tjänster och där *föremålet* för prestationen är en vara och å andra sidan sådana prestationer som också utgör tjänster men där *objektet* för prestationen, dvs. för upplåtelsen eller överlåtelsen, är en tjänst. En tjänst som utförs så att säga åt människan, t.ex. en frisörtjänst, utgör en personlig tjänst, varvid således begreppen föremål respektive objekt i nyss nämnda betydelse inte är relevanta.

Ett par förhoppningsvis pedagogiska exempel på åtskillnaden mellan varor och tjänster är vatten som levereras respektive vatten som driver vattenturbiner för att tillhandahålla elkraft: Leverans av vatten är en omsättning av vara och tillhandahållande av elkraft med hjälp av vattenturbiner utgör omsättning av tjänst. Vatten eller luft (som är en gas) på flaska utgör omsättningar av varor som är enkla till sin beskaffenhet beskattningsmässigt sett: Flaskan traderas (lämnas) över disk i en butik och därmed uppstår en omsättning av vara att beskatta.²⁵⁰ Flaskan är ett slags emballage (förpackning) i vilken föremålet för prestationen (varuleverans avseende vatten) så att säga är fixerat, dvs. ett visst antal centiliter vatten. I beskattningsunderlaget ingår förutom ersättningen för aktuellt antal centiliter vatten också den bikostnad för emballage (dvs. för själva flaskan) som säljaren tar ut av köparen.²⁵¹ Det är mer problematiskt att bestämma omsättningar av varor som levereras successivt. Vatten som levereras från ett vattenmagasin via vattenledning till brukare utgör också omsättning av vara. Det omsättningsmässiga problemet är att föremålet för prestationen inte går att fixera i ett visst antal flaskor som traderas. Det får sin lösning *redovisningsmässigt* sett, genom att beskattningen avser en viss mängd vatten, vanligen mätt i kubikmeter, under aktuell redovisningsperiod. Detsamma gäller tillhandahållande av elkraft: Ett visst antal förbrukade kilowattimmar under aktuell redovisningsperiod beskattas. Resonemanget om successiva leveranser gäller också successivt tillhandahållande av tjänster, t.ex. upplåtelse av en vara. Upplåtelse av fastighet utgör ett vanligt exempel på successivt tillhandahållande (omsättning) av tjänst, där föremålet för prestationen – tjänsten – är en vara. I sådana fall är det den tid som fastigheten har använts som fixeras genom redovisningsperioderna och föranleder beskattning i mervärdesskattedeklarationerna för respektive period. Detsamma gäller ett successivt tillhandahållande av tjänst, där objektet för prestationen – tjänsten – är en annan tjänst, t.ex. ett patent: Även här är det den tid som patentet används som fixeras genom redovisningsperioderna etc.²⁵²

²⁴⁹ Jfr 12 201 031.

²⁵⁰ Jfr 1 kap. 3 § tredje st. ML, där det anges: ”Med leverans av en vara förstås att varan avlämnas eller att den sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav.”

²⁵¹ Se 7 kap. 2 § första st. första och tredje men. ML. Jfr även 12 201 023.

²⁵² Ett patent är för övrigt ett exempel på ett s.k. institutionellt faktum. Institutionella fakta skapas av människor. Att ett institutionellt faktum föreligger beror inte enbart på att vissa råa fakta också föreligger. En sedel kan man – till skillnad från exempelvis elektroner – i och för sig ta på, men utan hänsyn till vissa regler (om betalningsmedel) går det inte att skilja mellan pengar och värdelöst papper. Jfr Peczenik 1986 s. 165.

För övrigt får i detta sammanhang nämnas att en vanlig frågeställning angående successiva tillhandahållanden är att t.ex. ett hyreskontrakt, på en lokal för vilken frivillig skattskyldighet gäller för hyresvärden enligt 9 kap. ML, anger att förskottsfaktura ska utfärdas av värden och att hyresgästen ska erlagga sådant förskott till värden, innan hyresperioden ens påbörjats. Exempelvis kan det röra sig om att förskott ska erläggas i december för hyresperioden januari-mars. Något tillhandahållande (omsättning) av tjänst har ännu inte påbörjats när förskottet erläggs i december, och således har redovisningsskyldighet avseende utgående moms då ännu inte uppkommit för värden, enligt huvudregeln i 13 kap. 6 § 1 ML. Däremot är värden skyldig att redovisa utgående moms i den redovisningsperiod som omfattar månaden december på grund av att denne då har uppburit förskott, och det följer av regeln om redovisningsskyldighet för förskotts- eller a conto-betalningar i 13 kap. 6 § 3 ML. Dessutom är ett särskilt problem som brukar uppkomma i detta sammanhang att en hyresvärd t.ex. redovisar moms månatligen och i nyss nämnda exempel har uppburit förskottshyran först i februari. Då ska denne redovisa 1/3 av utgående moms för januari-mars i mervärdesskattedeclarationen för redovisningsperioden januari och 2/3 av utgående moms i mervärdesskattedeclarationen för redovisningsperioden februari. Redovisningsskyldigheten för utgående moms i januariperioden avseende bruket av lokalen (dvs. avseende det faktiska tillhandahållandet av tjänst) under januari följer av huvudregeln 13 kap. 6 § 1 ML, medan det för resten av utgående moms för hyresperioden januari-mars uppkommer redovisningsskyldighet i februariperioden enligt förskotts- och a conto-regeln i 13 kap. 6 § 3 ML.

De fem kategorier i vilka jag indelar tjänsterna i förevarande sammanhang är:

- (I) Prestationer på föremål, förmedling och personliga tjänster etc.
- (II) Delrätter till föremål.
- (III) Objekt som utgör immateriella rättigheter.
- (IV) Utförande av nya tjänster.
- (V) Ideella andelar i föremål och objekt.

Indelningen sker således i å ena sidan kategori I som avser tjänster som inte består i att överlåta eller upplåta en rättighet, utan i att tillhandahålla personliga tjänster m.m., och å andra sidan kategorierna II-V som avser just tillhandahållande av olika slags rättigheter. Jag kommenterar kort kategorierna I-V enligt följande med avseende på deras respektive innebörd:

I. Prestationer på föremål, förmedling och personliga tjänster etc.²⁵³

Denna kategori av omsättning av tjänster avser prestationer som innebär att en säljare av dylika tjänster åtar sig att för en köpare av tjänsterna räkning utföra något av praktisk karaktär. Exempelvis rör det sig om att

²⁵³ Jfr Forssén 1994 s. 89-92.

ett föremål bearbetas, att en säljare av ett hus sammanförs med en köpare eller att en hårklippning utförs.

Gemensamt för denna kategori av tjänster jämfört med tjänster enligt de övriga fyra kategorierna är att de inte kan säljas vidare av köparen. Det är enligt förevarande kategori bl.a. fråga om renodlade konsumtionstjänster på så sätt att köparen slutligen förbrukar tjänsten, helt enkelt genom att åtnjuta den – såsom med ovan nämnda frisörtjänst (personlig tjänst) – eller genom att den tillförs ett föremål så att den blir en oskiljaktig del av föremålet.

När det gäller prestationer på föremål kan tjänsten bestå i något som har brutits ut ur en tillverkningsprocess avseende en vara. Exempelvis kan det röra sig om en reparationstjänst avseende en vara som liknar den montering som skedde när varan som repareras en gång tillverkades. Tillverkning av en hel vara genom en process som innehåller samtliga moment av vad som i och för sig kan kallas tjänster är dock inte omsättning av en tjänst, utan då är det fråga om att tillverkaren levererar en vara till beställaren, dvs. vanlig varuförsäljning och således omsättning av vara. Med omsättning av vara förstås, som nämnts, enbart överlåtelse av äganderätten till varan.²⁵⁴

II. Delrätter till föremål²⁵⁵

Dispositionsrätten till ett föremål eller ett objekt utgör det vanligaste exemplet på vad jag avser med en delrätt. Dispositionsrätten kan sägas 'finnas' redan genom att ägaren till föremålet eller objektet själv har tillgång till detsamma.

Dispositionsrätten kan indikeras genom att den är registrerad, t.ex. servitut som är registrerat hos Lantmäteriet avseende en fastighet. Dispositionsrätten blir också synlig genom själva dispositionen över föremålet eller objektet, t.ex. vid upplåtelse av ett föremål såsom en bil eller en fastighet. Omsättning av tjänst avser, som nämnts, exempelvis upplåtelse eller överlåtelse av nyttjanderätt till en vara, medan överlåtelse av äganderätten till varan utgör omsättning av vara.²⁵⁶

III. Objekt som utgör immateriella rättigheter²⁵⁷

En intellektuell prestation av viss höjd – s.k. verkshöjd²⁵⁸ – kan skyddas mot intrång från andra än rättighetshavaren enligt de immaterialrättsliga

²⁵⁴ Se prop. 1989/90:111 s. 189. Jfr 12 201 010.

²⁵⁵ Jfr Forssén 1994 s. 92 och 93.

²⁵⁶ Se prop. 1989/90:111 s. 189. Jfr 12 201 010.

²⁵⁷ Jfr Forssén 1994 s. 93 och 94.

reglerna i t.ex. lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk – dvs. upphovsrättslagen (URL).²⁵⁹ Exempel på sådana ensamrätter är rätten till patent, rätten till varumärke, mönsterrätt och nämnda upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk.

Existensen av de rättigheter som åtnjuter skydd enligt immaterialrätten indikeras genom att en registrering av objektet skett, t.ex. av den idé för vilken ansökan om registrering av patent kan lämnas till Patent- och registreringsverket, eller av att ett objekt i form av ett bokmanus har utarbetats, vilket sedan kan ges ut av författaren själv (eget förlag) eller genom ett bokförlag. Den royalty som författaren erhåller från bokförlaget utgör en skattepliktig omsättning av tjänst,²⁶⁰ och omfattas av den reducerade momsatsen om 6 %.²⁶¹ Bokförlag som säljer exemplar av boken gör skattepliktig omsättning av varor,²⁶² och omfattas för övrigt också av den reducerade momsatsen om 6 % för sin omsättning.²⁶³

IV. Utförande av nya tjänster²⁶⁴

Andra rättigheter än de immateriella och delrätterna kan sägas uppkomma när ett avtal sluts mellan två parter. Därvidlag hänvisar jag i

²⁵⁸ Enligt Bernitz m.fl. 2017 (s. 57) används termen *verkshöjd* ofta som ett sammanfattande uttryck för vad som måste präglade ett alster för att det ska skyddas upphovsrättsligt sett. ”Om en domstol idag använder orden ’verkshöjd’ eller ’särprägel’ i sina överväganden om originalitet, så finns det ingen anledning att bara därför anse att något annat avses än den originalitet som krävs enligt EU-direktivens bestämmelse sådan den kommit att beläggas av EU-domstolen i ett stort antal mål.” Jfr Bernitz m.fl. 2017 s. 57.

²⁵⁹ Jfr Eklund 1991 s. 269, där denne, med anledning av momsreformen 1991 (SFS 1990:576 – jfr 12 201 031), ang. när ett konstnärligt eller litterärt verk är skyddat uttalade, beträffande kravet att verket ska ha uppnått *verkshöjd*, att en s.k. hörtorgsmålares rättigheter möjligen inte omfattas, men att det är ”knappast troligt att någon sådan bedömning kan göras varken av domstol eller, än mindre, skattemyndigheter”. Jag anser att det för mervärdesskatteändamål i praktiken normalt sett bör avgöras avtalsmässigt mellan parterna, dvs. säljaren och köparen av verket, om det är ett fråga om ett verk som skyddas genom att det uppfyller självständighetskriteriet (unikumprincipen – verkshöjd) i 1 § URL (jfr 12 213 111 och 12 213 122), och att det i brist på avtal som tolkningsdatum bör avgöras först genom en domstolsprövning om verkshöjd föreligger. Det bör ske i förvaltningsdomstol om tvisten står mellan å ena sidan SKV och å andra sidan säljaren eller köparen. Därvidlag bör, om en civilrättslig process ang. verkshöjdsfrågan har förekommit exempelvis med anledning av en stämningsansökan avseende immaterialrättsligt intrång, förvaltningsdomstolen typiskt sett följa avgörandet i allmän domstol.

²⁶⁰ Se 3 kap. 1 § första st. ML.

²⁶¹ Se 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML.

²⁶² Se 3 kap. 1 § första st. ML.

²⁶³ Se 7 kap. 1 § tredje st. 1 ML.

²⁶⁴ Jfr Forssén 1994 s. 94-96.

första hand till vad jag anför under 12 202 100 om tjänster som skapas av parterna själva, och upprepar bara följande här:

- Genom definitionen av vad som menas med en tjänst enligt 1 kap. 6 § ML kan vissa tjänster helt enkelt sägas *indikeras* av själva omsättningen av samma tjänst.
- Tjänsten *skapas* helt enkelt genom att något vad som helst, som inte är en vara, omsätts (överlåts), vilket visar att den kan tillhandahållas och därmed utgör en tjänst enligt 1 kap. 6 § ML.

I sistnämnda hänseende skapar människorna ett institutionellt faktum, genom att avtalet om det därmed skapade objektet är förenligt med avtalsrättens princip om avtalsfrihet, som beläggs av att avtalslagen och dess regler är dispositiva.²⁶⁵ Avtalet om tillhandahållande av objektet mot ersättning innebär att en omsättning föreligger obligationsrättsligt, och att en omsättning av tjänst föreligger enligt 2 kap. 1 § tredje st. 1 ML.

V. Ideella andelar i föremål och objekt²⁶⁶

Med en ideell andel förstås en rätt till viss kvotdel, procentandel eller dylikt i en förmögenhetsmassa. Det är således inte fråga om en rätt till ett visst föremål eller objekt, utan om en ideell andel i ett föremål eller ett objekt. Eftersom andelen kan tillhandahållas och inte utgör vara, utgör den en tjänst enligt 1 kap. 6 § ML.²⁶⁷

Notera att en ideell andel i ett föremål eller ett objekt inte är detsamma som en delrätt till ett föremål, enligt min kategoriindelning av tjänster (I-V). En delrätt till ett föremål enligt kategori II kan avse t.ex. en särskild rättighet att disponera på visst sätt över föremålet, såsom ett servitut (dispositionsrätt) som innebär rätt att använda en väg över en viss fastighet (föremålet). En ideell andel till fastigheten, enligt förevarande kategori V, innebär att någon äger en viss andel uttryckt i t.ex. procent av fastigheten (föremålet). Om inte samtliga andelar ägs av samma rättssubjekt, är det fråga om två eller flera som äger sådana ideella andelar i föremålet, dvs. samägande. Beträffande begreppet

²⁶⁵ Jfr 1 § andra st. lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område, varav följer att 2-9 §§ i lagen gäller om inte annat följer av anbudet eller svaret, dvs. avtalet, eller av handelsbruk eller sedvänja. Jag nämner i sammanhanget även den s.k. Avtalslagen 2010 (som inte är antagen av Sveriges Riksdag). I Avtalslagen 2010 § 1.3, med rubriken Avtalsfrihet, anges att ”Parter är inte skyldiga att sluta avtal. Parter har frihet att binda sig vid avtal och att komma överens om avtals innehåll.” Se www.avtalslagen2010.se. Dispositiv rättsregel: ”Regel som inte är ett tvingande lagbud” – se Melin 2010 s. 101.

²⁶⁶ Jfr Forssén 1994 s. 96.

²⁶⁷ Jfr 12 201 010.

samägande har EU-domstolen i pkt 66 i EU-målet C-63/04 (Centralan Property) uttalat att de olika sätt på vilka medlemsstaterna tillämpar begreppet samägande visar på möjligheten att rätten att såsom ägare förfoga över egendom kan innehas av mer än en person. Enligt min mening bör dock i sådana fall en ideell andel anses föreligga som kan omsättas av vardera samägare som en omsättning av tjänst enligt förevarande kategori V, oavsett om sådan omsättning avser ett föremål eller ett objekt. Emellertid ligger enligt min mening den mervärdesskattmässiga svårigheten i sådana fall i första hand i att det uppstår en särskild och komplicerad gränsdragningsproblematik, nämligen mellan samägande och enkelt bolag.

Det finns inga särskilda regler för samägande i ML, medan det finns en särskild regel om skattskyldighet för moms i enkla bolag (partrederier) i 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), den s.k. representantregeln [jfr 12 201 020]. Det finns ingen motsvarighet till representantregeln i mervärdesskattedirektivet. För detaljer hänvisar jag under 12 201 020 till min doktorsavhandling Forssén 2015 (1). Där berör jag i avsnitt 5.5 bl.a. enkelt bolag enligt BL i förhållande till samäganderätt enligt lag (1904:48 s. 1) om samäganderätt. Jag noterar där att samäganderättsförhållande har vissa likheter med bolag enligt BL, och att det kan i praktiken vara svårt att bedöma om ett rättsförhållande utgör bolag eller samäganderätt. Därtill kompliceras bilden ytterligare i mervärdesskatt hänseende av frågan om ett icke rättssubjekt – såsom ett enkelt bolag (eller partrederi) – kan anses utgöra beskattningsbar person, enligt 4:1 ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, vilket är en av grundfrågorna i Forssén 2015 (1), och som kvarstår för enkla bolag (och partrederier) också efter den reform av ML som genomfördes den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, och som innebar att nyss nämnda direktivbestämmelse implementerades i 4:1 ML för bestämningen av beskattningsbar person. Den reformen berörde nämligen inte representantregeln i 6 kap. 2 § ML. I denna framställning nämns representantregeln bara under 12 201 031 och 12 201 032 som en jämförelse till den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML. För detaljfrågor hänvisar jag därför, som nämnts, till Forssén 2015 (1), när det gäller moms och enkla bolag (och partrederier). Här får enbart nämnas, angående fall av två eller flera ägare till andelar i föremål eller objekt, att varje andelsägare bör enligt min mening behandlas momsmässigt för sig, om det är fråga om samäganderätt till föremålet eller objektet och inte fråga om att enkelt bolag (eller partrederi) föreligger mellan dem (varvid således representantregeln 6:2 inte aktualiseras).

Emellertid anser jag, i likhet med vad jag har anfört i avsnitten 6.2.2.4, 6.6 och 7.1.3.3 i Forssén 2015 (1), att det, vid tillämpningen av frivillig skattskyldighet

enligt 9 kap. ML (jfr 12 212 211) i fall där två eller flera äger en fastighet som uthyrs till en skattskyldig affärsidkare, bör vara möjligt för dem – precis som veterligen är fallet idag – att ansöka om att en av dem utses av SKV enligt 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL) till representant för uppbörderna av momsens i uthyrningsverksamheten.

12 210 000 Inledning till genomgången av gränsdragningsproblem mellan omsättningar av olika momsmässig karaktär eller olika tillämpliga momssatser etc.

Under 12 211 000-12 214 050 görs en genomgång av bl.a. gränsdragningsproblem mellan omsättningar av olika momsmässig karaktär eller olika tillämpliga momssatser. Genomgången gäller ML:s allmänna bestämmelser om skattskyldighet och avdragsrätt, och är mer ingående än den översiktliga under 12 100 000. Den sker under antagande av att personen som uppstår ett belopp som ska bedömas i förhållande till omsättningsbegreppet är en beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML, och därmed också enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. I det perspektivet är följande del från schemat under 11 100 000 angående skyldigheter och rättigheter enligt ML relevant:

Beskattningsbar person (A) <i>4 kap. 1 §</i>		
Omsättning av vara eller tjänst (B) <i>2 kap.</i>		
Skattepliktig (C) <i>3 kap. 1 § första st.</i>	Från skatteplikt kvalificerat undantagen (E1) <i>Sit. i 3 kap. enl. 10 kap. 11 §</i>	Från skatteplikt okvalificerat undantagen (F1) <i>Övriga sit. i 3 kap.</i>
Avdragsrätt för ingående moms (D) <i>8 kap. 3 § första st.</i>	Återbetalningsrätt för ingående moms (E2) <i>10 kap. 11 §</i>	Ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms (F2)
Vissa förvärv omfattas av avdragsförbud: ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms, oavsett slag av omsättning (G) <i>8 kap. 9 §</i>		

Kommentarer till schemat ovan:

A+B+C→skattskyldig. En beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML som gör en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst enligt 2 kap. ML inom landet (Sverige) enligt 5 kap. ML, blir skattskyldig, enligt huvudreglerna för skattskyldighet och skattskyldig i 1 kap. 1 § första st. 1 och 2 § första st. 1 ML.

Ang. 5 kap. ML kan följande avsnitt ge en snabb överblick avseende reglerna om bestämningen av om en omsättning av vara eller tjänst sker inom landet:

- Under 21 200 000 beskrivs regelsystematiken för att bestämma om en omsättning ska placeras inom landet (Sverige) eller utomlands enligt 5 kap. ML.
- Under 21 210 000 resp. 21 220 000 beskrivs systematiken för placeringen inom eller utom landet av omsättning av varor, 5 kap. 2-3 a §§, resp. omsättning av tjänster, 5 kap. 4-19 §§.
- Under 21 220 100 lämnas kommentarer till den schematiska översikten avseende placeringen av omsättning av tjänster enligt 5 kap. 5-19 §§.
- Under 21 220 200 återges den särskilda definition av begreppet beskattningsbar person som återfinns i 5 kap. 4 §. Den är vidare än definitionen av begreppet i 4 kap., och gäller enbart vid tillämpningen av reglerna om placeringen av omsättning av tjänster i 5 kap. 5-19 §§.

D: Avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import enligt huvudregeln 8 kap. 3 § första st. ML uppkommer när en beskattningsbar person har för avsikt att göra skattepliktig omsättning [jfr pkt 23 i EU-målet 268/83 (Rompelman)].

E: Sistnämnda gäller också om en beskattningsbar person har för avsikt att göra från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst (E1), men då kallas enligt 10 kap. 11 § ML rätten att lyfta ingående moms för återbetalningsrätt (E2), i stället för avdragsrätt.

F: Avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import, som görs av en beskattningsbar person i avsikt att göra från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst (F1), föreligger inte (F2).

G: Om visst förvärv omfattas av avdragsförbud enligt 8 kap. 9 § ML, föreligger inte avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms, oavsett vilket slags omsättning beskattningsbar person har för avsikt att göra med användning av förvärvet (eller importen).

Under 12 210 010 delar jag upp de olika lådorna i schemat och vrider på dem, så att det tillförs en tredje dimension, vilken kan sägas utgöra djupet på lådorna som illustrerar skattepliktig omsättning av vara eller tjänst, från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst och från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst. Dessutom illustrerar jag där hur skyldigheter och rättigheter enligt ML därvidlag hänger ihop. Därmed ska förhoppningsvis den totala bilden som återfinns under 12 210 010 ge stöd för att bedöma ett belopp som en beskattningsbar person uppbär i förhållande till omsättningsbegreppet och följande förhållanden: omsättningar av olika momsmässiga karaktärer, sammansatta omsättningar och omsättningar som omfattas av olika momssatser. Den ska ge stöd för att bedöma vad

det får för konsekvenser för rätten att dra ingående moms att en omsättning inte skulle anses föreligga eller är av olika momsmässig karaktär etc.

Jfr även 12 214 010, där en översikt ges ang. lagrummen beträffande kvalificerade resp. okvalificerade undantag samt beträffande fall av okvalificerade undantag som ger rätt till återbetalning förutsatt att omsättningen placeras i tredje land (plats utanför EU).

12 210 010 Schematisk och exemplifierande översikt avseende hur skyldigheter och rättigheter enligt ML hänger ihop

En beskattningsbar person (A) mottar ett belopp, varvid följande situationer kan föreligga momsmässigt sett:

- Beloppet har utbetalats till A av en kund till A, en köpare av en vara eller en tjänst. Därmed gör A en omsättning av en vara eller en tjänst., dvs. A har överlåtit en vara mot ersättning eller utfört, överlåtit eller på annat sätt tillhandahållit en tjänst mot ersättning. Det är huvudreglerna för den momsmässiga bestämmningen av förekomsten av omsättning av vara respektive omsättning av tjänst.²⁶⁸ Om omsättning av vara eller tjänst föreligger (B), kan den ha följande karaktär
 - skattepliktig (C),
 - från skatteplikt kvalificerat undantagen (E1) eller
 - från skatteplikt okvalificerat undantagen (F1)
- Det kunde också ha varit så att mottaget belopp inte medförde att någon omsättning uppkom hos A, t.ex. om det var fråga om ett skadeståndsbelopp. I så fall motsvarar beloppet inte någon beställd vara eller tjänst, och någon omsättning föreligger inte momsmässigt sett (icke-B).²⁶⁹

²⁶⁸ Se 2 kap. 1 § första st. 1 och tredje st. 1 ML. Jfr även 12 200 001.

²⁶⁹ Se 1 kap. 3 § andra st. ML. Jfr även bl.a. 12 202 010.

C) Skattepliktig omsättning av vara eller tjänst

Den här lådan kan i princip innehålla en oändlig variation av varor och tjänster. Dessutom kan enl. 7 kap. 1 § olika momssatser gälla för olika skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster: generella 25 % el. reducerade 12 el. 6 %.

D) Avdragsrätt för ingående moms enl. 8 kap. 3 § första st., oavsett vilken momssats som gäller för egen omsättning.**

↓
G) Dock: om förvärvet omfattas av avdragsförbud enl. 8 kap. 9 §, ingen avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärvet eller importen.

E1) Från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst

Den här lådan innehåller bara undantag från skatteplikt enl. 3 kap. om lagrummet anges i 10 kap. 11 § (kallas också nollskattesats).*

E2) Återbetalningsrätt för ingående moms enl. 10 kap. 11 §**

F1) Från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst

Den här lådan innehåller undantag från skatteplikt enl. lagrum i 3 kap. vilka inte anges i 10 kap. 11 §.*

F2) Ingen avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms.

Icke-B) Mottaget belopp motsvarar ej omsättning momsmässigt sett.

Om A i övrigt har omsättning som ger avdrags- eller återbetalningsrätt, ska i princip sådant belopp inte begränsa den rätten.**

* Omfattningen av regler om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML ska tolkas restriktivt, då EU-domstolens praxis anger så ang. art. 131–137 i mervärdesskattedirektivet om undantag från skatteplikt för vissa transaktioner.²⁷⁰ Jfr också femte st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet, som innebär att om moms på varor och tjänster tas ut så allmänt som möjligt blir momssystemet enklast och mest neutralt.²⁷¹

** Notera att avdrags- eller återbetalningsrätt kan begränsas särskilt avseende ingående moms som hänförs till en fastighet som både används i A:s avdrags- eller återbetalningsberättigande verksamhet och för eget privat bruk, personalens privata bruk eller annat ändamål än för den egna verksamheten (se 8 kap. 4 a § första st. ML). Med ingående moms avses då även moms som hänförs till ny-, till- eller ombyggnad eller reparation av en fastighet (se 8 kap. 4 a § andra st. ML). Denna begränsning av avdrags- eller återbetalningsrätten för ingående moms gäller vid sidan av de avdrags- och återbetalningsförbud som allmänt sett gäller för ingående moms som hänförs till bl.a. stadigvarande bostad och utgifter för representation och liknande ändamål [se 8 kap. 9 § första st. 1

²⁷⁰ Se t.ex. EU-målen 235/85 (kommissionen mot Nederländerna), pkt 7; 348/87 (SUFA), pkt 10 och 13; C-186/89 (W. M. van Tien), pkt 17; C-2/95 (SDC), pkt 20; C-358/97 (kommissionen mot Irland), pkt 52; C-150/99 (Stockholm Lindöpark); pkt 25; C-269/00 (Seeling), pkt 44; och C-275/01 (Sinclair Collins), pkt 23. Se även avsnitt 2.4.1.4 i Forssén 2015 (1).

²⁷¹ Se även avsnitt 2.4.1.4 i Forssén 2015 (1).

och 2 ML, vilka är exempel på avdragsförbud enligt vad som anges vid G)]. Begränsningen av avdragsrätten enligt 8 kap. 4 a § ML gäller inte en stadigvarande bostad, som redan omfattas av avdragsförbudet som följer av 8 kap. 9 och 10 §§, eller ingående moms som är avdragsgill i vissa fall enligt 8 kap. 10 § ML, trots att det är fråga om en stadigvarande bostad (jfr 8 kap. 4 a § tredje st. ML).²⁷²

Antag att A har förvärvat varor eller tjänster vilka omfattas av avdragsförbud eller begränsad rätt till avdrag för ingående moms. Även om A således inte har haft rätt till avdrag för ingående moms för samtliga förvärv eller import i sin verksamhet, ska denne till fullo betala och redovisa utgående moms på sina skattepliktiga omsättningar. Skyldigheten att betala och redovisa utgående moms för skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster är i princip oberoende av i vilken mån avdragsrätt har förelegat.²⁷³

- Om det däremot är fråga om omsättning i form av uttag och uttaget avser en vara, sker mervärdesbeskattning av sådant uttag endast om A har haft rätt till avdrag eller återbetalning av ingående moms vid förvärvet av varan.²⁷⁴
- Sådant undantag från uttagsbeskattning gäller dock inte om rätt att lyfta ingående moms enligt vad nyss sagts berodde på att varan som förvärvades, eller infördes till landet genom UIF eller import, undantogs från skatteplikt enligt vad som anges om undantag för luftfartyg eller fartyg i 3 kap. 21 eller 21 a § ML.²⁷⁵ Genom SFS 1994:498 infördes nämligen – samtidigt med att ML ersatte GML – regeln att omsättning av sådana luftfartyg eller fartyg inte undantas från skatteplikt i andra fall än när de omsätts för ändamål som anges i regeln, dvs. t.ex. yrkesmässig sjöfart eller internationell flygtrafik mot betalning. Att A vid förvärvet av ifrågavarande slag av fartyg eller luftfartyg inte har kunnat dra av någon ingående moms innebär således inte i sig att dennes omsättning genom överlåtelse eller uttag av fartyget eller luftfartyget undantas från skatteplikt.²⁷⁶
- Dessutom gäller enligt 3 kap. 24 § i princip undantag från skatteplikt för omsättning av en anläggningstillgång, om den inte har föranlett avdrags- eller återbetalningsrätt vid förvärvet eller

²⁷² Jfr HFD 2016 ref. 50, där en kommuns upplåtelse av rum till missbrukare inte har ansetts avse stadigvarande bostad. HFD hänvisade också till HFD 2015 not. 56.

²⁷³ Jfr Forssén 2001 s. 57 och 69.

²⁷⁴ Se 2 kap. 3 § första st. jämförd med 2 kap. 2 § ML.

²⁷⁵ Se 2 kap. 3 § andra st. ML (SFS 2017:1196). Jfr även 12 121 000 och 12 123 000.

²⁷⁶ Se 2 kap. 3 § andra st. och 3 kap. 24 § tredje st. andra men. ML (SFS 2017:1196). Se även prop. 1993/94:225 s. 24 och 25 och Forssén 1994 Supplement I s. 23.

vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången (varom mera nedan).²⁷⁷

Antag att A har förvärvat varor eller tjänster för vilka debiterad ingående moms omfattas av olika momssatser som leverantör av vara eller tillhandahållare av tjänst har tillämpat enligt 7 kap. 1 § ML, dvs. den generella momssatsen om 25 % eller de reducerade momssatserna om 12 respektive 6 %.²⁷⁸ Då gäller också att A:s skattskyldighet är oberoende av vad som har gällt hos leverantörer etc. A är skyldig att tillämpa den momssats som gäller för dennes egna skattepliktiga omsättningar enligt 7 kap. 1 § ML.²⁷⁹

Beträffande s.k. sammansatta omsättningar – vilka i praktiken i första hand avser tjänster – gäller att samma tillhandahållande (omsättning) kan bestå i prestationer av olika momsmässig karaktär eller som omfattas av olika momssatser. Enligt 7 kap. 7 § ML gäller därvidlag en huvudregel om delning (delningsprincipen), så att respektive del behandlas med beaktande av om den är skattepliktig eller undantas från skatteplikt respektive, vid skatteplikt, med beaktande av den momssats som gäller för densamma. Om fördelningen inte är möjlig att göra på annat sätt, ska den bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Är det inte möjligt att tillämpa delningsprincipen, ska momsmässig karaktär bestämmas utifrån en huvudsaklighetsprincip. SKV uttrycker vad som avses med huvudsakligen enligt följande: ”En prestation ska anses som underordnad ett huvudsakligt tillhandahållande när kunderna inte efterfrågar den i sig utan den är endast ett medel för att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga vara eller tjänst som tillhandahålls.”²⁸⁰ SKV uttrycker det väl genom att med stöd av EU-domstolens praxis ange att delningsprincipen inte ska tillämpas avseende en sammansatt transaktion om det vore *konstlat* (jfr 12 212 140).²⁸¹ Jag exemplifierar huvudsaklighetsprincipen enligt följande:

²⁷⁷ Jfr Forssén 2001 s. 69 och 137. Jfr även 12 121 000.

²⁷⁸ Jfr 12 200 001.

²⁷⁹ Jfr Forssén 2001 s. 56 och 57.

²⁸⁰ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014, avsnitt 11 (s. 33). Jfr även Forssén 2001 s. 58: Den procentsiffra som brukar användas för begreppet huvudsakligen i skatterättsliga sammanhang är annars 70-80 %.

²⁸¹ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1: avsnitt 9.2.2.2 (s. 255), där RÅ 2007 not. 164 och EU-målet C-111/05 (Aktiebolaget NN mot Skatteverket); avsnitt 11.7.1 (s. 405), där EU-målet C-41/04 (Levob) berörs; och avsnitt 11.7.1 (s. 405 och 406), där EU-målet C-88/09 (Graphic Procédé) berörs. I förnämnda EU-målet använder EU-domstolen uttrycket att en uppdelning av en sammansatt transaktion inte får ske på *fiktiv väg*.

Ett sammansatt tillhandahållande består till:

a) 90 % av C) och 10 % av E1) eller F1)
→ hela tillhandahållandet är skattepliktigt

el.

b) 90 % av E1) eller F1) och 10 % av C)
→ hela tillhandahållandet undantas
från skatteplikt (enligt E1 eller F1)

- a) Om det avgörande för kunden för att köpa A:s tjänst är ett inslag av konsultation (skatteplikt enligt 3 kap. 1 § första st. ML) och exempelvis en betalningsförmedling (undantag enligt 3 kap. 9 § ML) är ett medel för A att tillhandahålla konsultationen, utgör således hela tillhandahållandet skattepliktig omsättning av tjänst. [För övrigt gäller den generella momssatsen om 25 % för konsulttjänster.]
- b) Om det motsatta förhållandet råder och kunden efterfrågar exempelvis en finansieringstjänst (undantag) och vissa beräkningstjänster (skatteplikt) är nödvändiga för att tillhandahålla finansieringstjänsten men underordnade i förhållande till den, omfattas hela tillhandahållandet av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.
- Om det sammansatta tillhandahållandet i stället består i prestationer som omfattas av olika momssatser och delning alltså inte är möjlig, ska också i sådant fall samma huvudsaklighetsresonemang som nyss angivits tillämpas, för att bestämma vilken momssats som ska gälla för hela tillhandahållandet.

Förekomsten av s.k. *blandad verksamhet* hos A begränsar dennes avdragsrätten för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten. Med blandad verksamhet menas att A å ena sidan avser att företa eller företar omsättningar som är skattepliktiga (C) och/eller omsättningar som omfattas av kvalificerat undantag från skatteplikt (E1) och å andra sidan avser att företa eller företar omsättningar som omfattas av okvalificerat undantag från skatteplikt (F1). Då ska avdragsrätten för ingående moms i A:s verksamhet fastställas enligt följande:

HIJ-modellen för bestämning av avdrags- eller återbetalningsrätt i blandad verksamhet

Till A:s omsättningar C) och/eller E1 är förvärven **H** direkt hänförliga

100 % avdrags- eller återbetalningsrätt

Till A:s omsättningar F1 är förvärven **I** direkt hänförliga

0 % avdrags- eller återbetalningsrätt

Till både A:s omsättningar C) och/eller E1 resp. F1 är förvärven **J** hänförliga

Gemensamma förvärv ger avdrags- eller återbetalningsrätt enligt en fördelningsnyckel

I exemplet ovan använder jag H, I och J för de tre olika lådor i vilka A så att säga ska lägga leverantörsfakturer av olika kategorier, för att bestämma avdrags- och återbetalningsrätt för ingående moms när A:s verksamhet utgör en blandad verksamhet (och ger upphov till att dela in leverantörsfakturorna i de tre kategorierna). HIJ liknar *hej* och jag kallar minnesregeln för HIJ-modellen. Enligt den modellen har A:

- full avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import enligt kategori **H** (100 %); och
- ingen avdrags- eller återbetalningsrätt alls för förvärv eller import enligt kategori **I** (0 %).
- Om ett förvärv eller import kan hänföras till både avdrags- eller återbetalningsberättigande del av verksamheten (C och/eller E1) och den del (verksamhetsgren) som inte ger sådan rätt (F1), brukar benämningen gemensamt förvärv användas, kategori **J**, och för sådant förvärv eller import ska avdragsrätten för ingående moms bestämmas genom uppdelning (fördelning) efter skälig grund enligt 8 kap. 13 § ML. Beträffande fördelningsnyckel att tillämpa för gemensamma förvärv hänvisar SKV till mervärdesskattedirektivet och anger att huvudregeln enligt art. 174.1 är att använda årsomsättningen som fördelningsgrund för samtliga transaktioner som genomförs av den beskattningsbara personen, men SKV noterar samtidigt att medlemsstaterna dock tillåts att använda andra fördelningsgrunder, vilket enligt art. 173.2 bl.a. innebär fördelning på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna (art. 173.2 c).²⁸²
- Om ett gemensamt förvärv eller import (J) till mer än 95 % görs för den del av verksamheten (verksamhetsgren) som medför avdrags- eller återbetalningsrätt (C och/eller E1), behöver inte någon fördelning ske, utan A får dra hela den ingående momsen för förvärvet eller importen. Detsamma gäller om momsen för gemensamt förvärv eller import (J) inte överstiger 1 000 kr och mer än 95 % av omsättningen i verksamheten medför skattskyldighet (C) eller utgör återbetalningsberättigande omsättning (E1).²⁸³

Notera att det *inte* är fråga om *blandad verksamhet* om *sammansatta transaktioner* ska bedömas enligt *huvudsaklighetsprincipen*, och det

²⁸² Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 14.4.1 (s. 495).

²⁸³ Se 8 kap. 14 § ML.

leder till att hela tillhandahållandet anses ha den ena eller andra momsmässiga karaktären:

- I fall a) enligt ovan består ett sammansatt tillhandahållande av konsulttjänst (C) och betalningsförmedling (F1). Emellertid är betalningsförmedling bara ett medel för A att tillhandahålla konsulttjänsten. Därför utgör hela tillhandahållandet skattepliktig omsättning av tjänst (C), och 100 % avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import föreligger för förvärv i A:s verksamhet (jfr H med D).
- I fall b) enligt ovan råder det motsatta förhållandet, dvs. den skattepliktiga beräkningstjänsten (C) är underordnad finansieringstjänsten för vilken okvalificerat undantag från skatteplikt gäller (F1). Därför utgör hela tillhandahållandet okvalificerat undantag från skatteplikt (F1), och 0 % avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import föreligger för förvärv i A:s verksamhet (jfr I med F2).

Jfr mer ang. blandad verksamhet under 12 213 151.

12 211 000 Särskilt om skatteplikt och undantag från skattepliktig omsättning enligt 3 kap. 1-24 §§ samt undantag från omsättning enligt 2 kap. 1 b § ML

12 211 100 Tillgångsöverlåtelse respektive undantag för överlåtelse av verksamhet eller av vissa anläggningstillgångar

12 211 110 Tillgångsöverlåtelse

Art. 1.2, jämte portalartikeln art. 1.1, inleder mervärdesskattedirektivet. Av art. 1.2 framgår att grundtanken med mervärdesskatten enligt EU-rätten är att i förädlingskedjan fram till konsument ska företagen led för led debitera utgående moms på sina försäljningar och dra ingående moms på sina förvärv. Därigenom betalar konsumenten (skattebäraren) ett pris för varan eller tjänsten inklusive utgående moms på hela förädlingsvärdet av varan eller tjänsten.²⁸⁴

Tillgångar i form av varor och tjänster som en beskattningsbar person överlåter medför således skattskyldighet för denne, dvs. skyldighet att betala och redovisa utgående moms, eftersom huvudregeln är, som nämnts,²⁸⁵ att en generell skatteplikt gäller för omsättning av varor eller tjänster, enligt 3 kap. 1 § första st. ML. Beträffande tillämplig momssats

²⁸⁴ Jfr Forssén 2011 s. 272 och Forssén 2015 (1) avsnitten 2.4.1.2-2.4.1.4.

²⁸⁵ Se 12 200 001.

gäller, som också nämnts,²⁸⁶ en generell sådan om 25 %, enligt 7 kap. 1 § första st. ML, med reducerade momssatser om 12 respektive 6 § i särskilt angivna fall, enligt andra och tredje st. samma lagrum.

Om det inte anges något undantag från skatteplikt i de andra reglerna i 3 kap. ML, är en omsättning av vara eller tjänst skattepliktig, oavsett om den beskattningsbara personen har haft avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i sin ekonomiska verksamhet. Emellertid uppkommer inte omsättning i form av uttag om sådan rätt inte förelegat för en vara.²⁸⁷ Under 12 211 120-12 214 050 går jag igenom undantagen från skatteplikt för omsättning av vara eller tjänst i 2-24 §§ i 3 kap. ML samt undantag från omsättning enligt 2 kap. 1 b § ML, varvid gränsdragningen mot den generella skatteplikten för omsättning av varor eller tjänster och, i fall av skattepliktig omsättning, olika momssatser berörs. Jag erinrar om att regler om undantag från skatteplikt respektive om reducerade momssatser ska tolkas restriktivt.²⁸⁸ De olika områden som berörs är följande:

- Undantag från omsättning för överlåtelse av verksamhet enligt 2 kap. 1 b § ML, som den 1 januari 2016 ersatte 3 kap. 25 § ML genom SFS 2015:888, respektive undantag från skatteplikt för överlåtelse av vissa anläggningstillgångar enligt 3 kap. 24 § ML, under 12 211 120;
- Fastighetsområdet, under 12 212 000-12 212 211;
- Rättigheter, personliga tjänster och kommunikation m.m., under 12 213 000-12 213 240; och
- Upplevelseindustrin, kultur, nöjen, idrott och medierna m.m. samt livsmedel, under 12 214 000-12 214 050.

12 211 120 Undantag för överlåtelse av verksamhet eller av vissa anläggningstillgångar

Enligt 3 kap. 24 § respektive 2 kap. 1 b §, som den 1 januari 2016 ersatte 3 kap. 25 § genom SFS 2015:888, föreligger i ML undantag från skatteplikt för överlåtelse av vissa anläggningstillgångar respektive undantag från omsättning för överlåtelse av verksamhet. De båda reglerna har sina motsvarigheter i mervärdesskattedirektivet i art. 136 respektive i art. 19 och 29 och jag återger deras lydelse här:

²⁸⁶ Se 12 200 001.

²⁸⁷ Jfr 12 210 010.

²⁸⁸ Jfr 12 210 010.

3 kap. 24 § ML

Från skatteplikt undantas överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar, om

1. den som överlåter tillgången kan visa att han varken har haft någon rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ av ingående skatt vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången, eller
2. överföring av tillgången från en verksamhet till en annan verksamhet har medfört skattskyldighet enligt 2 kap. 2 § 2.

Vid tillämpning av första stycket anses som omsättningstillgångar inte tillgångar som är avsedda att förbrukas i en verksamhet.

Undantaget från skatteplikt enligt denna paragraf omfattar inte försäkringsföretags överlåtelse av tillgångar som övertagits i samband med skadereglering och inte heller finansieringsföretags överlåtelse av tillgångar som företaget har återtagit med stöd av ett av företaget övertaget köpeavtal. Undantaget gäller inte heller om den omsättning genom vilken den skattskyldige förvärvat varan eller, om varan förts in till landet, det unionsinterna förvärvet eller importen undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 eller 21 a §.

[Jfr SFS 2017:1196]

Art. 136 i mervärdesskattedirektivet

Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

- a) Leverans av varor som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt i enlighet med artiklarna 132, 135, 371, 375, 376, 377, 378.2, 379.2 och 380-390c, förutsatt att varorna inte har gett upphov till avdragsrätt. (*Bilaga V till anslutningsakten för Kroatien*)
- b) Leverans av varor vars anskaffning eller användning inte varit berättigad till avdrag för mervärdesskatt i enlighet med artikel 176.

2 kap. 1 b § ML

Som omsättning anses inte överlåtelse av tillgångar i en verksamhet, som sker i samband med att verksamheten överläts eller i samband med fusion eller liknande förfarande.

Första stycket gäller under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för eller återbetalning av den skatt som annars skulle ha tagits ut på överlåtelsen.

Art. 19 i mervärdesskattedirektivet

Vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot ersättning eller gratis eller som tillskott till ett företag, får medlemsstaterna anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe.

Medlemsstaterna får, i fall där mottagaren inte till fullo är beskattningsbar, vidta de åtgärder som är nödvändiga för att hindra snedvridning av konkurrensen. De får

också anta de åtgärder som är nödvändiga för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt genom utnyttjande av denna artikel

Art. 29 i mervärdesskattedirektivet

Artikel 19 skall tillämpas på motsvarande sätt på tillhandahållande av tjänster.

Undantaget från skatteplikt i **3 kap. 24 § ML** gäller vissa fall av överlåtelse av 'andra tillgångar än omsättningstillgångar', dvs. vissa fall av överlåtelse av anläggningstillgångar. Regeln innebär att överlåtelse av en anläggningstillgång inte leder till skatteplikt i en verksamhet där enbart från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar sker. I exempelvis ett sjukhus eller en läkares verksamhet sker i princip sådana omsättningar enligt 3 kap. 4 och 5 §§ ML och verksamheten berättigar varken till avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten. I enlighet med 3 kap. 24 § första st. 1 ML blir inte sjukhuset eller läkaren skyldig att redovisa och erlagga utgående moms på försäljning av ett inventarium från verksamheten. Däremot föreligger sådan skyldighet också i nämnda verksamheter om tillgången som överläts utgör en omsättningstillgång.²⁸⁹

I svensk mervärdesskatterätt var för övrigt undantaget i 3 kap. 24 § första st. 1 ML från början konstruerat som en begränsning av yrkesmässigheten, och återfanns då i pkt 1 femte st. första men. av anv. till 2 § GML. Enligt förarbetena ansågs yrkesmässighet föreligga i berörda verksamheter först om försäljningen av inventarier m.m. vid en utrantering av verksamheten skulle komma att ske under butiksmässiga former.²⁹⁰ När ML ersatte GML den 1 juli 1994 överfördes regeln i fråga till 3 kap. 24 § första st. 1 ML och sålunda från en bestämmelse av mervärdesskattefriheten i fråga med avseende på subjektet till att numera utgöra en sådan begränsning med avseende på objektet.²⁹¹

Undantaget för överlåtelse av tillgångar i samband med verksamhetsöverlåtelse i **2 kap. 1 b § ML** avser själva omsättningen. Det är en skillnad jämfört med föregångaren 3 kap. 25 § ML, där undantaget från mervärdesbeskattning i sådana fall utgjorde ett undantag från skatteplikten för omsättningen. Någon förändring av skattefrihetens eller avdragsrättens omfattning är inte avsedd, utan det rör sig bara om att ML i detta hänseende har anpassats till mervärdesskattedirektivet, där art. 19 och 29 innebär att någon leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst, dvs. omsättning, inte ska anses

²⁸⁹ Jfr Forssén 2011 s. 197.

²⁹⁰ Se prop. 1973:163 s. 42 och prop. 1978/79:141 s. 72. Jfr även Forssén 2011 s. 197.

²⁹¹ Jfr Forssén 2011 s. 197. Jfr även Forssén 1993 s. 155, Forssén 1994 s. 213 och 215, Forssén 1998 s. 113 och Forssén 2001 s. 138.

uppkomma i förevarande fall av överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav.²⁹²

Vad som föreskrivs i fråga om *verksamhet* avser såväl hela verksamheten som en del av verksamheten.²⁹³ Enligt HFD är en verksamhetsgren (*del av verksamhet*) enligt 3 kap. 25 § ML – numera 2 kap. 1 b § ML – en enhet som kan överlåtas och fortsätta fungera som sådan och ”bidra till att realisera ett specifikt verksamhetsmål”.²⁹⁴

Beträffande rättigheter får särskilt uppmärksammas att vissa, framför allt goodwill, ofta tas fram ’i böckerna’ först i samband med överlåtelse av en verksamhet eller verksamhetsgren.²⁹⁵ Sådana rättigheter mervärdesbeskattas därmed sällan i praktiken, men om de överlåts utan samband med överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren, och de inte heller utgör sådana anläggningstillgångar som avses i 3:24, ska mervärdesbeskattning ske såsom normalt är fallet med en tillgångsöverlåtelse. Exempel på skattepliktiga immateriella rättigheter är rätten till patent, rätten till varumärke, mönsterrätt och upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk.²⁹⁶

Om det är fråga om upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk enligt 1, 4 eller 5 § URL, gäller den reducerade momssatsen om 6 %, förutsatt att det inte är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information.²⁹⁷ I sistnämnda fall gäller den generella momssatsen om 25 %.²⁹⁸

I sammanhanget noterar jag för övrigt att begreppet verksamhetsgren i IL överensstämmer till synes väl med motsvarande begrepp enligt ML, då 2 kap. 25 § IL anger: ”Med verksamhetsgren avses sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse”.²⁹⁹ Dessutom får nämnas att när inkomstskatterättsliga regler baserade på fusionsdirektivet 90/434/EEG (numera fusionsdirektivet 2009/133/EG)

²⁹² Jfr prop. 2015/16:19 s. 63.

²⁹³ Jfr 1 kap. 7 § första st. första men. ML.

²⁹⁴ Se RÅ 2001 not. 99 ang. tolkningen av 3 kap. 25 § ML – numera 2 kap. 1 b § ML – efter Sveriges EU-inträde 1995 (och även 1 kap. 7 § första st. ML). För övrigt hade inte prövningstillstånd meddelats ännu i RÅ 2001 not. 99, när Alhager 2001, avhandling om mervärdesskatt vid omstruktureringar, skrevs och fallet nämns således inte där. Jfr även Forssén 2011 s. 198.

²⁹⁵ Jfr Forssén 2001 s. 135.

²⁹⁶ Jfr ang. kategori III av tjänster i 12 202 101.

²⁹⁷ Jfr 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML.

²⁹⁸ Jfr 7 kap. 1 § första st. ML.

²⁹⁹ Jfr prop. 1998/99:15 s. 137. Jfr även Forssén 2011 s. 198.

infördes, genom bl.a. SFS 1998:1600 och vilka sedermera överfördes till IL, restes fråga om att ändra i dåvarande 3 kap. 25 § ML i enlighet med att vid inkomstbeskattningen uttagsbeskattning kan underlåtas i vissa fall vid underprisöverlåtelse av en enstaka tillgång.³⁰⁰ Någon sådan utvidgning av omfattningen av undantaget från skatteplikt i dåvarande 3 kap. 25 § ML skedde dock aldrig.³⁰¹ En dylik utvidgning är inte heller avsedd med att 2 kap. 1 b § ML har ersatt 3:25, eftersom, som nämnts, den förändringen inte ska anses ha förändrat skattefrihetens omfattning, enligt lagstiftaren.³⁰²

När det gäller redovisningsreglerna i 13 kap. ML får uppmärksammas att hela verksamheten avses med *verksamhet*, om inte annat anges.³⁰³ I 13:11 ML anges att om en skattskyldig har överlåtit sin verksamhet eller en del därav till någon annan, ska han redovisa utgående moms, som hänför sig till omsättning eller förvärv för vilken skattskyldighet har inträtt före övertagandet, för den redovisningsperiod under vilken övertagandet har ägt rum, om han inte har varit skyldig att redovisa momsen för en tidigare redovisningsperiod.³⁰⁴

För övrigt får nämnas att med uttrycket *verksamhet som medför skattskyldighet* förstås en sådan verksamhet i vilken omsättning av varor eller tjänster medför skattskyldighet enligt huvudregeln därom i 1 kap. 2 § första st. 1.³⁰⁵ Uttrycket används i ML bl.a. i huvudregeln om avdragsrätt i 8 kap. 3 § första st. och i 8 kap. 16 § angående avdrag för driftkostnader för användning av personbil eller motorcykel och avdrag för hälften av momsen på förhyrning av sådant fordon. Jag hänvisar därvidlag främst till mina kommentarer av uttrycket under 31 210 000, angående 8:3 första st., men även till att jag berör det också under 21 312 200 och 21 313 000, angående 8:3 första st., samt under 13 220 000, angående 8:16.

Ang. 3 kap. 24 § tredje st. första men. ML: se om viss varuomsättning av försäkringsföretag under 12 213 162.

12 212 000 Fastighetsområdet

12 212 010 Huvudregeln om undantag från skatteplikt, 'undantag från undantaget' och frivillig skattskyldighet

Jag beskriver – utifrån strukturen i 3 kap. 2 och 3 §§ – omfattningen av skatteplikten enligt ML på fastighetsområdet i följande tre steg.³⁰⁶

- På fastighetsområdet gäller enligt **3 kap. 2 § ML** en huvudregel om undantag från skatteplikt för överlåtelse av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av rättigheter till fastighet.

³⁰⁰ Se prop. 1998/99:15 s. 173. Jfr även Forssén 2011 s. 197.

³⁰¹ Jfr Forssén 2011 s. 197.

³⁰² Jfr prop. 2015/16:19 s. 63.

³⁰³ Jfr 1 kap. 7 § första st. andra men. ML.

³⁰⁴ Jfr 13 kap. 11 § första st. ML.

³⁰⁵ Jfr 1 kap. 7 § andra st. ML.

³⁰⁶ Ang. vad som förstås med fastighet enligt ML: se 12 212 111.

- Från den huvudregeln anges skatteplikt i vissa fall som anges i **3 kap. 3 § första st. ML**. Dessa fall utgör således 'undantag från undantaget' i 3:2, och gäller bl.a. upplåtelse eller överlåtelse av maskiner och utrustning som har installerats varaktigt, rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande, m.m.
- I enlighet med **3 kap. 3 § andra-fjärde st. ML** finns – utöver de obligatoriskt skattepliktiga omsättningarna i 3 kap. 3 § första st. – möjlighet till frivillig skattskyldighet enligt bestämmelserna i 9 kap. för uthyrning av fastighet etc. för stadigvarande användning av t.ex. en verksamhetslokal i en verksamhet som medför skattskyldighet, och således avdragsrätt för ingående moms, eller som medför återbetalningsrätt för ingående moms.

Här återges lydelseerna av **3 kap. 2 §** (huvudregeln om undantag från skatteplikt), **3 kap. 3 § första st.** ('undantag från undantag' – obligatoriska regler om skatteplikt på fastighetsområdet) och **3 kap. 3 § andra-fjärde st. ML** (frivillig skattskyldighet):

3 kap. 2 § ML

Från skatteplikt undantas, med de begränsningar som följer av 3 §, omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter.

Undantaget för upplåtelse av nyttjanderätter till fastigheter omfattar också underordnade tillhandahållanden, exempelvis upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar, om tillhandahållandet är en del av upplåtelsen av nyttjanderätten.³⁰⁷

3 kap. 3 § första st. ML

Undantaget enligt 2 § omfattar inte

1. upplåtelse eller överlåtelse av maskiner och utrustning som har installerats varaktigt,
2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med

³⁰⁷ Samtidigt med att fastighetsbegreppet i 1 kap. 11 § ML ändrades den 1 januari 2017 (se 12 212 111) ändrades genom SFS 2016:1208 också 3 kap. 2 § *andra st. ML*, så att de fall av det som tidigare angavs som "ett led i" fastighetsupplåtelsen numera utgör en *exemplifiering* på vad som kan utgöra "en del av" upplåtelsen. Förändringen följde inte omedelbart av att fastighetsbegreppet i ML ändrades, utan för att erhålla bättre överensstämmelse med EU-domstolens rättspraxis – se prop. 2016/17:14 s. 30 [jfr dock tolfte st. i ingressen till förordningen (EU) nr 1042/2013]. Jfr även 2007/08:25 s. 111, där det nämns att det har framförts att 3 kap. 2 § *första st. ML* kan ifrågasättas beträffande stöd i mervärdesskattedirektivet och Sveriges anslutningsfördrag med EU, men lagstiftaren konstaterade, med hänvisning till SOU 1994:88 s. 112ff, att bestämmelsen kan anses förenlig med art. 15.2 i mervärdesskattedirektivet (tidigare art. 5.3 i sjätte direktivet) och att den därmed är EU-konform och kan bestå.

- överlåtelse av marken,
3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,
 4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,
 5. upplåtelse av lokaler och andra platser för parkering, inklusive förtöjning och ankring, av transportmedel,
 6. upplåtelse av förvaringsboxar,
 7. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,
 8. upplåtelse för djur av byggnader eller mark,
 9. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik,
 10. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning,
 11. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer, och
 12. upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som omfattas av upplåtelsen.

3 kap. 3 § andra-fjärde st. ML

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Skatteplikt gäller dock inte om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Uthyrning till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 §. Skatteplikt gäller dock inte för uthyrning till en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund, om fastigheten vidareuthyrts av kommunen, kommunalförbundet eller samordningsförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 §. Det som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

Andra stycket tillämpas också

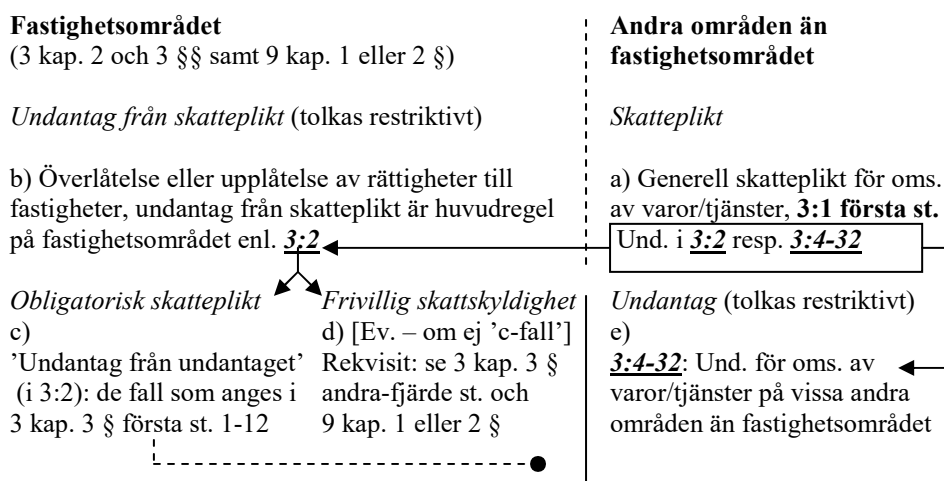
1. vid uthyrning i andra och tredje hand,
2. vid bostadsrättshavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt, och
3. när en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att anläggningen helt eller delvis ska kunna hyras ut för sådan verksamhet som avses i andra stycket.

I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för sådan uthyrning, bostadsrättsupplåtelse och upplåtelse av nyttjanderätt som anges i andra och tredje styckena.

Beträffande de 'undantag från undantaget' i 3:2 som stipuleras på fastighetsområdet i 3 kap. 3 § första st. 1-12 ML gäller alltid skatteplikt. Dessa fall av skatteplikt ('undantagen från undantaget') förändras inte av

vare sig 3:2 eller någon av de andra reglerna om undantag från skatteplikt i 3 kap. 4-32 §§ ML.

I förhållande till den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML, och de undantag från skatteplikt som finns på andra områden än fastighetsområdet (3 kap. 4-32 §§), kan strukturen för ML:s regler om skattepliktens räckvidd på fastighetsområdet beskrivas enligt följande:



Om skattskyldighet föreligger för omsättning på fastighetsområdet, gäller för de flesta av 'undantagen från undantaget' – och för frivillig skattskyldighet – den generella momssatsen om 25 % enligt 7 kap. 1 § första st. ML. I två fall av 'undantag från undantaget' enligt 3:3 första st. ska dock reducerad momssats (jfr 12 200 001) tillämpas, nämligen:

- den reducerade momssatsen om 12 % för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet (jfr 3:3 första st. 4), vilket följer av 7 kap. 1 § andra st. 1 ML; och
- den reducerade momssatsen om 6 % för korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning (jfr 3:3 första st. 10), vilket följer av 7 kap. 1 § tredje st. 10 ML.

Jag återkommer under 12 212 100-12 212 211 till fastighetsområdet och:

- c kontra b eller a), dvs. 'undantagen från undantaget' (i 3 kap. 2 §) i 3 kap. 3 § första st. 1-12 i förhållande till 3:2 eller 3:1 första st. (12 212 110-12 212 122);
- b kontra a), dvs. gränsdragningen mellan huvudregeln på fastighetsområdet om undantag från skatteplikt, 3 kap. 2 §, och tjänster som omfattas av den generella skatteplikten i 3 kap. 1 § första st. (12 212 130);

- b + a), dvs. problematiken med sammansatta transaktioner på fastighetsområdet, där 3 kap. 2 § och 3 kap. 1 § första st. aktualiseras samtidigt (12 212 140); och
- d), där jag tar upp något om 9 kap. ML angående frivillig skattskyldighet på fastighetsområdet (12 212 210-12 212 211).

För övrigt får nämnas, att jag beträffande min kategorisering av tjänster i avsnitt 12 202 101 hänför rättigheter till fastighet till kategori II. Delrätter till föremål, och dessa berör jag således ytterligare i 12 212 100-12 212 211.

Jfr även 12 213 214, där frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML berörs ang. uthyrning av en del av en fastighet i ett gruppboende som nyttjas av såväl de boende som av personalen.

12 212 011 Ang. undantagen från skatteplikt som finns på andra områden än fastighetsområdet, 3 kap. 4- 32 §§

Ang. e i förhållande till a), jfr figuren i 12 212 010: I avsnitten under 12 213 200-12 214 050 berörs undantagen från skatteplikt som finns på andra områden än fastighetsområdet, 3 kap. 4-32 §§, dvs. e), i förhållande till den generella skatteplikten för varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML, dvs. a). Jag har nämnt att jag i avsnitten under 12 211 000-12 214 050 begränsar min genomgång av 3 kap. ML till 1-24 §§ däri (jfr 12 200 001). Därför berörs 3 kap. 4-24 §§ i avsnitten under 12 213 200-12 214 050.

Notera att undantag från omsättning för överlåtelse av verksamhet enligt 2 kap. 1 b § ML, som den 1 januari 2016 ersatte 3 kap. 25 § ML genom SFS 2015:888, respektive undantag från skatteplikt för överlåtelse av vissa anläggningstillgångar enligt 3 kap. 24 § ML, har berörts under 12 211 120.

För övrigt berörs 3 kap. 24 § även i samband med att jag går igenom 'undantaget från undantaget' i 3:2 enligt 3 kap. 3 § första st. 1 avseende maskiner och utrustning som har installerats varaktigt (12 212 111).

Dessutom berörs, i samband med genomgången av rättigheter, undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 1 ML avseende "en utövande konstnärns framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk" redan under 12 213 111.

Beträffande de fem kategorierna (I-V), i vilka jag indelar tjänsterna i momssammanhang enligt 12 202 101, har jag under 12 212 010 nämnt att jag hänför rättigheter till fastighet till kategori II. Delrätter till föremål. De övriga av dessa kategorier av tjänster (I och III-V) berör jag eller har jag berört i framställningen i första hand:

- i 12 212 130, 12 213 111, 12 213 151, 12 213 152, 12 213 153, 12 213 160-12 213 164, 12 213 200-12 213 240 och 12 214 001, ang. kategori I. Prestationer på föremål, förmedling och personliga tjänster etc.;
- i 12 213 100-12 213 141, ang. kategori III. Objekt som utgör immateriella rättigheter;
- i 12 202 100, ang. kategori IV. Utförande av nya tjänster; och
- i 12 213 153 och 12 213 177, ang. kategori V. Ideella andelar i föremål och objekt.

12 212 100 'Undantagen från undantaget' i 3 kap. 3 § första st., gränsdragningen mellan 3 kap. 2 § och tjänster som omfattas av den generella skatteplikten i 3 kap. 1 § första st. samt 3 kap. 2 § och sammansatta transaktioner på fastighetsområdet

12 212 110 'Undantagen från undantaget' i 3 kap. 3 § första st. 1-12

12 212 111 Ang. maskiner och utrustning i 3 kap. 3 § första st. 1

Begreppet fastighet i ML ändrades genom SFS 2016:1208 den 1 januari 2017. Bestämningen av begreppet fastighet enligt 1 kap. 11 § ML ändrades, så att någon koppling till fastighetsbegreppet i jordabalken (1970:994), JB, inte längre sker. Lagrummet hänvisar numera för bestämningen av begreppet fastighet i stället till begreppet fast egendom enligt art. 13b i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet (tillämpningsförordningen).³⁰⁸

Med fastighet enligt ML avses således numera enligt 1 kap. 11 § ML fast egendom enligt art. 13b i tillämpningsförordningen. Det innebär att med fastighet enligt ML förstås numera:

- a) Varje bestämd del av jorden, på eller under dess yta, som det är möjligt att äga eller besitta.

³⁰⁸ Jfr även prop. 2016/17:14 s. 46. Genom förordningen (EU) nr 1042/2013 infördes art. 13b i tillämpningsförordningen. Jfr även artikeln Forssén 2017 (2), avsnitt 1.

b) Varje byggnad eller konstruktion som har fästs vid eller i marken, ovan eller under havsnivån, och som varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet.

c) Varje föremål som har installerats och ingår som en integrerad del av en byggnad eller konstruktion och utan vilken byggnaden eller konstruktionen är ofullständig, exempelvis dörrar, fönster, tak, trappor och hissar.

d) Varje föremål, utrustning eller maskin som är varaktigt installerad i en byggnad eller konstruktion och som inte kan flyttas utan att byggnaden eller konstruktionen förstörs eller förändras.

Huvudregeln på fastighetsområdet, 3 kap. 2 § ML, innebär att överlåtelse och upplåtelse på området är undantagna från skatteplikt. Lagrummet 3 kap. 2 § ML har följande lydelse:³⁰⁹

”Från skatteplikt undantas, med de begränsningar som följer av 3 §, omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter.

Undantaget för upplåtelse av nyttjanderätter till fastigheter omfattar också underordnade tillhandahållanden, exempelvis upplåtaren tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar, om tillhandahållandet är en del av upplåtelsen av nyttjanderätten.”

Jämför art. 15.2 a) i mervärdesskattedirektivet, som anger att ”Medlemsstaterna får betrakta som materiella tillgångar: a) Vissa rättigheter i fast egendom” (eng. *immovable property*) samt den närmaste motsvarigheten i mervärdesskattedirektivet till 3 kap. 2 § ML, dvs. art. 135.1 l, som anger: ”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt: 1) Utarrendering och uthyrning av fast egendom”.

Från huvudregeln anges i 3 kap. 3 § första st. 1-12 undantag, dvs. dessa regler utgör ’undantag från undantaget’, vilket således innebär att de stipulerar skatteplikt för de överlåtelse eller upplåtelse som anges i dem. Jag redogör för 3 kap. 3 § första st. 1 i detta avsnitt, och för punkterna 2-12 i lagrummet i följande avsnitt:

12 212 112, ang. växande skog etc. i 3 kap. 3 § första st. 2;

³⁰⁹ Jfr även 12 212 010.

12 212 113, ang. jordbruksarrende etc. i 3 kap. 3 § första st. 3;
12 212 114, ang. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet etc. i 3 kap. 3 § första st. 4;
12 212 115, ang. parkering, förtöjning och ankring av transportmedel i 3 kap. 3 § första st. 5;
12 212 116, ang. upplåtelse av förvaringsboxar i 3 kap. 3 § första st. 6;
12 212 117, ang. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter i 3 kap. 3 § första st. 7;
12 212 118, ang. upplåtelse för djur av byggnader eller mark i 3 kap. 3 § första st. 8;
12 212 119, ang. vägar, broar, tunnlar och spåranläggningar för järnvägstrafik i 3 kap. 3 § första st. 9;
12 212 120, ang. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning i 3 kap. 3 § första st. 10;
12 212 121, ang. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer i 3 kap. 3 § första st. 11; och
12 212 122, ang. upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som omfattas av upplåtelsen i 3 kap. 3 § första st. 12.

Beträffande 3 kap. 3 § första st. 1 skedde samtidigt med förändringen av fastighetsbegreppet 2017 den förändringen, att begreppet *verksamhetstillbehör* ersattes med uttrycket *maskiner och utrustning som har installerats varaktigt*. Lagrummet lyder numera enligt följande:

”Undantaget enligt 2 § omfattar inte upplåtelse eller överlåtelse av maskiner och utrustning som har installerats varaktigt”.

Därmed överensstämmer 3 kap. 3 § första st. 1 ML med art. 135.2 första st. c) i mervärdesskattedirektivet, som lyder:

”Följande transaktioner skall inte omfattas av undantaget från skatteplikt i punkt 1 l: c) Uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner”.

Genom regeländringarna i förevarande hänseende 2017 saknas numera en koppling till JB:s regler om industritillbehör för att göra en åtskillnad mellan sådan tillbehör till fastigheten och verksamhetstillbehör. Följande får nämnas för sammanhanget från förarbetena till regeländringarna.³¹⁰

EU-rätten innehåller inte någon direkt motsvarighet till uppdelningen på olika tillbehör till en fastighet. Den EU-rättsliga definitionen av

³¹⁰ Jfr prop. 2016/17:14 s. 17 och 18.

begreppet fast egendom får till följd att ML:s tidigare fastighetsbegrepp inte längre framstod som ändamålsenligt. Därför föreslogs den sedermera genomförda förändringen av fastighetsbegreppet i ML, eftersom lagstiftaren instämde i den bedömningen. En fråga som togs upp var om ordet *fastighet* borde behållas i ML eller om det borde ersättas med *fast egendom*. Civilrättsligt har dessa begrepp olika innebörd, men i mervärdesskattesammanhang är frågan snarast av språklig art. *Fast egendom* är det uttryck som förekommer i de svenska språkversionerna av mervärdesskattedirektivet och tillämpningsförordningen. En förändring av terminologin i detta avseende ansågs nödvändig göra ändringar i ett relativt betydande antal lagbestämmelser. Dessutom förekommer ordet *fastighet* i en rad sammansättningar i lagen, t.ex. *fastighetsupplåtelse* och *fastighetsägare*. Av den anledningen föreslogs att begreppet *fastighet* skulle behållas i ML, men att definitionen i 1 kap. 11 § ML skulle ersättas med en hänvisning till tillämpningsförordningens definition av *fast egendom*, vilket också skedde 2017.

Vidare ansågs att någon motsvarighet till tillämpningsförordningens uppräkningslista av vad som anses som fast egendom inte borde införas i ML, med motiveringen att förordningen är direkt tillämplig och därför inte ska genomföras i svensk lagstiftning. Flertalet remissinstanser invände mot det och ansåg att tillämpningsförordningens definition borde införas i den svenska lagstiftningen, men lagstiftaren avfärdade det med följande motivering:

- Tillämpningsförordningen är direkt tillämplig, enligt art. 288 andra st. FEUF.
- Om definitionen i svensk lagstiftning skulle avvika från tillämpningsförordningen är det förordningens definition som ska tillämpas.
- Det innebär också att den svenska regeln skulle behöva ändras om förordningen ändras. Om definitionen skulle införas i ML finns det, även om det också finns en hänvisning till förordningen, en klar risk att definitionen uppfattas som en nationell rättsregel.
- Om det i svensk lagstiftning istället hänvisas till tillämpningsförordningens definition av fast egendom framgår det tydligt att det är ett EU-rättsligt begrepp som ska tillämpas.
- Enligt lagstiftarens mening finns det mot bakgrund av ovanstående inte skäl att införa tillämpningsförordningens definition i svensk lagstiftning.

- Lagstiftaren ansåg således att det i förevarande fall inte är lämpligt att knyta hänvisningen i 1 kap. 11 § ML till en viss lydelse. Normalt kan en hänvisning till en viss lydelse skapa en säkerhet kring vad som gäller om regeln som hänvisas till skulle ändras. Bestämmelsen i tillämpningsförordningen, art. 13b, är dock direkt tillämplig och eventuella ändringar i förordningen kommer därför att gälla över svensk rätt vid en regelkonflikt. En hänvisning till en viss lydelse av begreppet fast egendom skapar därför enligt lagstiftaren inte en säkerhet, utan tvärtom en otydlighet. Hänvisningen borde således enligt lagstiftaren enbart avse tillämpningsförordningens definition av *fast egendom*, utan att knyta till en viss lydelse. Lagstiftaren föreslog därför att definitionen av fastighet i 1 kap. 11 § ML skulle ersättas med en hänvisning till fast egendom enligt artikel 13b i tillämpningsförordningen, vilket också blev lagändringen 2017. Lagstiftaren ansåg att det är ändamålsenligt att hänvisningen till förordningen således är dynamisk, dvs. avser förordningen i den vid varje tidpunkt gällande lydelsen.

Begreppen byggnads-, verksamhets- och industritillbehör har inte någon omedelbar motsvarighet inom EU-rätten. Genom den ändrade fastighetsdefinitionen i ML slopades 2017 kopplingen till JB, och därmed även till bl.a. begreppet industritillbehör. Beträffande begreppet verksamhetstillbehör konstaterades att det endast förekom i två sammanhang i ML, nämligen i reglerna om skatteplikt i 3 kap. 3 § och i jämningsreglerna i 8 a kap. 2 § tredje stycket. Därför föreslogs att begreppet verksamhetstillbehör i ML skulle slopas i samband med att utformningen av fastighetsdefinitionen ändrades, vilket skedde 2017. Lagstiftaren ansåg dock att vissa praktiska problem kunde uppkomma med att verksamhetstillbehör utmönstrades ur ML,³¹¹ nämligen följande:

Den nya utformningen av fastighetsbegreppet kan i undantagsfall innebära att sådant som tidigare utgjorde industritillbehör (dvs. lös egendom) anses som fastighet, medan sådant som tidigare utgjorde byggnads- eller verksamhetstillbehör inte längre omfattas av fastighetsbegreppet. I regel borde det dock vara så att maskiner eller utrustning som kan klassificeras som industritillbehör och som är installerade på ett sådant sätt att de kommer att omfattas av fastighetsbegreppet anses ingå i en skräddarsydd industribyggnad och därmed kunde betraktas som verksamhetstillbehör (fastighet). Därför föreslogs att en följd av utmönstringen av begreppet *verksamhetstillbehör* ur ML borde ske så att det ordet ersätts med uttrycket *maskiner och utrustning som har installerats varaktigt* i 3

³¹¹ Jfr prop. 2016/17:14 s. 18.

kap. 3 § första stycket 1 ML, vilket skedde 2017. Det är i linje med att art. 135.2 första st. c) i mervärdesskattedirektivet, som framgår ovan, använder begreppet *varaktigt installerad utrustning och maskiner* för motsvarande undantag. Lagstiftaren bedömde att uttrycket *maskiner och utrustning som har installerats varaktigt* har samma innebörd, men bättre överensstämmer språkligt med utformningen av 3 kap. 3 § ML. Därför föreslog lagstiftaren att begreppet *verksamhetstillbehör* i 3 kap. 3 § första stycket 1 ML skulle ersättas med *maskiner och utrustning som har installerats varaktigt*, vilket skedde 2017.³¹²

Ett intressant exempel i sammanhanget på vad som anses utgöra uthyrning av fast egendom är upplåtelse av s.k. serverrack i en datorhall, vilket HFD anser omfattas av huvudregeln om undantag från skatteplikt i 3 kap. 2 § ML.³¹³

Beträffande s.k. villavagnar har SRN lämnat ett förhandsbesked 2017-07-07, och anser att sådana inte omfattas av begreppet fastighet i 1 kap. 11 § ML, vare sig enligt lagrummets lydelse före eller efter den 1 januari 2017. Ett bolags uthyrning av villavagnar ansågs därmed inte omfattad av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 2 § första stycket ML. Här kan ett förhandsbesked från 1980-talet vara av intresse. Dåvarande RSV:s nämnd för rättsärenden ansåg att uppställda husvagnar och villavagnar utgjorde byggnad – och sålunda fastighet – enligt 7 § andra st. GML på grund av att uppställningen av dem skulle ha en sådan permanent karaktär att byggnadslov krävdes för den, varvid bl.a. också noterades att vagnarnas hjul- och draganordningar skulle tas bort inför uppställningen och att hjulaxel kunde komma att behållas på husvagn om den fyllde en stabiliserande funktion på vagnen.³¹⁴ HFD fastställde förhandsbeskedet.³¹⁵ I enlighet med art. 13b i tillämpningsförfordningen saknar byggnadslov relevans idag, men resonemanget om avlägsnade hjul- och draganordningar kan dock ha betydelse också numera, när det gäller bestämningen av vad som omfattas av fastighetsbegreppet i ML.

Eftersom begreppet verksamhetstillbehör i övrigt enbart användes i ML i samband med bestämningen av begreppet investeringsvara, nämligen i 8 a kap. 2 § tredje st. ML, som lagstiftaren ansåg inte borde ändras i sak, föreslogs att 1 kap. 12 § med definitionen av verksamhetstillbehör skulle upphöra, och i stället uttrycket *maskin, utrustning och särskild inredning* införas i 8 a kap. 2 § tredje st. ML, vilket också skedde 2017, genom SFS 2016:1208 (jfr 13 210 000).³¹⁶

12 212 112 Ang. växande skog etc. i 3 kap. 3 § första st. 2

I likhet med vad som gäller enligt pkt 1 i lagrummet beträffande *maskiner och utrustning som har installerats varaktigt* stipulerar 3 kap.

³¹² Jfr prop. 2016/17:14 s. 26.

³¹³ Jfr HFD 2016 ref. 75.

³¹⁴ Jfr RSV/FB Im 1985:13.

³¹⁵ Jfr RÅ 1985 Aa 97.

³¹⁶ Jfr prop. 2016/17:14 s. 36 och 37.

3 § första st. 2 ML skatteplikt för omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken.³¹⁷

- Exempelvis en rotpostförsäljning av skog utgör således en skattepliktig omsättning, enligt 3 kap. 3 § första st. 2 ML.³¹⁸

Emellertid omfattas, enligt min mening, dessa fall – omsättning av växande skog etc. – redan av den generella skatteplikten i 3 kap. 1 § första st. ML, eftersom de inte omfattas av huvudregeln om undantag på fastighetsområdet, 3:2 ML. På samma sätt omfattas dessa fall inte av undantaget från skatteplikt i art. 135.1 l i mervärdesskattedirektivet, som är den närmaste motsvarigheten i direktivet till 3:2, och stipulerar undantag från skatteplikt för: ”Utarrendering och uthyrning av fast egendom”. Enligt min uppfattning utgör således 3:3 första st. 2 ML enbart ett förtydligande om skatteplikt för förevarande fall.

12 212 113 Ang. jordbruksarrende etc. i 3 kap. 3 § första st. 3

I 3 kap. 3 § första st. 3 ML stipuleras ’undantag från undantaget’ i 3:2. Det innebär att:

- skatteplikt föreligger för upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete.

Vissa av förevarande fall av skatteplikt på fastighetsområdet enligt 3 kap. 3 § första st. 3 ML bör anses ha stöd i mervärdesskattedirektivet, dvs. om de inte omfattas av undantaget från skatteplikt i art. 135.1 l i mervärdesskattedirektivet ang. ”utarrendering och uthyrning av fast egendom”. Övriga av dessa fall av skatteplikt på fastighetsområdet bör också anses ha stöd i mervärdesskattedirektivet, genom den fakultativa bestämmelsen art. 135.2 andra st., som anger: ”Medlemsstaterna får besluta om ytterligare begränsningar av tillämpningsområdet för undantaget i punkt 1 l”. Dessa fall antas således omfattas av undantaget i art. 135.1 l, och det finns i och för sig inga obligatoriska begränsningar av undantaget i art. 135.2 första st., men sådana får således t.ex. Sverige implementera i sin mervärdesskattelagstiftning, enligt art. 135.2 andra st.

Beträffande jordbruksarrende får nämnas att arrendatorn har rätt till avdrag för ingående moms även till den del värdet av bostad ingår i arrendet. Vid upplåtelse av jordbruksarrende föreligger nämligen

³¹⁷ Jfr prop. 1993/94:99 s. 112.

³¹⁸ Jfr även Forssén 2001 s. 158.

undantag från avdragsförbudet för utgifter hänförliga till stadigvarande bostad som annars gäller enligt 8 kap. 9 § första st. 1 ML.³¹⁹

12 212 114 Ang. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet etc. i 3 kap. 3 § första st. 4

I 3 kap. 3 § första st. 4 stipuleras 'undantag från undantaget' i 3:2. Det innebär att:

- skatteplikt föreligger för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet.

Den närmaste motsvarigheten i mervärdesskattedirektivet till 3 kap. 3 § första st. 4 ML är art. 135.2 första st. a), som anger: "Följande transaktioner skall inte omfattas av undantaget från skatteplikt i punkt 1 l: a) Tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på områden som iordningställts för användning som campingplatser."

Till skillnad från vad som gäller på fastighetsområdet för de flesta av de övriga 'undantagen från undantaget' och för frivillig skattskyldighet, där i samtliga fall den generella momssatsen om 25 % enligt 7 kap. 1 § första st. ML ska tillämpas, gäller, enligt 7 kap. 1 § andra st. 1 ML, den reducerade momssatsen om 12 % för ifrågavarande rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet (jfr 12 200 001 och 12 212 010).³²⁰

Här får särskilt på temat problem med olika momssatser nämnas att momssatsen för restaurang- och cateringtjänster sänktes den 1 januari 2012, genom SFS 2011:1194, från den generella momssatsen om 25 % till den reducerade momssatsen om 12 %.³²¹ Det innebar i första hand att samma momssats gäller på det området som för livsmedel, dvs. 12 %.³²² Därmed föreligger inte längre de tidigare ofta förekommande gränsdragningsproblemen på temat tillämplig momssats för servering respektive hämtmat på restaurang och liknande,³²³ utan momssatsen är

³¹⁹ Se 8 kap. 10 § första st. andra men. ML. Jfr även Forssén 2001 s. 162.

³²⁰ Jfr Forssén 2001 s. 162 och 163.

³²¹ Jfr 7 kap. 1 § andra st. 5 ML.

³²² Jfr 7 kap. 1 § andra st. 4 ML.

³²³ Jfr Forssén 2001 s. 244 och 247.

numera 12 % i båda fallen.³²⁴ För ifrågavarande rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet etc. innebär den sänkta restaurangmomsen den 1 januari 2012 också att ett annat gränsdragningsproblem inte längre förekommer: Tidigare skulle en gemensam ersättning för hotellrum och förtäring, t.ex. frukost, delas upp så att olika momssatser tillämpade för de båda delarna.³²⁵ Numera kan således gemensam ersättning debiteras i hotellverksamheter med tillämpning av den reducerade momssatsen om 12 % för hela tillhandahållandet i sådana fall.

För övrigt får jag beträffande *rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet* särskilt nämna ett par saker, nämligen följande:

- Eftersom rumsuthyrning etc. inte avser stadigvarande bostad, omfattas inte sådan verksamhet av avdragsförbudet för ingående moms i 8 kap. 9 § första st. 1 ML. Det går så att säga att bo i ett hotellrum, men det är inte inrättat som stadigvarande bostad.³²⁶
- *Hotellrörelse* kräver tillstånd från Polismyndigheten enligt 2 § lagen (1966:742) om hotell- och pensionatsrörelse.³²⁷ Emellertid är det inte avgörande för skatteplikten enligt ML att den lagen ska vara tillämplig, eftersom också *liknande verksamhet* omfattas av det ifrågavarande 'undantaget från undantaget' enligt 3 kap. 3 § första st. 4 ML.³²⁸

12 212 115 Ang. parkering, förtöjning och ankring av transportmedel i 3 kap. 3 § första st. 5

I 3 kap. 3 § första st. 5 stipuleras 'undantag från undantaget' i 3:2. Det innebär att:

- skatteplikt föreligger för upplåtelse av lokaler och andra platser för parkering, inklusive förtöjning och ankring, av transportmedel.

Den närmaste motsvarigheten i mervärdesskattedirektivet till 3 kap. 3 § första st. 5 ML är art. 135.2 första st. b), som anger: "Följande transaktioner skall inte omfattas av undantaget från skatteplikt i punkt 1 l: b) Uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon".

³²⁴ Jfr Bilaga III till mervärdesskattedirektivet, där det av pkt 1 resp. 12a följer att EU-länderna får ha reducerad momssats för livsmedel resp. restaurang- och cateringtjänster i sina momsagstiftningar.

³²⁵ Jfr Forssén 2001 s. 248.

³²⁶ Jfr Forssén 2001 s. 163.

³²⁷ Jfr Forssén 2001 s. 162 och 163 och Forssén 2011 s. 211.

³²⁸ Jfr Forssén 2011 s. 211 och 212.

Notera att förevarande lydelse av pkt 5 i 3 kap. 3 § första st. ML infördes den 1 januari 2014, genom SFS 2013:1108, och innebar en sammanslagning av tidigare pkt 5 resp. pkt 6, där skatteplikten för 'upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet' resp. 'upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser' återfanns.³²⁹

- I förarbetena till förevarande ändring anger lagstiftaren att det enbart var fråga om en redaktionell ändring, så att pkt 5 "bättre överensstämmer med dess innebörd som den tolkats mot bakgrund av den motsvarande bestämmelsen i artikel 135.2 b i mervärdesskattedirektivet". Enligt lagstiftaren är inte någon materiell ändring avsedd.³³⁰

Jag anser att lagstiftaren beträffande förevarande ändring 2014 bortser från problem som kan föreligga med en historisk tolkning av en regel om bestämningen av skatteobjektet, nämligen såtillvida att en sådan bestämning i ML kan ha en koppling till ett inkomstskatterättsligt rörelsebegrepp. I och för sig har den viktiga förändringen skett att ML, genom SFS 2013:368, inte längre kopplar till IL för subjektbestämningen, vilket också var huvudfråga A i min licentiatavhandling (jfr även 12 213 213 och 12 213 235).³³¹ Emellertid berörde jag där som en underfråga, C, att bestämningen av skatteobjektet kan influera subjektbestämningen, om det finns en historisk koppling till ett inkomstskatterättsligt rörelsebegrepp i den regel i ML som gäller aktuellt skatteobjekt. Jag nämner därvidlag särskilt begreppet parkeringsrörelse som – till skillnad från hotellrörelse (jfr 12 212 114) eller hamnrörelse – kunde återverka på bestämningen av yrkesmässig verksamhet i ML,³³² genom att tidigare begreppet parkeringsverksamhet i 3 kap. 3 § första st. 5 ML bestämdes i förarbetena till ändringar i GML 1991, när sådana verksamheter gjordes skattepliktiga genom SFS 1990:576 (jfr 12 201 031), genom en hänvisning till det dåvarande inkomstskatterättsliga begreppet parkeringsrörelse.³³³

Förevarande fråga har aldrig fått någon ordentlig genomgång,³³⁴ och så inte heller vid förändringen 2014. Mot bakgrund av att lojaliteten till förarbeten vid lagtolkning är tungt förankrad i svensk rättskällehära (jfr 12 201 034) anser jag alltså att ett förtydligande borde ske i ML om att eventuella historiska kopplingar i förarbeten till ML till

³²⁹ Jfr prop. 2013/14:27 s. 62.

³³⁰ Jfr prop. 2013/14:27 s. 62.

³³¹ Se Forssén 2011.

³³² Se Forssén 2011 s. 212.

³³³ Se Forssén 2011 s. 205.

³³⁴ Se Forssén 2011 s. 206.

näringsverksamhets- eller rörelsebegrepp i inkomstskatterätten för bestämningen av skattepliktig eller från skatteplikt undantagen omsättning av vara eller tjänst i 3 kap. ML är obsoleta.³³⁵

Om det förslag som lämnades av utredningen Ds 2009:58, av innebörd att undantaget från skatteplikt i 3:2 ML enbart skulle omfatta fastighetsupplåtelser som avser stadigvarande bostad, hade 'undantag från undantaget' i bl.a. förevarande hänseende kunnat utmönstras ur 3 kap. ML, eftersom de i så fall hade omfattats redan av den generella skatteplikten i 3 kap. 1 § första st. ML.³³⁶ Utredningen berörde inte det problem som jag senare har tagit upp om en historisk koppling till parkeringsrörelse för bestämningen av parkeringsverksamhet momsmässigt sett, men om dess förslag hade genomförts hade det problem som jag försöker lyfta i förevarande hänseende genom fråga C i min licentiatavhandling – och tillika här – upphört.³³⁷

Ifrågavarande tolkningsproblem för begreppet *parkeringsverksamhet* får enligt min mening anses överfört till begreppet *parkering* i den nuvarande lydelsen av 3 kap. 3 § första st. 5 ML, och utgör ytterligare ett exempel på problematiken kring tillkomsten av skatteregler på temat *ord och kontext*. Jag berör det temat bl.a. under nyss nämnda 12 201 034.

För övrigt får uppmärksammas att ett särskilt begrepp, *nya transportmedel*, har betydelse för tillämpningen av vissa regler om UIF respektive omsättning av vara till annat EU-land, och den definition som begreppet nya transportmedel ges i 1 kap. 13 a § ML återfinns under 21 313 000 (se även 21 323 000).

Jfr även 12 212 140 ang. t.ex. en kommuns upplåtelse av markområden respektive hamnanläggningar.

12 212 116 Ang. upplåtelse av förvaringsboxar i 3 kap. 3 § första st. 6

I 3 kap. 3 § första st. 6 stipuleras 'undantag från undantaget' i 3:2. Det innebär att:

- skatteplikt föreligger för upplåtelse av förvaringsboxar.

Den närmaste motsvarigheten i mervärdesskattedirektivet till 3 kap. 3 § första st. 6 ML är 135.2 första st. d), som anger: "Följande transaktioner skall inte omfattas av undantaget från skatteplikt i punkt 1 l: d)

³³⁵ Jfr Forssén 2011 s. 213 och 214.

³³⁶ Se Ds 2009:58 s. 250. Jfr även Forssén 2011 s. 213.

³³⁷ Jfr Forssén 2011 s. 213.

Uthyrning av boxar” – ang. boxar, jfr eng. språkversionen av mervärdesskattedirektivet, *safes*.

Förevarande ’undantag från undantaget’ är av intresse t.ex. för gränsdragningen gentemot undantag från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel i 3 kap. 9 § ML. Exempelvis en banks uthyrning av bankfack omfattas av skatteplikt enligt förevarande ’undantag från undantaget’ enligt 3 kap. 3 § första st. 6, eftersom det gäller fastighetsområdet.³³⁸ Därför gäller att även om bankens tjänster i övrigt normalt sett omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3:9, begränsar det inte skatteplikten för uthyrningen av bankfack (jfr 12 212 010, figuren där med beskrivningen av strukturen för ML:s regler om skattepliktens räckvidd på fastighetsområdet).

Vid en jämförelse med den engelska språkversionen av direktivets art. 135.2 första st. d), där ordet *safes* används, bör *förvaringsboxar* i pkt 6 i 3:3 första st. ML inte anses omfatta förvaringsboxar i allmänhet. Uthyrning av förvaringsskåp i t.ex. ett köpcenter eller på en buss-, flyg- eller tågterminal bör således anses omfattad av den generella skatteplikten enligt 3 kap. 1 § första st. ML. Skatteplikt i enlighet med ifrågavarande ’undantag från undantaget’ på fastighetsområdet bör, som nämnts, anses föreligga för uthyrning av t.ex. bankfack (*safes*), dvs. för uthyrning av en förvaringsbox som omfattas av fastighetsbegreppet. Denna bedömning av vad som omfattas av upplåtelse av förvaringsboxar i 3:3 första st. 6 ML är enligt min uppfattning förenlig med att lagstiftaren i samband med att föregångaren till regeln infördes i GML 1991, genom SFS 1990:576, anförde att beträffande upplåtelse av förvaringsboxar i allmänhet torde upplåtelse ofta inte vara att anse som upplåtelse av del av fastighet, utan i stället som upplåtelse av lös egenhet.³³⁹ Redan innan tjänsterna gjordes i princip generell skattepliktiga 1991 (i likhet med vad som redan var fallet med varorna) förelåg enligt 10 § första st. 1 GML skatteplikt för en tjänst som avsåg skattepliktig vara och innefattade t.ex. uthyrning. Även numera bör således upplåtelse av förvaringsboxar i allmänhet, t.ex. av förvaringsskåp i ett köpcenter eller på en buss-, flyg- eller tågterminal, anses utgöra en tjänst bestående i upplåtelse av vara (jfr lös egenhet).

12 212 117 Ang. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter i 3 kap. 3 § första st. 7

I 3 kap. 3 § första st. 7 stipuleras ’undantag från undantaget’ i 3:2. Det innebär att:

³³⁸ Jfr prop. 1989/90:111 s. 198. Jfr även Forssén 2001 s. 166.

³³⁹ Jfr prop. 1989/90:111 s. 198.

- skatteplikt föreligger för upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter.³⁴⁰

Det får noteras att förevarande fall omfattas av undantaget i art. 135.1 l i mervärdesskattedirektivet. Skatteplikten som stipuleras genom 'undantaget från undantaget' enligt pkt 7 i 3:3 första st. skulle enligt min mening kunna anses omfattad av en av de obligatoriska begränsningarna av undantaget i art. 135.1 l i mervärdesskattedirektivet, nämligen art. 135.2 första st. c), som avser: "Uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner". En tavla på en vägg, där reklambilder klistras upp, skulle kunna betecknas som varaktigt installerad utrustning. I fall där skatteplikt inte skulle kunna anses föreligga med stöd av art. 135.2 första st. c) bör stöd för mervärdesbeskattning anses kunna hämtas i den fakultativa bestämmelsen art. 135.2 andra st., som anger: "Medlemsstaterna får besluta om ytterligare begränsningar av tillämpningsområdet för undantaget i punkt 1 l".

För övrigt innebär enligt min uppfattning lagstiftarens uttalanden i samband med reformen 1991 (SFS 1990:576 – jfr 12 201 031) att undantaget från skatteplikt i 3:2 inte heller ska gälla när fastighetsägaren upplåter plats för affischering utan att denne vidtar någon särskild åtgärd för affischering eller skyltning, såsom att sätta upp en tavla på husfasaden för affischeringen.³⁴¹ Se även 12 212 130.

12 212 118 Ang. upplåtelse för djur av byggnader eller mark i 3 kap. 3 § första st. 8

I 3 kap. 3 § första st. 8 stipuleras 'undantag från undantaget' i 3:2. Det innebär att:

- skatteplikt föreligger för upplåtelse för djur av byggnader eller mark.

Det får noteras att förevarande fall omfattas av undantaget i art. 135.1 l i mervärdesskattedirektivet, och att ingen av de obligatoriska begränsningarna av undantaget enligt art. 135.2 första st. föreligger. Emellertid bör förevarande begränsning av undantaget i 3:2 ML som anges i 3 kap. 3 § första st. 8 anses ha stöd i den fakultativa bestämmelsen i art. 135.2 andra st. i mervärdesskattedirektivet, vilken anger: "Medlemsstaterna får besluta om ytterligare begränsningar av tillämpningsområdet för undantaget i punkt 1 l". Till stöd för min uppfattning hänvisar jag till att lagstiftaren, när skatteplikt infördes i GML i förevarande fall 1991 (genom SFS 1990:576), anförde att den

³⁴⁰ Jfr även Forssén 2001 s. 161 och 166.

³⁴¹ Jfr prop. 1989/90:111 s. 197. Jfr även Forssén 2001 s. 160.

tidigare gränsdragning som gjordes härvidlag mellan å ena sidan skattepliktigt tillhandahållande av djurskötsel, fodervärdskap eller betesservitut och å andra sidan skattefri upplåtelse av fastighet upphörde därigenom.³⁴²

12 212 119 Ang. vägar, broar, tunnlar och spåranläggningar för järnvägstrafik i 3 kap. 3 § första st. 9

I 3 kap. 3 § första st. 9 stipuleras 'undantag från undantaget' i 3:2. Det innebär att:

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

Momsplikt infördes den 1 juli 1993, genom SFS 1993:642, för upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik. Ifrågavarande bestämmelse är i första hand föranledd av projektet med den fasta förbindelsen mellan Sverige och Danmark (Öresundsbron). Undantag från skatteplikt för avgifter för upplåtelse av vägar, broar eller tunnlar anses dessutom särskilt missgynna momspliktiga transportformer såsom järnvägar och färjetransporter, varför nämnda upplåtelse för trafik gjordes momspliktiga den 1 juli 1993.³⁴³

Med stöd av s.k. art. 395-tillstånd (jfr 12 201 022) från EU finns i 1 kap. 2 c § ML en hänvisning till att: "Särskilda bestämmelser om mervärdesskatt finns i lagen (2000:142) om avtal med Danmark om mervärdesskatt för den fasta vägförbindelsen över Öresund". Från min doktorsavhandling hämtar jag följande översiktliga redovisning om den momsmässiga särlösning som Öresundskonsortiet således har erhållit med stöd av sådant tillstånd.³⁴⁴

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

Motivet till att införa den särskilda bestämmelsen beträffande Öresundskonsortiet har varit att lösa frågan om en effektiv uppbörd av moms för konsortiet. Den särskilda regeln avser ett enda enkelt bolag, Öresundskonsortiet, dvs. avtalet mellan

³⁴² Jfr prop. 1989/90:111 s. 198. Jfr även Forssén 2001 s. 166.

³⁴³ Jfr prop. 1992/93:190 s. 13. Jfr även Forssén 2001 s. 161 och 166.

³⁴⁴ Jfr avsnitt 2.6 i Forssén 2015 (1).

Sverige och Danmark om den fasta vägförbindelsen över Öresund.³⁴⁵ Avtalet om att bygga Öresundsförbindelsen slöts mellan Sverige och Danmark 1991.³⁴⁶ Genom SFS 1993:642 infördes i GML möjlighet att göra avdrag i projektet för ingående moms på förvärv gjorda från och med den 1 oktober 1992. En avdragsrätt tillskapades genom att skattskyldighet under särskilda skäl infördes i 2 § femte st. GML.³⁴⁷

I samband med att Öresundsförbindelsen skulle tas i bruk 2000 uppmärksammades att mervärdesbeskattningen skulle ske enligt art. 9.2 a i sjätte direktivet³⁴⁸ till viss del i Sverige respektive Danmark, eftersom den sträcker sig mellan de båda länderna.³⁴⁹ Därför ansökte Sverige och Danmark hos EU-kommissionen och erhöll tillstånd om undantag från EU:s regler med stöd av art. 27 i sjätte direktivet.³⁵⁰ Undantaget möjliggjorde införandet av en förenklad hantering av skatteuttaget för Öresundsförbindelsen.³⁵¹ Förenklingen innebär att beskattningsunderlaget fördelas så att upplåtelse av förbindelsen anses tillhandahållen till 50 procent i Sverige och till 50 procent i Danmark.³⁵² De förenklade reglerna innebär också att svenska och danska företagare får göra avdrag för erlagd moms på broavgiften direkt i sitt eget lands skattedeklaration.³⁵³ För utländska företagare som inte är momsregistrerade i vare sig Sverige eller Danmark innebär de förenklade reglerna att de får vända sig till SKV i Sverige för återbetalning av såväl dansk som svensk moms. Det ansågs naturligt att de vänder sig till SKV på grund av att betalstationen finns i Sverige.³⁵⁴ Enligt författningskommentaren innebär 1 kap. 2 c § ML enbart att en upplysning lämnas om att det finns särskilda bestämmelser om mervärdesskatt, vilka hänger samman med beskattningen av avgifterna för passage över Öresundsbron.³⁵⁵

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

12 212 120 Ang. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning i 3 kap. 3 § första st. 10

I 3 kap. 3 § första st. 10 stipuleras 'undantag från undantaget' i 3:2. Det innebär att:

³⁴⁵ Förbindelsen ägs och drivs av Öresundskonsortiet, som bildats av det statligt ägda svenska bolaget Svedab AB och det av danska staten ägda bolaget A/S Öresundsförbindelsen. Se prop. 1999/2000:58 (Mervärdesskattefrågor med anledning av Öresundsförbindelsen) s. 16.

³⁴⁶ Se prop. 1999/2000:58 s. 14.

³⁴⁷ Se prop. 1992/93:190 (om mervärdesskatt på väg- och broavgifter, m.m.) s. 13.

³⁴⁸ Numera art. 47 i mervärdesskattedirektivet.

³⁴⁹ Se prop. 1999/2000:58 s. 17.

³⁵⁰ Numera art. 395 i mervärdesskattedirektivet.

³⁵¹ Se prop. 1999/2000:58 s. 15.

³⁵² Se prop. 1999/2000:58 s. 19.

³⁵³ Se prop. 1999/2000:58 s. 20 och 21.

³⁵⁴ Se prop. 1999/2000:58 s. 21.

³⁵⁵ Se prop. 1999/2000:58 s. 27. Där noteras för övrigt också att lagrådet avstod från att uttala sig om bestämmelsen.

- skatteplikt föreligger för korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning.

Det får noteras att förevarande fall omfattas av undantaget i art. 135.1 1 i mervärdesskattedirektivet, och att ingen av de obligatoriska begränsningarna av undantaget enligt art. 135.2 första st. föreligger. Emellertid bör förevarande begränsning av undantaget i 3:2 ML som anges i 3 kap. 3 § första st. 10 anses ha stöd i den fakultativa bestämmelsen i art. 135.2 andra st. i mervärdesskattedirektivet, vilken anger: ”Medlemsstaterna får besluta om ytterligare begränsningar av tillämpningsområdet för undantaget i punkt 1 1”.

På fastighetsområdet gäller för de flesta av ’undantagen från undantaget’ – och för frivillig skattskyldighet – den generella momssatsen om 25 % enligt 7 kap. 1 § första st. ML. Emellertid gäller i förevarande fall av korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning enligt pkt 10 i 3 kap. 3 § första st. den reducerade momssatsen om 6 %, vilket följer av 7 kap. 1 § tredje st. 10 ML (jfr 12 212 010 och 12 214 010, I. och II.).

Jag nämner i det följande något översiktligt om korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning och vissa momsmässiga gränsdragningsfrågor inom idrottsområdet.³⁵⁶

Momsplikt infördes den 1 januari 1997, genom SFS 1996:1327, för korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning, och, som nämnts, med tillämpning av den reducerade momssatsen om 6 %.

Huvudregeln om undantag från skatteplikt på fastighetsområdet i 3:2 ML tillämpas när uthyrning sker av hela anläggningen till en användare, företag eller konferensanordnare, under längre tid och med uteslutande av alla andra användare.³⁵⁷ Däremot innebär förevarande ’undantag från undantaget’ enligt pkt 10 i 3 kap. 3 § första st., att inträdesavgifter för idrottsutövare på träningsanläggningar momsbeskattas med tillämpning av momssatsen 6%. Detsamma – momsbeskattnings med tillämpning av momssatsen 6 % – gäller även för inträdesavgifter för publik till idrottstävlingar. Momsplikten på idrottsområdet är i övrigt generell och med tillämpning av den generella momssatsen om 25 %, men för nyss nämnda tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrott och för tjänster som omsätts i omedelbart samband med beredandet av möjlighet att utöva idrott, gäller ett särskilt undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 11 a § ML, om tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller av en allmännyttig ideell förening som undantas från inkomstskattskyldighet för inkomsten enligt 7 kap. 3 § IL och därmed inte anses ha en ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 8 § ML.

³⁵⁶ Jfr Forssén 2001 s. 167 och 168.

³⁵⁷ Jfr prop. 1996/97:10 s. 49.

Om den som tillhandahåller en idrottslig aktivitet säljer idrottsartiklar användbara för den aktuella verksamheten till utövarna, saknas samband med fastighetsområdet. Sådan försäljning utgör skattepliktig omsättning av varor, eftersom den omfattas av den generella skatteplikten enligt 3 kap. 1 § första st. ML. Då tillämpas också den generella momssatsen om 25 %, enligt 7 kap. 1 § första st. ML.³⁵⁸

12 212 121 Ang. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer i 3 kap. 3 § första st. 11

I 3 kap. 3 § första st. 11 stipuleras 'undantag från undantaget' i 3:2. Det innebär att:

- skatteplikt föreligger för upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer.

Förevarande 'undantag från undantaget' på fastighetsområdet infördes i ML den 1 juli 2000, genom SFS 2000:500. Skatteplikten som stipuleras genom 'undantaget från undantaget' enligt pkt 11 i 3:3 första st. skulle enligt min mening kunna anses omfattad av en av de obligatoriska begränsningarna av undantaget i art. 135.1 l i mervärdesskattedirektivet, nämligen art. 135.2 första st. b), som avser: "Uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon". I fall där skatteplikt inte skulle kunna anses föreligga med stöd av art. 135.2 första st. b), t.ex. andra delar av en terminalanläggning än de där fordon parkeras men som ändå har att göra med den trafik som trafikoperatörerna administrerar, bör stöd för mervärdesbeskattning anses kunna hämtas i den fakultativa bestämmelsen art. 135.2 andra st., som anger: "Medlemsstaterna får besluta om ytterligare begränsningar av tillämpningsområdet för undantaget i punkt 1 l".

12 212 122 Ang. upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som omfattas av upplåtelsen i 3 kap. 3 § första st. 12

I 3 kap. 3 § första st. 12 stipuleras 'undantag från undantaget' i 3:2. Det innebär att:

- skatteplikt föreligger för upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som omfattas av upplåtelsen.

Förevarande lagrum infördes i ML den 1 januari 2014, genom SFS 2013:954. Skatteplikten som stipuleras genom 'undantaget från

³⁵⁸ Jfr prop. 1996/97:10 s. 41.

undantaget' enligt pkt 12 i 3:3 första st. skulle enligt min mening kunna anses omfattad av en av de obligatoriska begränsningarna av undantaget i art. 135.1 l i mervärdesskattedirektivet, nämligen art. 135.2 första st. c), som avser: "Uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner". I fall där skatteplikt inte skulle kunna anses föreligga med stöd av art. 135.2 första st. c), bör stöd för mervärdesbeskattning anses kunna hämtas i den fakultativa bestämmelsen art. 135.2 andra st., som anger: "Medlemsstaterna får besluta om ytterligare begränsningar av tillämpningsområdet för undantaget i punkt 1 l".

Det är således upplåtelsen av plats på en mast (eller liknande konstruktion) etc. som omfattas av skatteplikten enligt pkt 12 i 3 kap. 3 § första st. ML. Upplåtelsen av själva platsen för en mast på ett hustak omfattas däremot av huvudregeln om undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 2 §, enligt förarbetena.³⁵⁹ Så långt sträcker sig således inte begränsningen av huvudregeln om undantag från skatteplikt i 3:2 att upplåtelsen av själva ytan på hustaket för masten skulle anses skattepliktig.

12 212 130 Gränsdragningen mellan 3 kap. 2 § och tjänster som omfattas av den generella skatteplikten i 3 kap. 1 § första st.

I detta avsnitt berörs gränsdragningen mellan å ena sidan den huvudregel som gäller på fastighetsområdet i 3 kap. 2 § ML om undantag från skatteplikt för överlåtelse av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av rättigheter till fastighet (jfr 12 212 010) och å andra sidan den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML.

Angående fastighetsområdet är gränsdragningen mellan 3 kap. 1 § första st. ML, dvs. huvudregeln om en generell skatteplikt för omsättning av varor och tjänster, och huvudregeln om undantag från skatteplikt på fastighetsområdet enligt 3 kap. 2 § ML av intresse, om det framgår att det inte är fråga om skatteplikt på grund av att ett 'undantag från undantaget' föreligger enligt 3 kap. 3 § första st. 1-12 ML. I så fall gäller för en sammansatt prestation på fastighetsområdet, där tillhandahållandet av fastighet t.ex. enbart utgör ett underordnat led till annat tillhandahållande av varor eller tjänster, att tillhandahållandet i sin helhet är skattepliktigt, om inte undantag anges i någon av reglerna i 3 kap. 4-32 §§ ML. Upplåtelse eller överlåtelse enligt 3 kap. 3 § första st. 1-2 ML har berörts ovan i avsnitten 12 212 111-12 212 122, och jag berör problematiken med 3 kap. 2 § ML och sammansatta transaktioner på fastighetsområdet i avsnitt 12 212 140.

³⁵⁹ Jfr prop. 2013/14:1 s. 476.

I detta avsnitt berörs gränsdragningen mellan huvudregeln om undantag från skatteplikt på fastighetsområdet i 3:2 och den generella skatteplikten för varor och tjänster i 3:1 första st. ML utan någon inblandning av 'undantagen från undantaget' i 3:2 enligt 3:3 första st. 1-12 ML. Sistnämnda nämner jag i detta avsnitt enbart jämförelsevis, för att ge kontrastverkan åt beskrivningen av nämnda gränsdragning – varvid hänvisning sker till vissa av de tidigare avsnitten i framställningen angående fastighetsområdet av intresse därvidlag.

Beträffande tjänster som innebär överlåtelse eller upplåtelse av olika rättigheter till fastighet gäller, som nämnts (jfr 12 212 010), liksom för fastighetsförsäljning, som huvudregel ett i princip generellt undantag från momsplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Det medför att någon beskattning inte heller ska ske i sådana fall. I första hand avser man att subventionera boendet genom detta undantag, även lokaluthyrning omfattas emellertid av undantaget från beskattning.³⁶⁰

Undantaget från skatteplikt avser i princip transaktioner, vars huvudsakliga innebörd är att upplåtaren ställer fastigheten eller del därav till rättighetsinnehavarens förfogande. Gränsdragningen mellan momspliktig tjänst och momsfri upplåtelse av fastighet fanns redan i äldre svensk mervärdesskatterätt från tiden före reformen 1991 (dvs. före SFS 1990:576 – jfr 12 201 031) och gällde närmast lagring eller förvaring samt upplåtelse av reklamplats. Lagring eller förvaring var med vissa begränsningar momspliktiga tjänster, medan uthyrning av lagerlokal eller annat utrymme åt någon som själv lagrar varor däremot inte räknades som en lagringstjänst utan som upplåtelse av fastighet. Lagstiftaren uttalade i samband med reformen 1991 att den gränsdragningen bör i princip bestå.³⁶¹

- Däremot infördes i och med reformen 1991 vissa utvidgningar av momsplikten i särskilda fall, dvs. vad jag benämner 'undantagen från undantaget' i 3:2 enligt 3 kap. 3 § första st. 1-12 ML. Lagstiftaren nämnde därvidlag särskilt bl.a. upplåtelse av förvaringsboxar (t.ex. bankfack) resp. upplåtelse av utrymme för reklam eller annonsering på fastighet resp. upplåtelse för djur av byggnader eller mark – jfr ang. 3 kap. 3 § första st. 6 under 12 212 116 resp. ang. 3 kap. 3 § första st. 7 under 12 212 117 resp. ang. 3 kap. 3 § första st. 8 under 12 212 118.³⁶²

Beträffande förvaringsboxar får jag särskilt uppmärksamma att upplåtelse av förvaringsboxar i allmänhet, t.ex. förvaringskåp i ett

³⁶⁰ Jfr prop. 1989/90:111 s. 89. Jfr även Forssén 2001 s. 160.

³⁶¹ Jfr prop. 1989/90:111 s. 196. Jfr även Forssén 2001 s. 160.

³⁶² Jfr prop. 1989/90:111 s. 197 och 198. Jfr även Forssén 2001 s. 160.

köpcenter, utgör tjänst bestående i skattepliktig upplåtelse av vara (jfr lös egendom). Sådan upplåtelse avser således, till skillnad från t.ex. bankfack, inte förvaringsbox som omfattas av fastighetsbegreppet enligt 3:3 första st. 6 ('undantag från undantaget'), utan den omfattas av skatteplikt redan enligt den generella skatteplikten för omsättning av vara eller tjänst i 3 kap. 1 § första st. ML (jfr 12 212 116).

Överlåtelse eller upplåtelse av arrende, hyresrätt, bostadsrätt, tomträtt, servitutsrätt eller annan rättighet till fastighet eller del av fastighet undantas således från skatteplikt, enligt 3 kap. 2 § första st. ML. utgör alltså icke momspliktig omsättning. Ingår som en del av en sådan upplåtelse exempelvis tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme eller nätutrustning för radio och TV, undantas det också från skatteplikt, enligt 3 kap. 2 § andra st. ML. Enligt lagstiftaren gäller dock inte undantaget från skatteplikt avseende nätutrustning för fastighetsupplåtares förmedling av program,³⁶³ utan sådan förmedling omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av (vara eller) tjänst enligt 3 kap. 1 § första st. ML. Notera att förmedlingstjänster är momspliktiga i sig: Om inte undantag uttryckligen anges i någon av reglerna i 3 kap. ML för den aktuella sortens förmedling föreligger momsplikt. Det finns därvidlag inte någon koppling till huruvida den förmedlade varan eller tjänsten är momspliktig eller ej. Lagstiftaren angav i samband med reformen 1991, att ”den generella skatteplikten bör också omfatta all yrkesmässig förmedlingsverksamhet oavsett om förmedlingstjänsten avser fastighet eller skattefria varor och tjänster”.³⁶⁴

12 212 140 Problematiken med 3 kap. 2 § och s.k. sammansatta transaktioner på fastighetsområdet

Om ett tillhandahållande innefattar såväl fastighetsupplåtelse – 3 kap. 2 § ML – som andra tjänster eller varor, s.k. sammansatt transaktion, blir det nödvändigt att ta ställning till huruvida transaktionen ska mervärdesbeskattas helt, delvis eller inte alls.³⁶⁵

Huvudregeln för sammansatta transaktioner över huvud taget är enligt 7 kap. 7 § ML att prestationer av olika momsmässig karaktär eller som omfattas av olika momssatser är delning (delningsprincipen): Är prestationerna åtskiljbara ska de behandlas separat i en faktura avseende den sammansatta transaktionen.

³⁶³ Jfr prop. 1989/90:111 s. 198. Jfr även Forssén 2001 s. 160.

³⁶⁴ Jfr prop. 1989/90:111 s. 106. Jfr även Forssén 2001 s. 38 och 206. Notera för övrigt att fastighet också utgör vara numera (enligt 1:6 ML – jfr 11 100 000 och 12 201 010). Det förändrar dock inte något i sak, utan lagstiftarens uppfattning äger giltighet också idag enligt min mening.

³⁶⁵ Jfr även Forssén 2001 s. 168.

Är det inte möjligt att tillämpa delningsprincipen, ska momsmässig karaktär eller tillämplig momssats avseende en sammansatt transaktion bestämmas utifrån en huvudsaklighetsprincip:

- SKV uttrycker, som nämnts (jfr 12 210 010), vad som avses med huvudsakligen enligt följande: ”En prestation ska anses som underordnad ett huvudsakligt tillhandahållande när kunderna inte efterfrågar den i sig utan den är endast ett medel för att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga vara eller tjänst som tillhandahålls.”³⁶⁶
- SKV uttrycker det, som också nämnts (jfr 12 210 010), väl genom att med stöd av EU-domstolens praxis ange att delningsprincipen inte ska tillämpas avseende en sammansatt transaktion om det vore ’konstlat’.³⁶⁷

I samband med momsreformen 1991 (SFS 1990:576 – jfr 12 201 031) uttalade departementschefen bl.a. följande av intresse för frågan om moms och sammansatta transaktioner på fastighetsområdet:

”Undantaget från skatteplikt avser i princip transaktioner, vars huvudsakliga innebörd är att upplåtaren ställer fastigheten eller del därav till rättighetshavarens förfogande. Gränsdragningen mellan skattepliktig tjänst och skattefri upplåtelse av fastighet finns redan enligt nuvarande ordning. Det gäller närmast lagring eller förvaring samt upplåtelse av reklamplats. Lagring eller förvaring är med vissa begränsningar en skattepliktig tjänst enligt nuvarande 10 §. Uthyrning av lagerlokal eller annat utrymme åt någon som själv lagrar varor räknas däremot inte som en lagringstjänst utan anses som upplåtelse av fastighet. Denna gränsdragning bör i princip bestå. I andra stycket av anvisningspunkten föreslås dock infört vissa utvidgningar av skatteplikten i särskilda fall, såsom vid upplåtelse av förvaringsboxar”.³⁶⁸

Jag anser att lagstiftarens uttalande visar för ifrågavarande sammanhang att sammansatta transaktioner på fastighetsområdet avser

³⁶⁶ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014, avsnitt 11 (s. 33). Jfr även Forssén 2001 s. 58: Den procentsiffra som brukar användas för begreppet huvudsakligen i skatterättsliga sammanhang är annars 70-80 %.

³⁶⁷ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1: avsnitt 9.2.2.2 (s. 255), där RÅ 2007 not. 164 och EU-målet C-111/05 berörs (HFD inhämtade förhandsavgörande från EU-domstolen i RÅ 2007 not. 164); avsnitt 11.7.1 (s. 405), där EU-målet C-41/04 (Levob) berörs; och avsnitt 11.7.1 (s. 405 och 406), där EU-målet C-88/09 (Graphic Procédé) berörs. I förstnämnda EU-målet använder EU-domstolen uttrycket att en uppdelning av en sammansatt transaktion inte får ske på *fiktiv väg*.

³⁶⁸ Se prop. 1989/90:111 s. 196 och 197. Jfr även Forssén 2001 s. 168 och 169.

gränsdragningen mellan huvudregeln om undantag från skatteplikt i 3:2 och den generella skatteplikten för varor och tjänster i 3:1 första st. samt mellan 3:2 och 'undantagen från undantaget' i 3:2 enligt 3:3 första st. 1-12 ML. Jämför 12 212 130, där jag också berör gränsdragningen mellan 3:2 och 3:1 första st., men utan någon inblandning av 'undantagen från undantaget' i 3:2 enligt 3:3 första st. 1-12 ML.

Sammanfattade transaktioner på fastighetsområdet och frågan om delning eller huvudsaklighetsbedömning avseende momsfrött inslag (3:2) resp. momspliktigt inslag (3:1 första st. eller 3:3 första st. 1-12) är en tämligen komplex problematik med många variationer av frågeställningen.

I förarbetena till ändringen 2017 (SFS 2016:1208) av fastighetsbegreppet i 1 kap. 11 § ML (jfr 12 212 111) anger lagstiftaren följande beträffande prövningen av om en sammansatt eller flera omsättningar ska anses föreligga.³⁶⁹

- Varje transaktion ska i regel ses som separat och självständig, men om en transaktion består av flera delar måste det dock bedömas om det ska anses vara fråga om en enda omsättning eller flera separata omsättningar.
- En enda omsättning anses föreligga när två eller flera delar har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör en enda odelbar ekonomisk omsättning och att det därför vore *konstlat* (jfr 12 210 010) att försöka skilja de olika delarna från varandra.
- En undersökning måste ske angående vilka delar som är kännetecknande för att bedöma om det är fråga om en eller flera omsättningar. För bedömningen ska ledning hämtas i den genomsnittliga kundens uppfattning.
- Det anses föreligga en enda omsättning även när en eller flera delar utgör den huvudsakliga omsättningen och den andra eller de andra delarna ska betraktas som underordnade och skattemässigt behandlas på samma sätt som den huvudsakliga. Lagstiftaren anger därvidlag att en del ska anses som underordnad i synnerhet när kunderna inte efterfrågar denna i sig, utan den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänsten eller varan.

³⁶⁹ Jfr prop. 2016/17:14 s. 29, där lagstiftaren, för sin uppfattning om hur den prövningen ska ske, hänvisar till t.ex. EU-målen C-42/14 (Wojcikowska Agencja Mieszkaniowa) och C-392/11 (Field Fisher Waterhouse LLP). Jfr ang. sammansatta transaktioner även prop. 2016/17:14 s. 26 och 27.

- Lagstiftaren nämner också att när det gäller uthyrning av parkeringsplatser (som omfattas av skatteplikt enligt art. 135.2 första st. b i mervärdesskattedirektivet – jfr 3 kap. 3 § första st. 5 ML) har EU-domstolen i målet 173/88 (Henriksen) funnit att uthyrningen är undantagen från skatteplikt, om den sker i nära anknytning till en undantagen uthyrning av fast egendom för annat ändamål t.ex. för boende.³⁷⁰

Jfr även HFD:s förhandsbesked 2017-03-14, mål nr 5304-16, där HFD har bedömt att en kommuns upplåtelse av markområden respektive hamnanläggningar utgör omsättning av separata tjänster.

Jag går inte in på mer än ett par exempel angående frågeställningen om sammansatta eller separata transaktioner i förevarande hänseende nedan, utan beskriver i första hand uppkomsten av den som att det föreligger ett tillhandahållande av fastighet, vilket enligt huvudregeln på området (3:2) är momsfritt, som blandas med inslag av tillhandahållande av andra tjänster som är skattepliktiga enligt ML.

För jämförelses skull får jag sålunda nämna ett exempel på en situation där undantag från skatteplikt föreligger enligt 3:2 ML *utan* att någon sammansatt transaktion med skattepliktiga inslag föreligger: Tillhandahållande av enbart mark för uppläggning av båt bör anses som momsfri upplåtelse av fastighet enligt 3:2 ML. Jag hänvisar härvidlag till att lagstiftaren i samband med momsreformen enligt SFS 2000:500 (jfr 12 212 121 och 12 212 210) noterade att EU-domstolen i mål C-468/93, med anledning av uttrycket ”råmark eller iordningsställd mark” i art. 4.3 b) andra st. i sjätte direktivet (numera art. 12.3 i mervärdesskattedirektivet), uttalade att det ”avser mark som av medlemsstaterna definierats som byggnadsmark oavsett om den är iordningsställd eller ej”.³⁷¹

I exemplet nyss är det inte fråga om någon sådan tjänst som skulle kunna anses omfattad ’undantaget från undantaget’ i 3.2 enligt vad som stipuleras om förtöjning och ankring av transportmedel i 3:3 första st. 5 (jfr 12 212 115). Skatteplikt uppkommer inte i exemplet, eftersom köparen av tjänsten bestående i mark för uppläggning av båt enbart köper just det och sköter sig själv beträffande vad som krävs

³⁷⁰ Jfr även Forssén 2011, avsnitt 5.2, där jag behandlar parkeringsverksamhet i svensk rättspraxis, varvid jag hänvisar – förutom till bl.a. EU-målet 173/88 (Henriksen) – till RÅ 2003 ref. 80 och RÅ 2007 ref. 13, och anför att dessa båda förhandsbesked från HFD visar på ett behov av lagförtydligande ang. ML med avseende på historiska kopplingar till den nationella inkomstskatterätten. För övrigt berörs 3 kap. 3 § första st. 5 ML under 12 212 115.

³⁷¹ Jfr prop. 1999/2000:82 s. 51. Jfr även Forssén 2001 s. 170.

därvidlag i övrigt. Däremot behövs det enligt min mening ganska få tjänster utöver själva tillhandahållandet av t.ex. en lokal för att det inte längre ska anses vara fråga om undantag enligt 3:2, utan om ett tillhandahållande som är skattepliktigt. Exempelvis ett tillhandahållande av konferensarrangemang bör enligt min uppfattning anses till fullo skattepliktigt enligt 3:1 första st. ML, eftersom det är fråga om ett tillhandahållande där övriga tjänster efterfrågas i sig och själva tillhandahållandet av lokalen får anses underordnad dem.³⁷² Beträffande konferensarrangemang på hotell eller liknande föreligger för övrigt en gränsdragning mellan 'undantaget från undantaget' i 3:2 enligt 3:3 första st. 4, där den reducerade momssatsen om 12 % gäller enligt 7:1 andra st. 1 (jfr 12 212 114), och 3:1 första st., där den generella momssatsen om 25 % gäller enligt 7:1 första st. ML. Eftersom avvikelser från de generella momsreglerna ska tillämpas restriktivt (jfr 12 210 010), är min uppfattning att den generella momssatsen om 25 % enligt 7:1 första st. ML bör gälla för konferensarrangemang även om de tillhandahålls på hotell eller liknande.

- Det här exemplet visar att det kan finnas problem också angående sammansatta transaktioner på fastighetsområdet bestående i olika skattepliktiga tillhandahållanden, där olikheten enbart berör frågan om tillämplig momssats. Därvidlag får jag särskilt erinra om de reducerade momssatserna om 12 resp. 6 % för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet etc. (jfr 12 212 114) resp. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning (jfr 12 212 120), vilka ska brytas av mot de inslag i en sammansatt transaktion på fastighetsområdet som omfattas av den generella skatteplikten och generella momssatsen om 25 %.
- Om hotellet i exemplet nyss inte bara tillhandahåller konferenslokalen med konferenstjänster, utan också tillhandahåller rumsuthyrning (hotellrum) och servering och utfärdar en gemensam faktura för hela tillhandahållandet, gäller enligt min uppfattning följande: Huvudregeln om delning i 7:7 bör tillämpas, så att hotellrum och servering särdebiteras med tillämpning av den reducerade momssatsen om 12 % för rumsuthyrningen (7:1 andra st. 1) och för serveringen (7:1 andra st. 5) [jfr 12 212 114], medan den generella momssatsen om 25 % tillämpas för konferenstjänsten (inklusive konferenslokal).

³⁷² Jfr även Forssén 2001 s. 169 och 170.

12 212 200 Frivillig skattskyldighet³⁷³

12 212 210 Allmänt om frivillig skattskyldighet

Syftet med den frivilliga skattskyldigheten – enligt 3 kap. 3 § andra fjärde st. och 9 kap. ML (jfr 12 212 010) – är att den som exempelvis förhyr en verksamhetslokal för sådan avdrags- eller återbetalningsberättigande verksamhet ska jämföras momsmässigt sett med den som bedriver sin skattepliktiga eller återbetalningsberättigade verksamhet i egna lokaler och kan lyfta momsen på investeringar i lokalen: Genom hyresvärdens frivilliga skattskyldighet kan motsvarande momsutgift för värden övervältras genom avdrag och debitering till förhyraren som i sin momsdeklaration lyfter den av värden debiterade momsen på hyran.³⁷⁴ Reglerna om frivillig skattskyldighet infördes från början, den 1 juli 1979 (SFS 1979:304), med förebild från Danmark samt EG:s sjätte momsdirektiv.³⁷⁵ De har reviderats sedan dess, främst:

- genom SFS 2000:500 den 1 januari 2001, då framför allt de s.k. återföringsreglerna slopades och numera enbart reglerna om jämkning av ingående moms kan bli tillämpliga för förändrad användning eller överlåtelse av fastighet för vilken frivillig skattskyldighet gäller;³⁷⁶ och
- genom SFS 2013:954 den 1 januari 2014, då reglerna om frivillig skattskyldighet förenklades så att ett ansökningsförfarande inte längre krävs för frivillig skattskyldighet enligt huvudregeln därom i 9 kap. 1 §, utan ansökan hos SKV om frivillig skattskyldighet numer bara krävs vid s.k. uppförandeskede enligt 9 kap. 2 §.³⁷⁷

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

9 kap. 1 § ML

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1 och 2 gäller endast för fastighetsägare, hyresgäster, bostadsrättshavare, konkursbon och mervärdesskattegrupper som har angett

³⁷³ Jfr även kap. FRIVILLIG SKATTSKYLDIGHET FÖR VISSA FASTIGHETSUPPLÅTELSE (9 KAP. ML) i Forssén 2018 (1).

³⁷⁴ Jfr prop. 1978/79:141 s. 68. Jfr även Forssén 2001 s. 172 och 173.

³⁷⁵ Jfr prop. 1978/79:141 s. 69.

³⁷⁶ Jfr Forssén 2001 s. 171.

³⁷⁷ Se prop. 2013/14:1 s. 466, 472, 473 och 474.

utgående skatt i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen (frivillig skattskyldighet).

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

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

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

9 kap. 2 § ML

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

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

Vad som i första stycket sägs gäller endast om

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

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

- fastighetsägare, hyresgäster, bostadsrättshavare, konkursbon eller mervärdesskattegrupper anger utgående moms i en faktura till hyresgästen för sin uthyrning eller upplåtelse;³⁷⁸ eller
- SKV beslutar om frivillig skattskyldighet efter ansökan därom från en fastighetsägare, ett konkursbo eller en grupphuvudman i mervärdesskattegrupp, varvid bl.a. särskilda skäl krävs, dvs. att ett s.k. uppförandeskede föreligger.³⁷⁹

Under 12 212 010 återges bl.a. andra-fjärde st. i 3 kap. 3 § ML, varav följer att grundförutsättningen för frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 1 eller 2 § är att uthyrningen av t.ex. en verksamhetslokal ska ske till någon som stadigvarande använder lokalen i en verksamhet som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt för ingående moms. Det är således i enlighet med det i förevarande avsnitt beskrivna syfte med reglerna om frivilligt inträde i momssystemet som gällt från början. Därav framgår också att skatteplikt dock inte gäller om uthyrningen avser stadigvarande bostad.³⁸⁰ Även om någon bedriver verksamhet som medför skattskyldighet i en förhyrd lägenhet som till sin karaktär utgör stadigvarande bostad kan således inte hyresvärden tillämpa reglerna om frivillig skattskyldighet. Exempelvis en konsultverksamhet kan drivas i en bostadslägenhet, men hyresvärden kan inte tillämpa reglerna om frivillig skattskyldighet.

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

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

³⁷⁸ Se 9 kap. 1 § första st. och 3 kap. 3 § andra st. och tredje st. 1 och 2 ML.

³⁷⁹ Se 9 kap. 2 § första och tredje st. och 3 kap. 3 § tredje st. 3 ML.

³⁸⁰ Jfr även prop. 2013/14:1 s. 475.

och således inte bara i fall av frivillig skattskyldighet enligt huvudregeln i 9 kap. 1 §.³⁸¹

12 212 211 Mer om ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler – exempel från äldre svensk mervärdesskatterätt om frivillig skattskyldighet

Utredningen SOU 2002:74 förordade att ett *transaktionstänkande* skulle ersätta ett *verksamhetstänkande* i ML.³⁸² Jag har anfört att båda synsätten på rättigheter och skyldigheter enligt ML bör finnas, och kan till och med kompletteras med ett *tillgångstänkande*. Därvidlag har jag resonerat enligt följande: Den som har en ekonomisk verksamhet i kraft av sina förvärv har karaktären av beskattningsbar person, förutsatt att övriga rekvisit i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda för den subjektbestämningen, men kan inte tillhöra momssystemet såtillvida att vederbörande skulle kunna anses ha avdragsrätt för ingående moms, om syftet är att använda tillgångarna för att skapa från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av varor eller tjänster. Om tillgångarna däremot ändrar karaktär till omsättningstillgångar, blir ifrågavarande beskattningsbar person skyldig att redovisa och erlagga utgående moms för omsättning av dem. Vederbörande ska då tillhöra momssystemet på samma sätt som den som från början förvärvat anläggnings- och omsättningstillgångar i syfte att skapa skattepliktig eller från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning av varor eller tjänster.³⁸³ Jag har i min licentiatavhandling gjort en ingående analys av frågeställningen och konkluderat att ett *transaktionstänkande* kan inte ersätta generellt sett ett *verksamhetstänkande* i ML på det sätt som föreslogs i SOU 2002:74.³⁸⁴ En bedömning av de materiella skyldigheterna och rättigheterna enligt ML kan således enligt min mening behöva göras i dåtid, nutid och framtid.

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

³⁸¹ Jfr prop. 2013/14:1 s. 478.

³⁸² Se SOU 2002:74 Del 1 s. 17 och 194-200. Jfr även Forssén 2011 s. 34.

³⁸³ Se Forssén 2007 (2) s. 555.

³⁸⁴ Jfr Forssén 2011 s. 34, 189ff och 259f.

investeringsvara övergår till att användas för att skapa skattepliktiga transaktioner inom den s.k. korrigeringsperiod som gäller enligt 8 a:6 för sådana fastigheter (10 år).

Sistnämnda aspekter har inte berörts i samband med den reform som genomfördes 2014, genom SFS 2013:954, och som, enligt vad ovan nämns i detta avsnitt, innebär den förenklingen att huvudregeln i 9 kap. 1 § ML för frivillig skattskyldighet inte längre kräver ett ansökningsförfarande hos SKV. Det borde enligt min mening ha behandlats tydligt hur de nya reglerna i förevarande hänseende som infördes 2014 förhåller sig till 7 kap. 4 § SFL om underrättelseskyldighet om ändrade förhållanden jämfört med vad som rådde vid registreringen till mervärdesskatt. Emellertid berördes inte den problematiken av lagstiftaren i samband med momsreformen 2014.³⁸⁵ Det här är enligt min mening ytterligare ett exempel på problematiken kring tillkomsten av skatteregler när det gäller temat *ord och kontext* (jfr 12 200 001).

Dessutom tog jag upp redan 1993, beträffande den treåriga retroaktiva avdragsrätten, att dåvarande lagrummet åttonde st. av anvisningarna till 17 § GML inte förutsatte identitet mellan fastighetsägaren och den som en gång bestred kostnaderna för ny-, till- eller ombyggnad. Fastighetsägaren hade retroaktiv avdragsrätt enligt det lagrummet för ingående moms ”som hänför sig till byggnadsarbetena” om de avsåg lokaler som fastighetsägaren hyrde ut till momsskyldig. Kostnaderna kunde enligt min mening således ha lagts ned av en säljare av fastigheten som inte var frivilligt momsregistrerad själv och som därför inte, och inte heller på annan grund, hade dragit ingående moms för byggnadsarbetena. Köparen av fastigheten gick frivilligt in i moms-systemet och kunde göra retroaktivt avdrag för de kostnader som säljaren lagt ned.³⁸⁶

Det var först när ML ersatte GML den 1 juli 1994 som lagstiftaren i 9 kap. 3 § första st. 1 ML (nuvarande 9 kap. 8 § ersatte 9:3 den 1 januari 2001 genom SFS 2000:500) ersatte nyss nämnda lokution med att ange att fastighetsägaren har retroaktiv avdragsrätt avseende byggnadsarbeten som ”han har utfört eller låtit utföra”. Därigenom förutsätts således numera identitet mellan fastighetsägaren och den som bestridit kostnaderna för byggnadsarbeten, för att retroaktiv avdragsrätt ska föreligga för fastighetsägaren genom frivillig skattskyldighet.³⁸⁷

³⁸⁵ Jfr prop. 2013/14:1 s. 460-482.

³⁸⁶ Jfr Forssén 1993 s. 86.

³⁸⁷ Jfr prop. 1993/94:99 s. 220. Jfr även Forssén 1994 s. 112.

Den nyss beskrivna frågan borde ha fått sin lösning redan när retroaktiv avdragsrätt i förevarande sammanhang infördes den 1 juli 1979, genom SFS 1979:304. Den utgör också ett exempel på betydelsen av att lagstiftaren beaktar verkligheten på temat ord och kontext i samband med skapandet av skatteregler. Verkligheten (kontexten) var och är den att det kan finnas fall där någon annan än den fastighetsägare som frivilligt går in i momssystemet, för t.ex. uthyrning av verksamhetslokaler som t.ex. har undergått ombyggnation, är den som har bestridit de kostnader för vilka fastighetsägaren som omfattas av frivillig skattskyldighet yrkar avdrag för ingående moms. Lagstiftaren borde ha beaktat den frågan på temat ord och kontext redan när den retroaktiva avdragsrätten i förevarande sammanhang infördes den 1 juli 1979 och inte först när ML ersatte GML den 1 juli 1994. För övrigt ändrades formuleringen ”han har utfört eller låtit utföra” till ”fastighetsägaren har utfört eller låtit utföra” i 9 kap. 8 § andra st. 1 ML den 1 januari 2014, genom SFS 2013:954, vilket dock saknar betydelse för ifrågavarande problem – *han* har bara ersatts med *fastighetsägaren*. För jämförelse med ett liknande ”fall”: se 12 202 020 ang. 8 kap. 4 § 4 ML.

Jag får anföra fler exempel på problematiken kring tillkomsten av skatteregler när det gäller temat ord och kontext angående frivillig skattskyldighet, nämligen följande:

- I min doktorsavhandling nämnde jag – och nämner alltså i avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2015 (1) – beträffande mitt allmängiltiga förslag om att införa krav för skattskyldighet enligt den särskilda bestämmelsen 6 kap. 2 § ML på att delägarna i enkla bolag och partrederier ska vara beskattningsbara personer i sig för att sådan skyldighet ska uppkomma, att jag därvidlag inte gör något undantag angående frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser enligt 9 kap. ML. Även i sistnämnda fall anser jag således att en vanlig privatperson inte ska anses som beskattningsbar person.

Den fakultativa art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet ger i och för sig en valfrihet för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom, men den begränsas till att gälla för beskattningsbara personer och omfattar således inte vanliga privatpersoner. I den fakultativa art. 12 i mervärdesskattedirektivet anges att beskattningsbar person omfattar vissa tillfälliga transaktioner avseende leveranser av byggnader och mark. Enligt min mening är det inte klart uttryckt i art. 12 att regeln skulle omfatta utarrendering och uthyrning av fast egendom. I så fall kan det inte heller anses klart uttryckt att bestämningen av skattesubjektet i art. 12 tar över begränsningen beträffande skatteobjektet i art. 137.1 d.

Eftersom en direktivbestämmelse, art. 137.1 d, ska genomföras i ML, är målet EU-konformitet relevant. Mitt förslag 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.

- I sistnämnda sammanhang får jag, utöver den ovan i detta avsnitt nämnda frågan om tillämpningen av 7:4 SFL, beröra en annan förfarandemässig fråga som jag också har berört i doktorsavhandlingen – och alltjämt berör i avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2015 (1) – beträffande när tillämpningen av 9 kap. ML om frivillig skattskyldighet angår sådan skattskyldighet i samband med samägande av fastighet som ägs av två eller flera som hyr ut fastigheten till en affärsidkare. Egentligen borde varje ägare av andel i fastigheten registreras till moms för sig för sin andel. Emellertid upprepar jag i denna framställning min uppfattning i Forssén 2015 (1), nämligen att det bör vara möjligt för dem – precis som veterligen är fallet idag – att ansöka om att en av dem utses av SKV enligt 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL) till representant för uppbörderna av momsen i uthyrningsverksamheten. En sådan likabehandling administrativt sett av fall med samägande av fastighet och fall med fastighet i enkelt bolag bör enligt min mening gälla i praktiken så länge lagstiftaren inte tar ett samlat grepp på reglerna om särskilda fall av skattskyldighet i 6 kap. ML (jfr 12 202 101 beträffande min kategorisering av tjänster momsmässigt sett och kategori V. Ideella andelar i föremål och objekt).
- För övrigt får i sammanhanget, på temat ord och kontext för tillkomsten av skatteregler, också noteras att lagstiftaren i samband med momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368) – 12 201 032 – enbart lakoniskt angav att specialbestämmelserna om yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 2 och 3 §§ ML, slopades.³⁸⁸ Eftersom 4:3 var den regel som kunde anses innebära en implementering i ML av den fakultativa art. 12 i mervärdesskattedirektivet angående att medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en – dvs. även en vanlig privatperson – som tillfälligtvis utför vissa angivna transaktioner avseende byggnader och mark,³⁸⁹ borde lagstiftaren ha lämnat en förklaring eller gjort ett klarläggande särskilt beträffande 4:3 ML. Enligt min mening innehåller 9:1 och 9:2 ML ingenting

³⁸⁸ Se prop. 2012/13:124 s. 95.

³⁸⁹ Jfr avsnitt 1.1.3 i Forssén 2015 (1).

som begränsar möjligheterna till frivillig skattskyldighet för exempelvis uthyrning av en verksamhetslokal till att enbart omfatta en beskattningsbar person enligt huvudregeln i 4:1 ML, dvs. till att i princip enbart omfatta en företagare som hyresvärd, utan 9:1 och 9:2 anger i stället att frivillig skattskyldighet får göras av bl.a. en fastighetsägare, och det kan enligt min uppfattning vara en vanlig privatperson.³⁹⁰ Därför kvarstår mina reflektioner i förevarande sammanhang också efter momsreformen den 1 juli 2013.

Under 12 213 177 nämner jag dessutom mer av betänkligheter från lagstiftarens sida i samband med just momsreformen den 1 juli 2013.

12 213 000 Rättigheter, personliga tjänster och kommunikation m.m.

12 213 100 Rättigheter

12 213 110 Upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk

12 213 111 Bakgrund till upphovsrätten resp. regler i ML om upphovsrätt

För att ge en bakgrund till URL från 1960 kan följande vara av intresse:

- De amerikanska grundlagsfäderna angav 1787 i en lista på viktiga frågor som borde lösas bl.a. att tillförsäkra litterära upphovsmän upphovsrättsskydd (copyright).³⁹¹ När Sverige skulle införa den nu gällande URL från 1960 har följande ett historiskt intresse för beskrivningen av tjänstebegreppet avseende intellektuella prestationer: I samband med det arbetet motionerade en riksdagsledamot, John Lundberg (s),³⁹² om att propositionen skulle avslås i sin helhet. I stället var hans lösning på upphovsrättsfrågor följande: Köp upp rättigheterna för en obetydlig summa i allt för ett och avlöna upphovsmännen med statsstipendier. Det noteras i Petri 2000 med reflektionen att Lundbergs idéer inte var helt olika de som föresvävade de sovjetiska makthavarna på 1920-talet.³⁹³ I samband med riksdagsmajoritetens avvisande av Lundbergs motion finns enligt Petri 2000 ”inte ett spår av principiella resonemang”.³⁹⁴

³⁹⁰ Jfr även artikeln Forssén 2017 (2), avsnitt 2.

³⁹¹ Se Petri 2000 s. 60.

³⁹² (s) – Sveriges socialdemokratiska arbetareparti (SAP).

³⁹³ Se Petri 2000 s. 169 och 170.

³⁹⁴ Se Petri 2000 s. 170.

I svensk mervärdesskatterätt blev rättigheter till litterära och konstnärliga verk generellt skattepliktiga först den 1 januari 1997, genom SFS 1996:1327, inte redan i samband med att tjänsterna i övrigt blev i princip generellt skattepliktiga 1991 (jfr 12 201 031).

Från och med 1997 gäller således att rättigheter enligt URL är skattepliktiga:

- Om det är fråga om upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk enligt 1, 4 eller 5 § URL, gäller den reducerade momssatsen om 6 %, förutsatt att det inte är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information (7 kap. 1 § tredje st. 8 ML). I sistnämnda fall gäller i stället den generella momssatsen om 25 % i 7 kap. 1 § första st. ML (jfr 12 211 120).
- En intellektuell prestation av viss höjd kan skyddas mot intrång från andra än rättighetshavaren enligt de immaterialrättsliga reglerna, och sådant skydd erhålls för litterära och konstnärliga verk som uppnår verkshöjd (unikumprincipen).³⁹⁵ De är immaterialrättsligt skyddade enligt URL, och någon registrering behövs inte. Exempelvis ett bokmanus som utgör författarens självständiga verk – och inte ett plagiat eller liknande – omfattas av upphovsrätt enligt 1 § URL.³⁹⁶ Det innebär att den royalty som författaren erhåller från bokförlaget omfattas av den reducerade momssatsen om 6 %, enligt 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML. Bokförlaget som säljer exemplar av boken gör skattepliktig omsättning av varor (3 kap. 1 § första st. ML), och omfattas för övrigt också av den reducerade momssatsen om 6 % för sin omsättning enligt 7 kap. 1 § tredje st. 1 ML. Jfr under 12 202 101 ang. kategori III av tjänster (dvs. objekt som utgör immateriella rättigheter).

När det gäller artister som framträder kan det bli fråga om tillämpning av inte bara olika momssatser för skapandet av t.ex. musikverk etc., utan en artist kan också omfattas av undantag från skatteplikt enligt det undantag som Sverige – enligt anslutningsfördraget med EU – har fått lov att ha kvar i 3 kap. 11 § 1 ML avseende ”en utövande konstnär framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas

³⁹⁵ Jfr Forssén 2001 s. 224.

³⁹⁶ Jfr 1 § första st. 1 URL, där det anges att den som skapat ett litterärt eller konstnärligt verk har upphovsrätt till verket oavsett om det är skönlitterär eller beskrivande framställning i skrift eller tal, varefter verk enligt pkt:erna 2-7 i lagrummet anges. Jfr även Forssén 2001 s. 226.

av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk” (URL).³⁹⁷

För att illustrera hur komplex bedömningen av moms kan vara för en artist återger jag under 12 213 121 ett från annat sammanhang nedkortat exempel (praktikfall) på en artist inom musikbranschen som har eget aktiebolag och använder det för att själv skriva och producera etc.³⁹⁸

För att illustrera att lagstiftningen beträffande både upphovsrätt och moms kan behöva en översyn med hänsyn till en accelererande samhällsutveckling återger jag under 12 213 122 särskilda aspekter på skatteobjektet från min doktorsavhandling, nämligen problem för samarbeten i enkla bolag beträffande när den generella momssatsen om 25 % ska tillämpas enligt 7 kap. 1 § första st. ML resp. när den reducerade momssatsen om 6 % ska tillämpas enligt bl.a. 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML.³⁹⁹

Sistnämnda problematik har inte med den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för enkla bolag (och partrederier) i 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), dvs. representantregeln, att göra. Emellertid nämns representantregeln under 12 201 031 och 12 201 032 som en jämförelse till den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML. Under 12 213 123 nämns en särskild regel om skattskyldighet i 6 kap. ML som är av intresse för frågor om upphovsrätt och moms, nämligen 6 kap. 4 § ang. skattskyldighet för dödsbon. Under 12 213 124 nämns en särskild regel som är av intresse för jämförelse med 6:7, nämligen 6 kap. 3 § ang. skattskyldighet för konkursbon.

12 213 120 Exempel på problem med moms och upphovsrätter

12 213 121 Moms i artists verksamhet – praktikfall

Anta att artisten X är verksam inom musikbranschen och driver sin verksamhet genom sitt eget aktiebolag, Musik AB. Anta vidare att X uppträder, producerar eget material och t.o.m. har en egen studio i hyrda lokaler. Vad bör han eller hon fundera över när det gäller ingående och utgående moms? Jag gör en översiktlig genomgång i sex punkter, men utan att det ska uppfattas som något uttömmande svar på frågan. Jag avser enbart att illustrera hur komplex bedömningen av moms kan vara för t.ex. en artists verksamhet:⁴⁰⁰

³⁹⁷ Jfr förhandsbeskedet HFD 2016 ref. 5, där medlemmarna i en DJ-duo i visst fall har ansetts vara utövande konstnärer som omfattas av undantaget i 3 kap. 11 § 1 ML.

³⁹⁸ Jfr Forssén 2001 s. 228ff. Jfr även Forssén 1998 s. 191ff.

³⁹⁹ Jfr avsnitten 6.5 och 7.1.3.6 i Forssén 2015 (1).

⁴⁰⁰ Jfr Forssén 2001 s. 228ff, där en mer utförlig variant på praktikfallet återfinns.

1. För artistiskt framförande av konstnärliga verk (t.ex. musikaliska verk) eller litterära verk (överhuvudtaget allt som är avfattat i manus – förutsatt att det har verkshöjd) gäller undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 ML. Det spelar för denna bedömning ingen roll i vilken form artisten bedriver sin verksamhet (enskild firma, aktiebolag m.m.).⁴⁰¹ När X framträder inför publik, ska Musik AB inte debitera moms för tjänsten. I den delen av verksamheten har bolaget inte avdragsrätt för ingående moms på förvärv av varor och tjänster.

2. Om Musik AB t.ex. hyr ett konserthus och självt tar in biljettintäkterna för konsert- eller t.ex. operaföreställning, ska bolaget redovisa moms enligt den reducerade momssatsen om 6 % på biljettintäkterna, enligt 7 kap. 1 § tredje st. 5 ML.

3. För royalties på skivinspelningar eller andra ljud- och bildupptagningar av X framförande av musik ska Musik AB redovisa moms enligt den reducerade momssatsen om 6 %, enligt 7 kap. 1 § tredje st. 9 ML.

4. För royalties på upplåtelse eller överlåtelse av rätten till X musikverk, dvs. rätten till X litterära och konstnärliga verk, ska Musik AB också redovisa moms enligt den reducerade momssatsen om 6%, enligt 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML.

Om X däremot skapar t.ex. musik till en reklamsång, är det ett reklamalster. Då gäller – enligt sista delen i 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML – inte den reducerade momssatsen, trots att rätten till musikverket omfattas av 1 § URL, utan den generella momssatsen om 25 % enligt 7 kap. 1 § första st. ML ska tillämpas av Musik AB avseende royalties för verket. Jfr även under 12 211 120, 12 213 122, 12 213 140, 12 214 001 och 12 214 030.

5. När Musik AB självt producerar skivor och säljer (eget musikförlag), ska bolaget redovisa moms enligt den generella momssatsen om 25 %, enligt 7 kap. 1 § första st. ML. Här är det fråga om massproduktion av varor (skivor). Varan (skivan) är det överordnade, och inte tjänsten (rätten till musiken).

Om varan (skivan) enbart är bärare av rättigheten (musikverket) som finns bevarad på den, är det fråga om att tjänsten är det dominerande i prestationen och hela omsättningen utgör tjänst. Det är fallet i föregående pkt (4), där en skiva utgör enbart en s.k. master som är nödvändig för att den till vilken rätten till X musik upplåts eller överlåts

⁴⁰¹ Jfr prop. 1996/97:10 s. 53.

(annat musik förlag) ska kunna föra över musiken till skivor som denne säljer som varor (t.ex. CD-skivor) eller på nätet som tjänster. I sådant fall debiterar Musik AB moms enligt den reducerade momssatsen om 6 % för sin upplåtelse eller överlåtelse. Musikförlaget till vilket upplåtelsen eller överlåtelsen sker debiterar moms enligt den generella momssatsen om 25 % för sin massproduktion genom försäljning av skivor (varor) eller av att t.ex. möjliggöra nedladdning på nätet (tjänster). Jfr 12 201 010.

6. Om Musik AB har en egen studio för musikinspelningar och hyr ut den till andra musikproducenter, ska bolaget debitera moms enligt den generella momssatsen om 25%, enligt 7 kap. 1 § första st. ML. Om Musik AB bedriver sin verksamhet i hyrda lokaler, bör bolaget överenskomma med hyresvärden att denne tillämpar frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML. Annars gäller enligt 3 kap. 2 § ML huvudregeln om undantag från skatteplikt på fastighetsområdet för världens lokaluthyrning (jfr 12 212 010), och det får till följd att Musik AB inte kan göra avdrag för den latent momskostnaden i hyran.

Om Musik AB inte bara hyr ut studion till andra musikproducenter, utan utför inspelningstjänster etc. åt dem, ska bolaget debitera moms enligt den generella momssatsen om 25 % även för den prestationen.

12 213 122 Momsproblem med exempelvis filmverk i enkla bolag

Från min doktorsavhandling hämtar jag ett särskilt momsproblem angående skatteobjektet, nämligen samarbeten i enkla bolag med att skapa exempelvis filmverk och frågan därvidlag när den generella momssatsen om 25 % ska tillämpas enligt 7 kap. 1 § första st. ML resp. när den reducerade momssatsen om 6 % ska tillämpas enligt bl.a. 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML.⁴⁰²

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

- Problemet är att gemensamma verk skapade t.ex. av ett enkelt bolag omfattas av den generella momssatsen om 25 %, medan ett motsvarande verk anses som självständigt hos exempelvis ett aktiebolag eller handelsbolag och den reducerade momssatsen om 6 % i stället tillämpas.

⁴⁰² Jfr avsnitten 6.5 och 7.1.3.6 i Forssén 2015 (1).

- Det beror på att 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML, som stipulerar reducerad momssats om 6 %, enbart hänvisar till 1, 4 eller 5 § URL. Beträffande ett gemensamt verk, t.ex. ett filmverk som skapas av en manusförfattare, en regissör och en scenograf etc., gäller då att de olika delarna kan var för sig uppnå verkshöjd och anses omfattade av 1 § URL, men det färdiga filmverket som är ett gemensamt verk inom företagsformen enkelt bolag omfattas av 6 § URL. Det lagrummet omfattas inte av hänvisningen i 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML och i stället gäller den generella momssatsen om 25 %, enligt 7 kap. 1 § första st. ML, för själva filmverket.

- I förhållande till mervärdesskattedirektivet föreligger enligt min mening en omotiverad brist på neutralitet i mervärdesbeskattningen av gemensamma verk mellan företagsformen enkelt bolag och andra företagsformer såsom aktiebolag. Om manusförfattaren, regissören och scenografen etc. bildar ett aktiebolag, omfattas inte bara deras respektive prestationer av självständighetskriteriet i 1 § URL, utan så är då fallet också med själva (det färdiga) filmverket. Aktiebolagets upplåtelse eller överlåtelse av filmverket omfattas således av den reducerade momssatsen om 6 %, enligt 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML. Problemet i förevarande särskilda hänseende avhjälpas därför inte av en omformulering av 6 kap. 2 § ML. I stället skulle lösningen ligga i att 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML skulle ändras, så att lagrummet inte bara omfattade självständiga verk, utan också gemensamma verk. Av neutralitetsskäl borde enligt min mening 7 kap. 1 § första st. 8 ML utökas till att omfatta också 6 § URL, så att ett gemensamt verk som skapas under företagsformen enkelt bolag mervärdesbeskattas med samma momssats (6 %) som gäller för andra bolagsformer och enskilda firmor, dvs. om en av de inblandade äger alla rättigheter och övriga är anställda hos denne.

Jfr även 12 214 030.

12 213 123 Momsproblem med exempelvis musikverk i oskiftade dödsbon från tiden före 1997⁴⁰³

I 6 kap. ML finns en särskild regel om skattskyldighet för dödsbon, vilken jag har berört i andra sammanhang.⁴⁰⁴ Det är 6 kap. 4 §, som lyder:

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

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

Svaret på frågan är enligt min mening nej. Jag utgår ifrån att dödsboet inte har några andra intäkter som skulle kunna medföra momsskyldighet än ifrågakarande royalties. Frågan om ett oskiftat dödsbos skattskyldighet i förevarande situation regleras inte genom de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 1 § första stycket 1 ML, utan genom 6 kap. 4 § ML. Den avlidne upphovsmannen dog före 1997, och var sålunda inte skattskyldig enligt reglerna i ML dåför tiden (jfr 12 213 140). Det innebär enligt min mening att dödsboet inte blir skattskyldigt för royalties som uppstår 1997 och framåt i tiden, eftersom förutsättningen för dess skattskyldighet är att den avlidne också var skattskyldig.

Liknande frågor har inte berörts i förarbeten mer än i samband med införandet av ML den 1 juli 1994, varvid – med särskilda problem angående konkursbons skattskyldighet enligt 6 kap. 3 § ML som förebild (jfr 12 213 124) – ett förtydligande gjordes såtillvida att ordet omsättning infördes i förevarande beskattningsregel.⁴⁰⁵ Det innebär att om en avlidne var skattskyldig, ska dödsboet enligt 6 kap. 4 § ML också bli skattskyldigt från första kronan av omsättning som det gör. Däremot är förarbetena tysta beträffande vad som gäller i förevarande situation, dvs. när den avlidne inte var skattskyldig men skatteplikt senare har införts för de skatteobjekt som dödsboet omsätter.

Det här är ännu ett exempel på betydelsen av att lagstiftaren beaktar verkligheten på temat ord och kontext i samband med skapandet av skatteregler. Verkligheten (kontexten) var och är den att det kan finnas fall med oskiftade dödsbon från tiden före 1997 vilka innehåller t.ex.

⁴⁰³ Jfr även kap. MOMSPROBLEM MED EXEMPELVIS MUSIKVERK I OSKIFTADE DÖDSBON FRÅN TIDEN FÖRE 1997 (6 KAP. 4 § ML) i Forssén 2018 (1).

⁴⁰⁴ Jfr Forssén 1997 s. 467f.

⁴⁰⁵ Jfr prop. 1993/94:99 s. 189.

rättigheter till musikverk. Lagstiftaren borde ha beaktat den frågan på temat ord och kontext redan 1997, dvs. när konstnärliga eller litterära rättigheter gjorde skattepliktiga enligt ML.

12 213 124 Momsproblem med fastigheter i konkursbon, m.m.⁴⁰⁶

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

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

Till skillnad från beträffande dödsboet kan det på civilrättslig grund ifrågasättas om konkursboet är ett rättssubjekt full ut. Konkursboets funktion är att avveckla konkursgäldenärens tillgångar och skulder, varvid konkursförvaltaren är processhabil i konkursgäldenärens ställe. I förarbetena till ändringar i GML 1974 nämns att den föregående utredningen ansåg att konkursgäldenären ska anses som skattskyldig för det mervärde som skapas före konkursutbrottet och konkursboet mervärdesbeskattas för det mervärde som skapas efter konkursutbrottet, men förslaget att knyta skattskyldigheten till tidpunkten då mervärdet har skapats i stället för till vem som gör själva omsättningen fick anstå.⁴⁰⁷ Det är enligt min mening, på grund av rättssubjektsfrågan, oklart om stöd finns i art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet för mervärdesbeskattning hos konkursbon. Enligt min mening går det, som nämnts (jfr 12 201 032), nämligen inte att dra någon definitiv slutsats huruvida ett icke rättssubjekt skulle kunna utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁴⁰⁸ Enligt min mening är det nämligen oklart om icke rättssubjekt kan betraktas som beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Min uppfattning är således att konkursboet – och inte konkursgäldenären – är skattskyldig enligt 6:3 för en omsättning efter konkursutbrottet, men förutsatt att det kan klarläggas att ett konkursbo kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet.

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

⁴⁰⁶ Jfr även kap. MOMSPROBLEM MED FASTIGHETER I KONKURSBON, M.M. (6 KAP. 3 § ML) i Forssén 2018 (1).

⁴⁰⁷ Jfr prop. 1973:163 s. 60 och 67.

⁴⁰⁸ Jfr hänvisning under 12 201 032 till avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).

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

Enligt 8 a kap. 13 § första st. första men. ML ”kan” konkursboet *överta* konkursgäldenärens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående moms, förutsatt att konkursboet är skattskyldigt enligt 6:3. *Övertagandet* av nämnda rättighet och skyldighet ska enligt 8 a kap. 13 § första st. andra men. ske innan *konkursboet överlåter fastigheten*, men gäller från det att konkursboet blivit skattskyldigt för verksamheten i fastigheten. Konkursgäldenären ska alltid jämka för tiden fram till dess att han försatts i konkurs, enligt 8 a kap. 13 § andra st. ML, och enligt tredje st. samma lagrum ska bestämmelserna i 8 a kap. 12 § gälla för konkursboet och förvärvaren, *om en fastighet överlåts av konkursboet*. Däremot finns det ingen bestämning av vilka regler som gäller för hur jämkning ska ske hos konkursboet, om det väljer – jfr ”kan” – att överta konkursgäldenärens jämkningsskyldighet för avdragen moms från tiden före konkursutbrottet. Det enda som återstår att beakta därvidlag är 8 a kap. 11 och 12 §§, och dessa regler förutsätter, som nämnts, överlåtelse av fastigheten från konkursgäldenären till konkursboet, vilket, som också nämnts, aldrig sker, utan fastighetsägaren är hela tiden konkursgäldenären. Det borde t.ex. anges att konkursförvaltaren ska kunna upprätta sådan handling som ska utfärdas enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML både för konkursboet och konkursgäldenären, som själv saknar rådighet på grund av konkursen, för att 6 kap. 3 § och 8 a kap. 13 § ML ska kunna innebära att konkursboet har övertagit konkursgäldenärens rättighet och skyldighet ang. jämkning av ingående moms från fastighetsägaren (konkursgäldenären).⁴⁰⁹

Jag föreslår att SKV, oavsett om eller när lagstiftaren tar tag i berörda frågor om moms och konkursbon, i samråd med konkursförvaltarna utvecklar en sådan information om redovisning av moms i samband med konkurs som RSV utgav på 1980-talet: Däri återfanns

⁴⁰⁹ Jfr kap. MOMSPROBLEM MED FASTIGHETER I KONKURSBON, M.M. (6 KAP. 3 § ML) i Forssén 2018 (1). Jfr även artikeln Forssén 2017 (2), avsnitt 4.

redogörelser för bl.a. materiella regler resp. administrativa regler
beträffande moms vid konkurs.⁴¹⁰

RSV förordade t.ex. att konkursgäldenärens återstående momsredovisning upprättas av denne i samråd med konkursförvaltaren. För det fall konkursgäldenären inte deklarerar, angavs det som *önskvärt* att konkursförvaltaren på förfrågan av länsstyrelsen – jfr SKV numera – lämnar sådana uppgifter att ett så korrekt beskattningsbeslut som möjligt kan fattas.⁴¹¹ Enligt min erfarenhet kan problem förekomma på fastighetsområdet när en skattskyldig har beställt en byggnadsentreprenad och byggmästaren försätts i konkurs, om konkursförvaltaren inte medverkar till att beställaren erhåller ett fakturaunderlag som visar den utgående moms som ingår i a conton som erlagts av beställaren före konkursen (eftersom byggmästaren saknar rådighet på grund av att denne är försatt i konkurs). Ett annat problem är att det – enligt min erfarenhet – har förekommit att konkursförvaltaren själv utfärdar faktura på återstående entreprenadsumma efter konkursbeslutet, trots att denne inte har tillträtt konkursen så att hela entreprenaden har kunnat färdigställas genom ytterligare arbeten utöver de som motsvarar erlagda a conton. I så fall sker fakturering av arbeten som aldrig kommer att utföras.⁴¹²

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

Att mervärdesbeskatta tjänster som inte har utförts strider dock mot att en omsättning är en nödvändig förutsättning för skattskyldighet enligt huvudregeln 1 kap. 1 § första st. 1 ML. Enligt min mening är det inte heller möjligt att mervärdesbeskatta på det sättet enligt 6 kap. 3 § ML, om konkursförvaltaren inte tillträder entreprenaden och ser till att den slutförs eftersom konkursboet därmed inte bedriver någon verksamhet efter konkursbeslutet. Situationen är enligt min uppfattning att likna vid vad som i civilrätten avses med begreppet obehörig vinst (jfr 12 201 024). Det beskrivna fenomenet bör utredas av lagstiftaren särskilt som SKV – återigen enligt min erfarenhet – inte rutinmässigt stämmer en byggmästare, som använder aktiebolagsformen för sin verksamhet, till personligt betalningsansvar inför förvaltningsrätten avseende den utgående moms som faktureras på fiktiva omsättningar av konkursförvaltaren.⁴¹³ Om nu någon beställare, t.ex. en kommun, betalar en sådan faktura från konkursförvaltaren, kan kommunen inte göra avdrag eftersom det är en felaktigt debiterad moms (jfr

⁴¹⁰ Jfr RSV:s Moms vid konkurs 1984, där det angavs bl.a. "Materiella regler beträffande redovisning av moms vid konkurs" (s. 7ff) resp. "Administrativa regler beträffande moms vid konkurs" (s. 13ff).

⁴¹¹ Jfr RSV:s Moms vid konkurs 1984 s. 13.

⁴¹² Jfr även artikeln Forssén 2017 (2), avsnitt 3.

⁴¹³ Jfr ang. företrädaransvar: 59 kap. 12-21 §§ SFL. Jfr även Forssén 2015 (2), kapitel 9 och Forssén 2018 (7).

12 201 024),⁴¹⁴ men den felaktigt debiterade momsen kan ändå komma att delas ut till fordringsägare i konkursen – t.ex. till en leverantör som ingår i konkursgäldenärens vänkrets. Av bl.a. den anledningen bör Tillsynsmyndigheten i konkurs (Kronofogden) också intressera sig för dessa frågor. Mitt förslag är därför att SKV, konkursförvaltarna och tillsynsmyndigheten tillsammans utvecklar en information om redovisning av moms i samband med konkurs. Jfr även 12 202 020 ang. att även sådana regler som 8 kap. 4 § 4 ML bör beaktas därvidlag.

För övrigt får nämnas att den källa som åberopades tidigare för att en konkursförvaltare skulle fakturera beställare av en byggnadsentreprenad för tjänster som inte utförts och inte heller skulle komma att utföras efter konkursbeslutet var – enligt min erfarenhet – SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005. Där angavs på s. 946 i avsnitt 41.3.8, Byggnadsföretags konkurs: ”Om entreprenören försätts i konkurs ska momsen redovisas på alla a conton och förskott som har erhållits före konkursutbrottet. Momsen ska anges i en faktura eller i en motsvarande handling som upprättas då entreprenörens arbete upphör och ska beräknas efter den skattesats som gällde när skattskyldighet inträdde för a contobetalingarna. I fakturan ska vidare anges momsen på eventuella krav utöver vad som har betalats i förskott eller a conto.” Det är således den sista meningen i citatet som både konkursförvaltare och SKV – enligt min erfarenhet – har åberopat till stöd för att konkursförvaltaren skulle ha att utfärda faktura med moms till beställarna av byggnadsentreprenaden för tjänster som beställarna aldrig har erhållit och inte heller kommer att få utförda av konkursgäldenären eller konkursboet. Meningen fanns kvar i SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2009, men utmönstrades till slut i och med utgåvan 2010.⁴¹⁵ Fenomenets tidigare existens utgör emellertid ett exempel på vad jag i avsnitten 12 213 240 och 12 214 030 beskriver som att det under gällande rätt i en egentlig mening – dvs. gällande rätt som kommer till uttryck genom prejudikat från HFD (och som så att säga utgör isbergets del över ytan) – kan förekomma en faktisk gällande rätt skapad av SKV:s handledningar m.m. (och som då utgör isbergets del under ytan). Den får givetvis inte strida mot gällande rätt i form av skattereglerna, och bör uppmärksammas av lagstiftaren samt prövas i HFD, som således, enligt min mening, bör lämna prövningstillstånd i skatteprocesser som innehåller dylika frågor. Fenomenet utgör dessutom ett exempel på det behov av empiriska studier inom skatterätten som jag nämner på andra ställen i denna framställning (jfr 12 213 240, 12 214 030 och 12 214 040 samt även 12 213 214, där jag föreslår empiriska studier inom ämnet *fiscal sociology*).

Särskilt för sammanhanget med fastigheter som utgör investeringsvaror får jag även nämna HFD:s förhandsbesked RÅ 1993 ref. 78 (mål nr 4825-1992). SRN ansåg i sitt förhandsbesked 1992-08-31 att konkursboet, och inte konkursgäldenären, var skatt- och redovisningsskyldig – enligt dåvarande 3 § andra st. tredje men. och 15 § femte-sjunde st. GML – för återföringen av tidigare avdragen ingående moms avseende en fastighet för vilken frivillig skattskyldighet gällde hos konkursgäldenären. HFD fastställde SRN:s besked. Fallet

⁴¹⁴ Det gäller oavsett om kommunen är momsregistrerad och lämnar mervärdesskattedeclarationer eller om kommunen tillämpar redovisning inom ’kommunkontosystemet’ (jfr 12 214 040).

⁴¹⁵ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2009 Del 2, avsnitt 41.3.1.3 (s. 1173) resp. SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2010 Del 2, avsnitt 40.3.1.3 (s. 1189).

berörs i doktrinen, Öberg 2001,⁴¹⁶ och där nämns att konkursgäldenären förlorar rådigheten men inte äganderätten till fastigheten och att konkursboet således inte är ägare till fastigheten samt att HFD inte behandlade det problemet explicit, varför det är oklart exakt hur HFD kom fram till sitt avgörande.⁴¹⁷

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.⁴¹⁸

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”.⁴¹⁹ Jag anser, som framgår ovan, att samma behov av reglering av hur jämkning ska ske föreligger idag:

- Efter det att återföringssystemet avskaffades den 1 januari 2001 – genom SFS 2000:500 (jfr 12 212 210 och även 12 212 121 och 12 212 140) – så att numera enbart jämkningssystemet finns beträffande s.k. investeringsvaror bör det enligt min mening i ML t.ex. anges att konkursförvaltaren ska kunna upprätta sådan handling som ska utfärdas vid jämkning enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML både för konkursboet och konkursgäldenären, dvs. fastighetsägaren, för att hantera skatt- och redovisningsskyldigheten när 6 kap. 3 § och 8 a kap. 13 § ML ska anses innebära att konkursboet har övertagit konkursgäldenärens rättighet och skyldighet ang. jämkning av ingående moms.
- Det finns, för fall av övertagande enligt 8 a kap. 13 § ML, i och för sig angivet i 13 kap. 28 a § tredje st. andra och tredje men. ML dels att ändring av jämkningsbeloppet ska göras i konkursgäldenärens redovisning för den redovisningsperiod då konkursbeslutet meddelades, dels i vilka redovisningsperioder

⁴¹⁶ Jfr Öberg 2001 s. 219-221.

⁴¹⁷ Jfr Öberg 2001 s. 220.

⁴¹⁸ Jfr prop. 1993/94:225 s. 18.

⁴¹⁹ Jfr prop. 1993/94:225 s. 18.

som konkursboet ska redovisa de ändringar på grund av jämkning som konkursboet ska göra genom övertagande av rättigheter och skyldigheter om jämkning från konkursgäldenären. Emellertid noterar jag i förstone att 13:28 a är en redovisningsregel, där begreppet ”den skattskyldige” enbart används beträffande konkursgäldenären, medan det saknas en hänvisning i 6:3 till de allmänna bestämmelserna om vem som är skattskyldig enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1 ML. Jag erinrar om att 6:3 ingår bland de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är skattskyldig, enligt 1 kap. 2 § sista st. ML, varför en sådan hänvisning borde införas i 6:3, så att konkursboets skattskyldighet i fall av övertagen skyldighet att jämka bestäms i de materiella reglerna om skattskyldighet. Att basera en regel som ska innebära skattskyldighet på en redovisningsregel strider enligt min mening mot legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i RF.

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.⁴²⁰ Det innebär enligt min mening att det är angeläget att också skapa särskilda och sammanhållna regler för konkursbons skattskyldighet, skyldighet att jämka ingående moms, redovisningsskyldighet och registreringskyldighet till moms.

Dessutom bör, som nämnts, konkursförvaltarens skyldighet att upprätta sådan handling som ska utfärdas vid jämkning enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML regleras i dessa regler för konkursboet såväl vad gäller konkursboet som beträffande konkursgäldenären. Det bör noteras att reglerna om handling som ska utfärdas enligt 8 a kap. 15-17 §§ är – i likhet med vad som gällde enligt vad ovan beskrivits i äldre svensk mervärdeskatterätt beträffande intyg (s.k. intygsmoms) – materiella regler, och inte formella regler. De formella momsreglerna återfinns i 11 kap. ML, och därav följer för övrigt enligt 2 § att konkursförvaltaren inte behöver utfärda faktura som uppfyller faktureringsreglerna i ML för sin försäljning av fastigheten, eftersom den försäljningen är undantagen från skatteplikt enligt 3:2 ML och det lagrummet ingår bland undantagen från faktureringsreglerna i ML, enligt 11 kap. 2 § ML.⁴²¹ För sammanhanget får också nämnas att ett

⁴²⁰ Jfr prop. 2010/11:165 Del 2 s. 718.

⁴²¹ Jfr 12 201 032, 31 221 000 och 31 223 000.

konkursbo inte är bokföringsskyldigt över huvudtaget enligt 2 kap. 5 § 2 BFL, och är således inte heller skyldigt att upprätta verifikationer såsom fakturor enligt 5 kap. 6 och 7 §§ BFL (jfr 12 201 032). Här får också nämnas att ett konkursbo inte anses skattskyldigt för inkomstskatt.⁴²² De nämnda begränsningarna av konkursbons dokumentationsskyldighet innebär enligt min mening att det är angeläget att det sker en reglering i ML av konkursbons skyldighet att upprätta sådan särskild handling som ska upprättas enligt 8 a kap. 15-17 §§, så att kontinuiteten i dokumentationen 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 (jfr även 31 249 000).

Jag har tidigare berört RÅ 1993 ref. 78 med avseende särskilt på betydelsen av begreppet fastighetsägare och nämnt i samband därmed legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i RF.⁴²³ Här får jag lägga till de problem som jag anser föreligger med begreppet *fastighetsägare* enligt förevarande avsnitt, dvs. momsproblem med fastigheter i konkursbon, utöver de problem jag har anfört tidigare i framställningen ang. att begreppet *fastighet* i ML inte överensstämmer med – det vidare – begreppet fast egendom (eng., *immovable property*) i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 212 111).

Jag nämner dessutom senare i framställningen att det föreligger problem med att få rättstillämpare att respektera att tolkning och tillämpning av gällande rätt på områden där EU-rätten styr innehållet i reglerna innebär att två regelverk ska beaktas, dvs. i förevarande fall ML och, bland EU:s rättsakter, främst mervärdesskattedirektivet (jfr 12 213 164).

Att lagstiftaren, enligt min uppfattning, dels negligerar att begreppet fastighet i ML inte överensstämmer med begreppet fast egendom i mervärdesskattedirektivet, dels underlåter att undersöka *konkursboets status som rättslig figur*, och huruvida det kan anses utgöra beskattningsbar person enligt ML och mervärdesskattedirektivet, resp. användningen av begreppet *fastighetsägare* i samband med frågor om tillämpning av jämkningsreglerna i samband med konkurs, när konkursboet ändå aldrig kan anses bli fastighetsägare, bidrar, enligt min mening, bl.a. till att rättstillämparna inte beaktar att tolkningen av gällande rätt på momsområdet innebär att två regelverk ska beaktas. De beskrivna situationerna av passivitet från lagstiftarens sida utgör också exempel på det betänkliga i att lagstiftaren inte iakttar temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

⁴²² Jfr RÅ 1955 ref. 21. Jfr även Öberg 2001 s. 194.

⁴²³ Jfr Forssén 1993 s. 196 och Forssén 1994 s. 268-270.

Jag jämför, som nämnts (jfr 12 201 031 och 12 201 032), den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML med den s.k. representantregeln för enkla bolag och partrederier, dvs. 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL). Representantregeln behandlar jag, som nämnts (jfr 12 201 031), i min doktorsavhandling, och de problem som jag har gått igenom däri beträffande representantregeln består ännu.⁴²⁴ Eftersom det, som nämnts (jfr ovan i detta avsnitt och under 12 201 032), enligt min mening inte går att dra någon definitiv slutsats huruvida ett icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbar person, vore det intressant mot bakgrund av vad som nämnts i detta avsnitt om *konkursboets status som rättslig figur* att forskningen behandlar 6 kap. 3 § ML. Jag föreslår att så sker i samband med en genomgång av 6 kap. 7 § ML, där mina jämförelser mellan 6:2 och 6:7 under 12 201 031 och 12 201 032, samt min doktorsavhandling om 6:2, kan fungera som uppslag till idéer om en samlad forskningsinsats beträffande 6:3 och 6:7, där även 6:4 ML kan beröras (jfr 12 213 123). I Öberg 2001 behandlades inte regeländringarna genom SFS 2000:500, dvs. dagens system för jämkning av ingående moms avseende investeringsvaror i det den 1 januari 2001 införda 8 a kap. i ML.⁴²⁵ Eftersom EG-rätten (numera EU-rätten) togs upp i Öberg 2001 ”framför allt vid eventuell diskrepans mellan ML och EG-rätten”,⁴²⁶ är det enligt min uppfattning således dags för en förnyad forskningsinsats, framför allt när det gäller behandlingen hos konkursbon av fastigheter som utgör investeringsvaror. Därvidlag föreslår jag i enlighet med vad som anförs i förevarande avsnitt att undersökningen också inbegriper problematiken med att begreppet *fastighet* i ML inte överensstämmer med – det vidare – begreppet fast egendom (eng., *immovable property*) i mervärdesskattedirektivet.

I förevarande sammanhang med behandlingen hos konkursbon av fastigheter som utgör investeringsvaror är det av intresse att också bedöma jämkningsreglerna avseende ingående moms i 8 a kap. ML beträffande den strukturella frågan ang. vilka gränser momssystemet har när det gäller att kompensera företagaren för dennes utgifter. Jag hänvisar därvidlag till att jag i denna framställning tar upp olika fall av vad jag betecknar som extrema tolkningsresultat, varvid jag i avsnitt 12 213 164 berör ett sådant fall avseende ML:s avdragsregler. I Forssén 2008, avsnitt 7.1, nämner jag att jag berör en sådan frågeställning i en artikel om reglerna om jämkning av ingående moms på fastighetsområdet i samband med konkurser.⁴²⁷ Den gällde huruvida staten kan ålägga en köpare av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet jämkningsskyldighet för återstående korrigeringsstid, trots att parterna utnyttjat möjligheten i 8 a kap. 12 § första st. andra men. ML att träffa ”avtal om att överlåtare skall jämka”. Den 1 januari 2001 upphörde, som nämnts, den s.k. intygsmomsen, som dessförinnan gällde på fastighetsområdet parallellt med

⁴²⁴ Jfr Forssén 2015 (1).

⁴²⁵ Jfr Öberg 2001 s. 19.

⁴²⁶ Jfr Öberg 2001 s. 19.

⁴²⁷ Jfr Forssén 2006.

jämkningsreglerna. Frågan är emellertid om nämnda avtalsmöjlighet medför liknande effekter i systemet med jämkning av ingående moms som de som tilläts förekomma beträffande intygsmomsen, innan det systemet reviderades i och med införandet av ML den 1 juli 1994. Under GML:s tid förekom nämligen att den som köpte från ett konkursbo en fastighet som omfattades av frivillig skattskyldighet tilläts av vissa skattemyndigheter – numera SKV – att, enbart på grund av intyget från konkursförvaltaren, återfå ingående moms i fastigheten utan att konkursgäldenären eller konkursboet faktiskt återbetalade till staten den ingående moms som upptogs i intyget och egentligen skulle återföras till staten. Det ansåg jag redan på den tiden som extremt. Någon återföringsskyldighet fullgjordes således inte genom inbetalning till staten av intygsmomsen, utan den ingående moms som en gång dragits av hos konkursgäldenären tillgodofördes och utbetalades en gång till av vissa skattemyndigheter till den som köpte fastigheten från konkursboet, på grund av att konkursförvaltaren utfärdade intyget och deklarerade intygsmomsen (dubbelkompensation från staten således för samma momsutgifter). I nämnda artikel⁴²⁸ nämner jag bl.a. att fenomenet med intygsmomsen togs upp i en artikel i Svenska Dagbladet den 4 mars 1993 av Björn Dickson och att frågan om dubbelkompensation från statskassan aldrig prövades av HFD i förhandsbeskedet RÅ 1993 ref. 78 (som avgjordes 1993-10-26). Öberg 2001 berörde inte ifrågasvarande fenomen ang. intygsmomsen, utan där berördes RÅ 1993 ref. 78 enbart beträffande frågan om återföringsskyldighet ålägg konkursgäldenären eller konkursboet.⁴²⁹ Öberg 2001 behandlade, som nämnts, inte jämkningsreglerna som infördes 2001 genom 8 a kap. ML, och eftersom Öberg 2001 inte heller tog upp fenomenet ang. dubbelkompensation genom intygsmomsen, föreslår jag att skatterättsforskningen behandlar jämkningsreglerna i 8 a kap. och därvidlag bl.a. frågan huruvida parterna – i enlighet med 8 a kap. 12 § första st. andra men. ML – kan så att säga avtala bort SKV:s möjlighet att ålägga köparen av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet jämkningsskyldighet, 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, som jag framförde i min artikel,⁴³⁰ samma effekter för statskassan i rådande jämkningssystem (korrigeringssystem) som vissa skattemyndigheter före den 1 juli 1994 tillät vid tolkningen av ordet ”återföring” i 15 § sjunde st. GML beträffande systemet med intygsmoms, varför det enligt min uppfattning kunde vara intressant, vid analysen av jämkningsreglerna i 8 a kap. ML, med en pendang till intygsmomsen i enlighet med vad jag har nämnt här och tidigare i Forssén 2008, avsnitt 7.1, och i nämnda artikel, Forssén 2006 samt i kap. MOMSPROBLEM MED FASTIGHETER I KONKURSBON, M.M. (6 KAP. 3 § ML) i Forssén 2018 (1).

Jfr även 12 212 211, 13 210 000, 31 100 000, 31 241 000, 31 243 002, 31 244 000, 31 249 000, 31 250 000 och 32 100 000.

⁴²⁸ Jfr Forssén 2006.

⁴²⁹ Jfr Öberg 2001 s. 219-222.

⁴³⁰ Jfr Forssén 2006 s. 377.

12 213 130 Bildkonst m.m.

Den reducerade momssatsen om 12 % gäller för:

- omsättning av sådana *konstverk* som avses i 9 a kap. 5 § ML, och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo,⁴³¹
- import av sådana *konstverk*, *samlarföremål* och *antikviteter* som avses i 9 a kap. 5-7 §§ ML.⁴³²

Med *konstverk*, *samlarföremål* och *antikviteter* avses i 9 a kap. 5-7 §§ ML följande:

- Med *konstverk* förstås

1. tavlor m.m. och konstgrafiska blad m.m. enligt KN-nummer 9701 eller 9702 00 00 i rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan,
2. skulpturer enligt KN-nummer 9703 00 00 och avgjutningar av sådana skulpturer, om de gjutits under upphovsmannens eller dennes dödsbos övervakning i högst åtta exemplar, och
3. handvävda tapissierier enligt KN-nummer 5805 00 00 och väggbonader enligt KN-nummer 6304 00 00, under förutsättning att de utförts för hand efter upphovsmannens original i högst åtta exemplar.⁴³³

- Med *samlarföremål* förstås

1. frimärken och beläggningsstämplar, frankeringsstämplar, förstadagsbrev samt kuvert, brevkort, kortbrev och liknande försedda med frimärke, under förutsättning att de är makulerade eller, om de är omakulerade, inte gångbara och inte avsedda som lagligt betalningsmedel, allt enligt KN-nummer 9704 00 00, och
2. samlingar och samlarföremål av zoologiskt, botaniskt, mineralogiskt, anatomiskt, historiskt, arkeologiskt, paleontologiskt, etnografiskt eller numismatiskt intresse, allt enligt KN-nummer 9705 00 00.⁴³⁴

⁴³¹ Jfr 7 kap. 1 § andra st. 2 ML, dess lydelse sedan den 1 november 1995 enligt SFS 1995:700.

⁴³² Jfr 7 kap. 1 § andra st. 3 ML, dess lydelse sedan den 1 november 1995 enligt SFS 1995:700.

⁴³³ Jfr 9 a kap. 5 § ML.

⁴³⁴ Jfr 9 a kap. 6 § ML.

- Med *antikviteter* förstås varor som är mer än 100 år gamla och som inte är konstverk eller samlarföremål.⁴³⁵

Den reducerade momssatsen om 12 % avseende konstverk (bildkonst) som anges i 9 a kap. 5 § ML gäller enbart sådana verk om de ägs av konstnären (upphovsmannen) själv (eller dennes dödsbo).⁴³⁶ Om konstnären har bildat aktieföretag i vilken verksamheten bedrivs, äger den juridiska personen, dvs. en annan person än konstnären själv, konstverken. Då gäller den generella momssatsen om 25 %, enligt 7 kap. 1 § första st. ML.

Vid import från tredje land av konstverk (bildkonst) gäller – i likhet med import av samlarföremål eller antikviteter – den reducerade momssatsen om 12 % oavsett om föremålet ägs av konstnären själv, dennes dödsbo eller någon annan person.⁴³⁷

Vidare gäller att om en konstnärs omsättning av egen bildkonst (enligt 9 a kap. 5 § ML) understiger 300 000 kr exklusive moms för beskattningsåret, är konstnären i sådan del av sin verksamhet inte skattskyldig till moms. Denne kan i så fall ansöka hos SKV om att bli skattskyldig för moms i den delen av sin verksamhet, oavsett beskattningsunderlagets storlek. SKV:s beslut gäller då till utgången av det andra året efter det är under vilket beslutet fattades (1 kap. 2 a och 2 b §§ ML).

12 213 131 *Droit de suite* – konstnärs följerrätt avseende vidareförsäljning av konstverk

I 26 n-p §§ URL regleras s.k. följerrätt – *droit de suite* – för konstnär avseende dennes konstverk (bildkonst). Det innebär att konstnären får ersättning vid vidareförsäljning av originalkonstverk. Konstnären får således ersättning för en omsättning som sker efter den egna omsättningen: En näringsidkare har köpt ett originalkonstverk av konstnären, och säljer exemplaret vidare inom upphovsrättens giltighetstid.⁴³⁸

SKV anser att konstnären inte är skattskyldig enligt ML för ersättning för följerrätt. Jag citerar följande från SKV:s Handledning för mervärdesskatt:

⁴³⁵ Jfr 9 a kap. 7 § ML.

⁴³⁶ Jfr 7 kap. 1 § andra st. 2 ML, dess lydelse sedan den 1 november 1995 enligt SFS 1995:700. Jfr även Forssén 2001 s. 239.

⁴³⁷ Jfr 7 kap. 1 § andra st. 3 ML, dess lydelse sedan den 1 november 1995 enligt SFS 1995:700. Jfr även Forssén 2001 s. 239.

⁴³⁸ Jfr SOU 2006:90 s. 234.

”Ersättning enligt 26 n–p §§ lagen (1960:729) om upphovsrätt, vid vidareförsäljning av originalkonstverk (s.k. följerätt), som utbetalas till upphovsmännen via den organisation som företräder upphovsmännen för detta ändamål, anses inte som ersättning för omsatt vara eller tjänst. Konstnären är därför inte skattskyldig för ersättningen.”⁴³⁹

SKV:s bedömning är enligt min mening förenlig med rekvisitet ’beställd vara eller tjänst’ för skattskyldighetens inträde i 1 kap. 3 § andra st. ML. Skattskyldighet enligt ML bör inte anses uppkomma för konstnären för ersättningen för följerätten. Det föreligger nämligen inte någon beställning av vara eller tjänst mellan konstnären, som får ersättningen, och den som köper konstverket från konstnärens köpare. Omsättningen föreligger i stället mellan köparens köpare i egenskap av säljare och den köpare till vilken vidareförsäljningen sker.

Om den som gör vidareförsäljningen av konstverket, t.ex. tavlan, är en beskattningsbar person, ska denne redovisa moms med tillämpning av den generella momssatsen om 25 %, enligt 7 kap. 1 § första st. ML, eftersom vederbörande är en annan person än konstnären själv och den reducerade momssatsen om 12 % i 7 kap. 1 § andra st. 2 inte gäller (jfr 12 213 130).

12 213 140 Rätt till patent, rätten till varumärke och mönsterrätt m.m.

I GML följde bestämmningen av skatteplikt för tjänster en enumerationsprincip fram till 1991 då omsättning av tjänst – i likhet med vad som redan gällde för omsättning av vara – blev skattepliktig generellt sett (jfr 12 201 031). Före 1991 gällde skatteplikt för upplåtelse av rätt till patent och nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning som avsåg skattepliktig vara. Genom SFS 1985:1116 hade bl.a. skatteplikten enligt GML för kommersiella rättigheter utvidgats den 1 juli 1986 till att sålunda gälla fler kommersiella rättigheter än tidigare.⁴⁴⁰

Sedan tjänsterna gjordes generellt skattepliktiga i GML 1991, genom SFS 1990:576, gällde en generell skatteplikt för både varor och tjänster enligt 7 § GML, med särskilt angivna undantag i 8 § ML. En princip som idag återfinns i 3 kap. 1 § första st. ML (jfr 12 200 001). Från 1991 fram till det att rättigheter till litterära och konstnärliga verk enligt URL gjordes generellt skattepliktiga 1997, genom SFS 1996:1327, gällde dock undantag från skatteplikt för upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § URL. Det följde av pkt 7 a) av

⁴³⁹ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 6.4 (s. 146).

⁴⁴⁰ Jfr 10 § 10) med hänvisning till 7 § fjärde st. GML, dess lydelse enligt SFS 1985:1116.

anvisningarna till 8 § GML, som överfördes till 3 kap. 11 § 1 ML när ML ersatte GML den 1 juli 1994 (jfr 12 213 111).

Sedan 1997 gäller således skatteplikt enligt ML för rättigheter enligt både URL och annan immaterialrättslig lagstiftning. Skillnaden är enbart att olika momssatser gäller därvidlag, nämligen:

- den reducerade momssatsen om 6 %, för litterära och konstnärliga verk enligt 1, 4 eller 5 § URL, vilket följer av första delen av 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML (jfr 12 213 111); respektive
- den generella momssatsen om 25 %
 - dels för t.ex. rätten till patent, rätten till varumärke och mönsterrätt,⁴⁴¹
 - dels för prestationer som anges i andra delen av 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML, såsom reklamalster. Då rör det sig om rättigheter som i och för sig omfattas av immaterialrättsligt skydd enligt 1, 4 eller 5 § URL, men som ska användas kommersiellt på något sådant sätt som anges i andra delen av 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML – t.ex. som reklamalster (jfr 12 213 111).

12 213 141 Mer om problem med att skapa skatteregler – exempel från äldre svensk mervärdesskatterätt angående bestämningen av undantag från skatteplikt för rättigheter

I det närmast föregående avsnittet (12 213 140) berör jag att bl.a. skatteplikten för kommersiella rättigheter utvidgades den 1 juli 1986 och att skatteplikten för tjänster gjordes generellt skattepliktig 1991. I Forssén 1993 noterade jag att RSV (numera SKV) uttalade i en anvisning – RSV Im 1986:5 – i samband med reformen den 1 juli 1986, att undantag från skatteplikt skulle fortsatt gälla även efter det datumet för inkomster från avtal om upplåtelse av rätt till patent etc. som träffats dessförinnan, dvs. för avtal som träffats på den tid då patenträtt etc. inte räknades upp som skattepliktiga tjänster. Jag anförde – i motsats till vad som hävdades 'från vissa håll' – att den omständigheten att tjänsterna gjordes generellt skattepliktiga den 1 januari 1991 inte förändrade att undantag från skatteplikt gällde för avtal om upplåtelse av patent från tiden före den 1 juli 1986.⁴⁴² Enligt min uppfattning innebar logiken för sammanhanget följande:

- Vid utvidgningen av området för mervärdesbeskattning den 1 juli 1986 gällde 'a minus x', där jag med 'a' avser den då införda skatteplikten för bl.a. rätt till patent och med 'minus x' avser jag

⁴⁴¹ Jfr ang. kategori III av tjänster i 12 202 101 och även under 12 211 120.

⁴⁴² Jfr Forssén 1993 s. 69. Se även Forssén 1994 s. 93.

de undantag som stipulerades i RSV:s anvisning för avtal om upplåtelse av patent som tecknats dessförinnan.

- När tjänsterna gjordes generellt skattepliktiga den 1 januari 1991, utökades området för mervärdesbeskattning av tjänster såsom rättigheter med 'plus b'. Det innebar emellertid inte att 'minus x' upphörde att gälla. Den logiska beskrivningen av omfattningen av skatteplikten på förevarande område blir således enligt min mening: 'a plus b minus x'.

Bestickande är att när sedan ML ersatte GML den 1 juli 1994 passade lagstiftaren på att införa en övergångsbestämmelse – se pkt 7 i övergångsbestämmelserna i SFS 1994:200 – om att det som gällde enligt GML före den 1 juli 1986 skulle fortsatt gälla om skriftligt avtal om upplåtelse av rätt till patent, nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning som avser vara träffats före den 1 juli 1986. Det borde lagstiftaren ha gjort redan i samband med reformerna den 1 juli 1986 och den 1 januari 1991.

Här erinrar jag om förevarande sak som ytterligare ett exempel – utöver vad jag har anfört under bl.a. 12 201 034 – på betydelsen av att lagstiftaren beaktar verkligheten på temat ord och kontext i samband med skapandet av skatteregler. Verkligheten (kontexten) var helt enkelt den att det fanns upplåtelseavtal avseende patent etc. från tiden före den 1 juli 1986 som löpte vidare även därefter, och dessa omsättningar borde också ha berörts i klarläggande syfte vid momsreformerna den 1 juli 1986 och den 1 januari 1991 – inte först när ML ersatte GML den 1 juli 1994.

Notera att även om förevarande problem kunde analyseras logiskt gällde det att ord saknades för kontexten, dvs. en klarläggande övergångsbestämmelse saknades i momsreformerna den 1 juli 1986 och den 1 januari 1991 för den verklighet som innebar att det fanns avtal avseende patent etc. träffade före den 1 juli 1986 som gav upphov till omsättning även därefter (och sådana avtal gäller eventuellt fortfarande). Språket är, som nämnts (jfr 12 200 001), beroende av kontext, och problemet i förevarande exempel visar enligt min mening att en uppdelning av problem angående skapandet av skatteregler inte behöver ske i semantiska, syntaktiska och logiska problem, utan en problematisering därvidlag blir enligt min mening mer precis och ändamålsenlig om den beskrivs som ett problem på temat ord och kontext.

12 213 150 Bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel

12 213 151 Inledning till bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel

Undantag från skatteplikt stipuleras i 3 kap. 9 § ML för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel. Samtidigt anges där att vissa tjänster som tillhandahålls inom en bank etc. omfattas av skatteplikt. Lagrummet lyder:

”Från skatteplikt undantas omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet.

Med bank- och finansieringstjänster avses inte notariatverksamhet, inkassotjänster, administrativa tjänster avseende factoring eller uthyrning av förvaringsutrymmen.

Med värdepappershandel förstås

1. omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte, och
2. förvaltning av värdepappersfonder enligt lagen (2004:46) om värdepappersfonder och specialfonder enligt lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder.”

Det får noteras att förevarande undantag från skatteplikt och begränsning av undantaget för vissa fall motsvaras närmast av art. 135.1 b-g i mervärdesskattedirektivet.

Omfattningen av regler om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML ska, som nämnts (jfr 12 210 010), tolkas restriktivt, då EU-domstolens praxis anger så ang. art. 131–137 i mervärdesskattedirektivet om undantag från skatteplikt för vissa transaktioner.⁴⁴³ Sålunda ska ifrågavarande undantag från skatteplikt brytas av mot det omfattande konsultområdet. Konsulttjänster är skattepliktiga i enlighet med 3 kap. 1 § första st. ML, och tillhandahålls inom utredande och rådgivande verksamheter inom ekonomiska, administrativa och juridiska områden i vidsträckt bemärkelse. Exempelvis gäller det tekniska konsulttjänster. Det uttalade lagstiftaren i samband med att tjänsterna gjordes i princip generellt skattepliktiga 1991 (i likhet med vad som redan var fallet med varorna),

⁴⁴³ Se t.ex. EU-målen 235/85 (kommissionen mot Nederländerna), pkt 7; 348/87 (SUFA), pkt 10 och 13; C-186/89 (W. M. van Tien), pkt17; C-2/95 (SDC), pkt 20; C-358/97 (kommissionen mot Irland), pkt 52; C-150/99 (Stockholm Lindöpark); pkt 25; C-269/00 (Seeling), pkt 44; och C-275/01 (Sinclair Collins), pkt 23. Se även avsnitt 2.4.1.4 i Forssén 2015 (1).

genom SFS 1990:576 (jfr 12 201 031).⁴⁴⁴ Det krävs således inte mycket för att en tjänst inom bank- och finanssektorn samt värdepappershandeln ska anses som skattepliktig enligt ML. Det är enbart sådana tjänster som omfattas av undantag enligt 3:9 ML – jfr art. 135.1 b-g i mervärdesskattedirektivet – som undantas från skatteplikt inom dessa sektorer. Trots det har lagstiftaren ändå ansett det angeläget att särskilt ange i 3:9 andra st. ML att undantaget begränsas såtillvida att det inte omfattar notariatverksamhet, inkassotjänster, administrativa tjänster avseende factoring eller uthyrning av förvaringsutrymmen, vilka fall således är skattepliktiga (jfr art. 135.1 d i mervärdesskattedirektivet, där begränsningen i fråga anges explicit för indrivning av fordringar). Notera också att begränsningen av undantaget avseende uthyrning av förvaringsutrymmen i 3:9 andra st. korresponderar med att det på fastighetsområdet särskilt anges i 3:3 första st. 6 ML att skatteplikt föreligger för upplåtelse av förvaringsboxar, dvs. t.ex. bankfack (jfr 12 212 116).

Den typiska bank- eller finansieringstjänsten utgörs av en ersättning (omsättning) i form av ränta på ett lån eller annan normal kredit. En ränta består faktiskt av ett typiskt mervärde som i princip skulle kunna mervärdesskattebeläggas. Om det inte stipulerades undantag från skatteplikt i 3:9 ML, skulle ränta utgöra en skattepliktig omsättningstjänst enligt 3 kap. 1 § första st. ML.⁴⁴⁵ Det är viktigt att beakta när det gäller bedömningen av skatteobjektet. Emellertid bör något sägas om skattesubjektet i förevarande sammanhang, innan jag fortsätter med skatteobjektet, nämligen om gränsdragningen mellan beskattningsbar person och icke beskattningsbar person:

- Av pkt 12 i EU-målet C-333/91 (Sofitam) och av pkt 28 i EU-målet C-142/99 (Floridienne) följer att en ekonomisk verksamhet, som gör att en person kan anses omfattad av mervärdesskatten, anses föreligga först om denne ägnar en investering mera förvaltningsåtgärder än vad en privat investerare gör. Att en investering i sig genererar avkastning i form av ränta e.d. är inte tillräckligt för att innehavaren av tillgången ska anses ha en ekonomisk verksamhet som ger denne karaktären av beskattningsbar person.⁴⁴⁶ Det ska enligt pkt 37 och 39 i EU-målet C-155/94 (Wellcome Trust) vara fråga om en utåtriktad aktivitet. Det ska inte enbart röra sig om att förvalta eget kapital, oavsett hur omfattande en sådan sysselsättning i sig kan vara. Ett rent holdingbolag, dvs. ett bolag som enbart ägnar

⁴⁴⁴ Jfr prop. 1989/90:111 s. 105. Jfr även Forssén 2001 s. 206.

⁴⁴⁵ Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 192. Jfr även Forssén 1993 s. 105, Forssén 1994 s. 139, Forssén 1998 s. 174, Forssén 2001 s. 208 och Forssén 2011 s. 145.

⁴⁴⁶ Jfr Forssén 2011 s. 144 och 184.

sig åt att inneha aktier i dotterbolag, kan inte anses som beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet – jfr 4:1 ML.⁴⁴⁷ En bank är däremot en beskattningsbar person enligt 4:1 ML – jfr art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Banken vidtar förvaltningsåtgärder med privatpersoners och andras inlånade medel för att förränta dem. De inslag i bankens förvaltningsåtgärder som inte enbart motsvarar att den uppbär ren ränta utgör de inslag som skapar ett mervärde, och ger banken karaktären av beskattningsbar person.⁴⁴⁸

- När det gäller objektsfrågan bör enligt min mening i första hand beaktas att ren ränta är en kostnad för att låna pengar och innebär bara att det värdet överförs mellan två personer. För att fråga ska vara om en säljare och köpare och en omsättning enligt 2 kap. ML, måste ett mervärde tillföras kostnaden. Det kan i förstone te sig förvånande att moms, som nämnts, skulle kunna utgå på t.ex. en bankränta, om inte undantag från skatteplikt stipulerades för bank- och finansieringstjänster (och för värdepappershandel) i 3 kap. 9 § ML – jämför art. 135.1 b-g i mervärdesskattedirektivet. Hela bankräntan utgör dock inte ren ränta för bankens upplåningskostnad, utan en del av bankräntan utgör ersättning för administration, löner, lokaler, vinst etc. Sistnämnda del av bankräntan består således i ett typiskt mervärde, vilket skulle ingå i underlag för mervärdesbeskattning, om inte bankränta undantogs från skatteplikt enligt 3:9 ML.⁴⁴⁹

I sistnämnda hänseende får nämnas att skattelagstiftningen inte innehåller någon allmän definition av begreppet ränta och i förarbetena till inkomstskattereformen 1990 betecknas begreppet som ”inte helt entydigt”.⁴⁵⁰ HFD har i ett förhandsbesked om inkomstskatt och förmögenhetsskatt, RÅ 1999 ref. 14, uttalat:

”Begreppet ränta är inte definierat i skattelagstiftningen och är över huvud taget inte rättsligt klart definierat. I skattesammanhang har som ränta i första hand behandlats kostnader för en kredit, oavsett om

⁴⁴⁷ Jfr Forssén 2011 s. 144, 145 och 184. En annan sak är det för övrigt att holdingbolag kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt den särskilda regeln 5:4 ML som gäller enbart i samband med tillämpning av reglerna om placering av en omsättning av tjänst i 5 kap. ML (jfr 12 201 034, 12 210 000 och 21 220 200).

⁴⁴⁸ Jfr Forssén 2011 s. 145.

⁴⁴⁹ Jfr Forssén 2011 s. 145 med hänvisning till SOU 1989:35 Del 1 s. 192. Jfr även Forssén 1993 s. 105, Forssén 1994 s. 139, Forssén 1998 s. 174 och Forssén 2001 s. 208.

⁴⁵⁰ Se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 402. Jfr även Forssén 2011 s. 150.

ersättningen betecknats som ränta eller annat, som beräknats på grundval av kredittid och kreditbelopp. Det innebär att de olika avgifter som banker normalt tar ut i samband med sin kredithandläggning som regel inte jämföras med ränta”.⁴⁵¹

Tillhandahållande av en momsfri finansiell tjänst kan inte användas för *matchning* mot en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst, så att beskattningsunderlaget för en sådan omsättning sänks genom kvittning av en rabatt på räntan för den finansiella tjänsten på grund av snabb betalning av exempelvis ett lån som utgör finansiell tjänst. Varje omsättning ska bedömas momsmässigt för sig. Om exempelvis en byggherre får en sänkning av räntan på ett byggnadskreditiv, genom att denne överenskommer med sin bank om att kreditivet lyfts i snabbare takt, kan inte den sänkta räntekostnaden för denne användas för att kvitta mot byggmästarens pris på den av byggherren beställda byggnadsentreprenaden.⁴⁵²

Genom att det momsfria området ska tolkas och tillämpas restriktivt och bank- och finanssektorn kan innefatta skattepliktiga konsulttjänster etc. är det vanligt med sammansatta transaktioner på förevarande område, där frågan är om delnings- eller huvudsaklighetsprincipen i enlighet med 7:7 ML ska tillämpas (jfr 12 210 010). I det hänseendet får jag nämna något om s.k. *corporate finance*-verksamhet. *Corporate finance*-verksamhet utgör inte något entydigt begrepp. Det kan sägas bestå i ett flertal olika tjänster såsom marknadsundersökningar, företagsvärderingar, juridiska och ekonomiska konsultationer, upprättande av prospekt, genomförande av introduktioner på börsen m.m. Dessa tjänster tillhandahålls ibland av advokater, auktoriserade revisorer, skattekonsulter m.fl. på konsultbasis och ofta även av t.ex. banker. Även om nämnda tillhandahållanden kan ingå som ett led i en eventuell framtida verksamhetsöverlåtelse (jfr 12 211 120) eller i en aktieöverlåtelse, innebär det inte att samtliga tjänster är undantagna från skatteplikt. Skatteplikten för de olika tjänsterna måste i stället bedömas var för sig. Utgår gemensamt vederlag bestäms beskattningsvärdet genom uppdelning efter skälig grund enligt delningsprincipen, om tjänsterna är åtskiljbara. I så fall måste värdet av de olika tjänsterna bedömas var för sig, för att skatten ska kunna beräknas på ett korrekt beskattningsunderlag, dvs. för de skattepliktiga tjänsterna i det sammansatta tillhandahållande som *corporate finance*-tillhandahållandet utgör. Den från skatteplikt undantagna ersättning som själva aktieöverlåten eller förmedlingen betingar behandlas för sig, och kan jämföras med den momsfria courtageavgift som normalt tas ut

⁴⁵¹ Jfr även Forssén 2011 s. 150.

⁴⁵² Jfr RÅ 1986 ref. 46 och RÅ 1991 ref. 105. Jfr också 12 215 000. Jfr även Forssén 2001 s. 214.

av banker och finansieringsinstitut i samband med handel avseende överlåtelse eller förmedling av aktier, dvs. värdepappershandel.⁴⁵³ HFD har, ang. *corporate finance*-verksamhet, ansett att om olika tjänster i samband med ett uppdrag att förmedla aktier inte efterfrågas i sig av uppdragsgivaren ses tillhandahållandet som en enda tjänst avseende förmedling av aktier, och att omsättningen av den tjänsten är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.⁴⁵⁴

Vid sammansatta transaktioner bestående i tjänster som undantas från skatteplikt enligt 3:9 resp. konsulttjänster av olika slag som omfattas av den generella skatteplikten enligt 3:1 första st. ML uppkommer också problematiken med avdragsrätt för ingående moms i blandad verksamhet (jfr 12 210 010). Därtill kan också läggas att kostnader som t.ex. ett AB endast har i sin *ägarroll*, och som inte kan hänföras till att skapa skattepliktig omsättning i dess verksamhet, inte berättigar AB:et till avdragsrätt för ingående moms.

- Om AB:et äger aktier i ett annat AB och nämnda kostnader enbart hänför sig till att administrera det aktieinnehavet, har kostnaderna i fråga enbart med nämnda ägarroll att göra, och hänför sig inte till eventuella skattepliktiga omsättningar som AB:et utför åt sitt dotterbolag eller andra, varför AB:et saknar avdragsrätt för ingående moms på dessa kostnader.⁴⁵⁵
- I stället medges ett moderbolag avdrag för ingående mervärdesskatt avseende konsulttjänster som förvärvats i anslutning till avyttring av aktier i dotterbolag under en omstrukturering av verksamheten, om kostnaderna för tjänsterna anses ha ett direkt och omedelbart samband med moderbolagets samlade ekonomiska verksamhet.⁴⁵⁶
- Om däremot sådana konsulttjänster har varit direkt och omedelbart hänförliga till moderbolagets momsfria avyttring av aktierna i dotterbolaget, såsom biträde vid förhandlingar och advokattjänster vid avtalsskrivning, föreligger inte avdragsrätt för ingående moms på förvärvet av konsulttjänsterna.⁴⁵⁷

I anslutning till nyss nämnda är det av intresse att RSV (numera SKV) ansåg att ett AB som är skattskyldigt till mervärdesskatt ska vara

⁴⁵³ Jfr RSV:s skrivelse dnr 26568-91/D29. Jfr även Forssén 2001 s. 214.

⁴⁵⁴ Jfr RÅ 2001 not. 23, där HFD också hänvisar till EU-målet C-349/96 (CPP).

⁴⁵⁵ Jfr RÅ 1995 not. 224. Jfr även Forssén 2001 s. 212.

⁴⁵⁶ Jfr HFD 2017 ref. 20.

⁴⁵⁷ Jfr RÅ 2010 ref. 56, där HFD inhämtade förhandsavgörande från EU-domstolen [EU-målet C-29/08 (SKF)]. HFD hänvisar för övrigt i HFD 2017 ref. 20 bl.a. till RÅ 2010 ref. 56.

berättigat till avdrag för ingående moms på förvärv av skattepliktiga tjänster som sker i samband med ett aktiebolags upplåning av kapital. I sådant fall rör det sig enligt RSV om förvärv som typiskt sett har ett direkt samband med driften av en verksamhet och som uppkommer som ett naturligt led i den momsskyldiga verksamheten. Behovet av kapital är något som en företagare alltid har anledning att räkna med i sin planering av verksamhetens drift. Därför ansåg RSV att moms på kostnader för att öka aktiekapitalet genom en nyemission ska vara avdragsgill.⁴⁵⁸ Ett AB som har förvärvat en skattepliktig konsulttjänst, för att öka AB:ets egna kapital, är således enligt min mening berättigad till avdrag för den av konsulten debiterade ingående momsen, om AB:ets verksamhet består i att skapa skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna varor eller tjänster.

I sammanhanget får för övrigt nämnas att undantaget från skatteplikt för förmedling av värdepapper enligt 3:9 utgör ett undantag från den generella principen att förmedlingstjänster är skattepliktiga i sig i enlighet med 3:1 första st. ML (jfr 12 212 130). Detsamma gäller förmedling av försäkringar (jfr 12 213 161).

Beträffande undantaget från skatteplikt i 3:9 ML gör jag under 12 213 152-12 213 153 en jämförelse med motsvarande bestämmelser i **art. 135.1 b-g** i mervärdesskattedirektivet och lämnar några korta kommentarer:

- Bank- och finansieringstjänster berörs under 12 213 152, jfr 3 kap. 9 § första och andra st. ML och art. 135.1 b-e i mervärdesskattedirektivet.
- Värdepappershandel berörs under 12 213 153, jfr 3 kap. 9 § första st. (sista delen) och tredje st. ML och art. 135.1 f och g i mervärdesskattedirektivet.

Under 12 213 154 berörs något om återbetalningsrätt för ingående moms i verksamhet med omsättning av bank- eller finansieringstjänster eller värdepapperstransaktioner, förutsatt att förvärvaren av bank- eller finansieringstjänsten eller värdepapperstransaktionen är en beskattningsbar person etablerad utanför EU (tredje land) eller icke beskattningsbar person bosatt etc. i tredje land eller om omsättningen har direkt samband med varor som ska exporteras till tredje land.

Jfr om courtage, 12 213 240, resp. dessutom om privaträttsliga optioner, 12 213 235 och 12 213 240.

⁴⁵⁸ Jfr RSV:s skrivelse dnr 9623-96/900. Jfr även Forssén 2001 s. 72.

12 213 152 Bank- och finansieringstjänster

3 kap. 9 § första och andra st. ML jämförd med art. 135.1 b-e

- I art. 135.1 b-e anges att från skatteplikt ska undantas:
 - ”b) Beviljande av och förmedling av krediter samt förvaltning av krediter av den som beviljat krediten.
 - c) Förmedling av och annan befattning med kreditgarantier eller andra säkerheter samt förvaltning av kreditgarantier av den som beviljat kredit.
 - d) Transaktioner, inbegripet förmedling, rörande spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev, med undantag av indrivning av fordringar.
 - e) Transaktioner, inbegripet förmedling, rörande valuta, sedlar och mynt använda som lagligt betalningsmedel, med undantag av mynt och sedlar som är samlarobjekt, dvs. guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse.”

Undantagen från skatteplikt i art. 135.1 b-e återspeglas inte genom en likadan uppräknings i 3 kap. 9 § ML. En restriktiv tillämpning (jfr 12 210 010) kommer dock till uttryck genom att det i 3:9 första st. anges att undantaget omfattar bank- och finansieringstjänster, medan en mer extensiv tolkning är möjlig beträffande värdepappershandel, genom uttrycket ”värdepappershandel eller därmed jämförig verksamhet” i 3:9 första st. ML.

I linje med en restriktiv tolkning av omfattningen av undantaget från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster i 3:9 ligger att 3:9 andra st. ML är mer utförlig än direktivbestämmelsen art. 135.1 d, som enbart anger begränsning av undantaget för *indrivning av fordringar*, medan andra st. i 3:9 anger begränsning av undantaget i fråga för notariatverksamhet, inkassotjänster, administrativa tjänster avseende factoring eller uthyrning av förvaringsutrymmen. Det finns dessutom enligt min mening fler tjänster än dessa hos en bank eller ett finansieringsföretag som kan omfattas av skatteplikt och då är de skattepliktiga i enlighet med den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster i 3:1 första st. ML, t.ex. är så fallet med konsulttjänster som en bank eller ett finansieringsföretag gör i konkurrens med konsulter i en vidsträckt mening (jfr 12 213 151).

Jag berör art. 135.1 d mera nedan i samband med art. 135.1 f (jfr 12 213 153).

Beträffande art. 135.1 e är 3:9 i ML av intresse. Emellertid är också ett annat lagrum av intresse därvidlag, nämligen 3 kap. 23 § 1 ML, som stipulerar undantag för omsättning av:

”sedlar och mynt som är lagligt betalningsmedel, med undantag av samlarföremål, det vill säga guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse”.

I samband med begränsningen av undantaget i 3:23 1 ML med avseende på samlarföremål får nämnas att beskattningsbar återförsäljare av samlarföremål kan omfattas av VMB enligt 9 a kap. ML (jfr 13 110 000).

Beträffande art. 135.1 e får nämnas att HFD beträffande 3:9 ML i HFD 2016 ref. 6 – efter inhämtande av förhandsavgörande från EU-domstolen [mål C-264/14 (Hedqvist)] – har bedömt att transaktioner som består av växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoins och omvänt, utgör omsättning som undantas från skatteplikt i enlighet med vad som gäller enligt 3:9 ML inom finansieringsområdet. HFD anger att transaktioner som rör valutor inte omfattas av undantaget från skatteplikt för omsättning av sedlar och mynt i 3 kap. 23 § 1 ML. Däremot omfattas sådana transaktioner av undantag enligt 3:9 ML, genom att EU-domstolen har uttalat att växlingstjänsterna avseende bitcoins omfattas av undantaget från skatteplikt rörande valuta i art. 135.1 e i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 213 153).

12 213 153 Värdepappershandel

3 kap. 9 § första och tredje st. ML jämförd med art. 135.1 f och g

- I art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet anges att från skatteplikt ska undantas: ”Transaktioner, inbegripet förmedling men med undantag av förvaltning och förvar, rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper, dock med uteslutande av handlingar som representerar äganderätt till varor och sådana rättigheter eller värdepapper som avses i artikel 15.2”.

Art. 15.2 i mervärdesskattedirektivet anger att medlemsstaterna får betrakta följande som materiella tillgångar:

- ”a) Vissa rättigheter i fast egendom.
- b) Sakrätter som ger innehavaren nyttjanderätt till fast egendom.

c) Aktier eller motsvarande som ger innehavaren rättsliga eller faktiska rättigheter såsom ägare eller innehavare av fast egendom eller del därav”.

Undantaget motsvaras i ML av 3:9 första st. (sista delen) och tredje st. 1 – se 12 213 151 och 12 213 152. Undantaget från skatteplikt avseende värdepappershandel omfattar i princip transaktioner avseende alla slag som ingår i värdepappersmarknaden, även om de inte är bundna till dokument (’papperslösa’).⁴⁵⁹ Värdepappershandel är således i princip undantagen från skatteplikt i sin helhet.⁴⁶⁰ En överlåtelse av ideella andelar i vilket slags egendom som helst undantas således från skatteplikt, och antalet sålunda omsatta värdepapper spelar ingen roll därvidlag.⁴⁶¹ Däremot kan omfattningen av personens i fråga förvaltningsåtgärder med värdepapper påverka bedömningen av om denne har karaktären av beskattningsbar person. Om så inte anses vara fallet, sker inte mervärdesbeskattning av den anledningen och det är enligt min mening irrelevant att gå vidare och undersöka huruvida ett skatteobjekt föreligger. Om det å andra sidan har konstaterats att det är fråga om ett objekt som blott uttrycker äganderätten till ett föremål eller ett annat objekt, föreligger inte undantag från skatteplikt utan då föreligger en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst enligt 3 kap. 1 § första st. ML.⁴⁶² Då blir subjektfrågan och huruvida personen i fråga har karaktären av beskattningsbar person avgörande för om mervärdesbeskattning ska ske. EU-domstolen anser enligt pkt 73 i målet C-2/95 (SDC) att handeln med värdepapper omfattar handlingar som förändrar den rättsliga och finansiella situationen mellan parterna och som kan jämföras med de handlingar som förekommer vid överföring eller betalning (jfr art. 135.1 d och e).

EU-domstolen har i pkt 28 i målet C-235/00 (CSC) ansett, beträffande art. 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet – numera art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet – att undantaget från skatteplikt för omsättning av värdepapper avser transaktioner som medför rättsliga och ekonomiska förändringar mellan parterna.⁴⁶³

⁴⁵⁹ Jfr prop. 1989/90:111 s. 307. Jfr även Forssén 2001 s. 213.

⁴⁶⁰ Jfr prop. 1989/90:111 s. 307. Jfr även Forssén 2001 s. 211.

⁴⁶¹ Jfr även Forssén 2001 s. 212.

⁴⁶² Jfr Forssén 2001 s. 213.

⁴⁶³ Bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet har en något annorlunda lydelse, varför jag återger lydelsen av art. 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet: ”Transaktioner och förhandlingar med undantag av förvaltning och förvar rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper, dock med undantag av följande:

Tillhandahållande av en tjänst som enbart är materiell, teknisk eller administrativ och som inte medför sådana förändringar mellan parterna utgör skattepliktiga transaktioner enligt domstolen. I pkt 27 i målet anger domstolen att samma analys i tillämpliga delar ska gälla därvidlag som beträffande undantaget från skatteplikt i art. 13 B d punkt 3 i sjätte direktivet – numera art. 135.1 d i mervärdesskattedirektivet (se ovan i detta avsnitt).⁴⁶⁴ Därför är det av intresse också för bedömningen av omfattningen av undantaget från skatteplikt för omsättning av värdepapper, att domstolen i pkt 26 i målet, beträffande gränsdragningen av undantaget från skatteplikt för transaktioner avseende bl.a. betalningar, anger: ”Åtskillnad bör göras mellan tjänster som är undantagna från skatteplikt i den mening som avses i sjätte direktivet och tillhandahållande av tjänster som enbart är materiella eller tekniska, såsom färdigställande av en datacentral för en banks räkning. För att kunna göra sådan åtskillnad skall den nationella domstolen särskilt pröva hur omfattande datacentralens ansvar gentemot bankerna är och särskilt huruvida detta ansvar endast avser de tekniska aspekterna eller om det även omfattar transaktionernas specifika och väsentliga beståndsdelar”. Domstolen hänvisar för övrigt därvidlag också till pkt 66 i ”SDC”-målet (C-2/95).

Enligt min mening drar således EU-domstolen en skiljelinje mellan å ena sidan bank- och finansieringstjänster resp. värdepappershandel och å andra sidan skattepliktiga konsult- eller administrativa tjänster etc. såtillvida att undantag från skatteplikt i förstnämnda hänseende måste avse t.ex. ett dataföretags tillhandahållande av teknisk utrustning för att göra aktieaffärer jämte förmedlingen av aktier, medan endast ett tillhandahållande av den tekniska utrustningen omfattas av skatteplikt. HFD:s praxis har enligt min mening också inneburit samma gränsdragning, varvid jag hänvisar till exempelvis förhandsbeskedet RÅ 1994 not. 13, där sökanden, vid sidan av sin verksamhet med fastighetsförmedling, förmedlade låntagare till en bank. HFD ansåg att förmedlingen av låntagare inte omfattades av undantaget för bank- och finansieringstjänster (i GML). Fastighetsmäklaren utförde med andra ord inte egna

-
- Handlingar som representerar äganderätt till varor.
 - Sådana rättigheter eller värdepapper som avses i artikel 5.3”.

Art. 5.3 i sjätte direktivet har sin motsvarighet i mervärdesskattedirektivet i art. 15.2.

⁴⁶⁴ Bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet har en något annorlunda lydelse, varför jag återger lydelsen av art. 13 B d punkt 3 i sjätte direktivet: ”Transaktioner och förhandlingar rörande spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev, med undantag av inkasso och factoring”.

sådana tjänster och omfattades därför inte av undantaget inom bank- och finanssektorn för tjänsten som bestod i att skaffa kunder åt banken.⁴⁶⁵

Jag får notera att HFD numera inte verkar hålla fast vid sin tidigare praxis från t.ex. RÅ 1994 not. 13. HFD har nämligen i ett förhandsbesked, HFD 2015 ref. 29, till skillnad från SRN, ansett att en tjänst som består i att en bank erbjuder sina kunder speciellt framtagna och förmånliga försäkringar och på sin Internetsida informerar om hur kunderna på olika sätt kan få kontakt med försäkringsgivaren utgör en från skatteplikt undantagen förmedling av försäkringar enligt 3 kap. 10 § ML (jfr 12 213 161).

Den som gör värdepapperstransaktioner ska, som framgår ovan, göra sådana i sin egen verksamhet, för att omsättningarna ska omfattas av undantaget från skatteplikt för värdepappershandel enligt 3 kap. 9 § tredje st. 1 ML. Emellertid behöver inte exempelvis förmedling av värdepapper ske i en börsmäklarverksamhet för att omfattas av undantaget. Om t.ex. förmedling av aktier sker i en annan slags verksamhet, omfattas omsättningen också av undantaget från skatteplikt, förutsatt att det rör sig om sådana aktieförmedlingar som utgör typiska inslag i bankers och finansieringsinstituts verksamheter (jfr även 12 213 214).⁴⁶⁶ Värdepappershandel ska alltid vara undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § tredje st. 1 ML, vilket bl.a. innebär att den är undantagen också i den mån den bedrivs av ett notariat som i övrigt omfattas av skatteplikt enligt 3 kap. 9 § andra st. ML (jfr 12 213 151).⁴⁶⁷

Notera att även rättigheter till fast egendom – jfr art. 15.2 – i princip räknas som värdepapper enligt art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. Jag använder dock delrätt som uttryck därvidlag (jfr 12 202 101), för att göra en distinktion därvidlag mellan å ena sidan undantaget från skatteplikt och begränsningen av det undantaget på området fast egendom i art. 135.1 l och art. 135.2 (jfr 12 212 100-12 212 211) och å andra sidan rättigheter avseende andra föremål (varor) än fast egendom (fastigheter enligt ML) och avseende objekt som inte utgör varor (jfr 12 213 100-12 213 153, där således förevarande avsnitt ingår). I det hänseendet gör jag följande reflektioner ang. art. 135.1 f

⁴⁶⁵ Se Forssén 2001 s. 208, där jag hänvisar till RÅ 1994 not. 13 och även till RÅ 1999 not. 46 vari hänvisning sker till EU-målet C-2/95 (SDC).

⁴⁶⁶ Jfr RÅ 1993 not. 71, RÅ 1994 not. 422, RÅ 1996 not. 243 och RÅ 1998 not. 249. Jfr även Forssén 2001 s. 211.

⁴⁶⁷ Jfr prop. 1989/90:111 s. 307. Jfr även Forssén 2001 s. 211.

genom en pendang till art. 135.1 e och förhandsbeskedet HFD 2016 ref. 6 jämte förhandsavgörandet från EU-domstolen i målet C-264/14 (Hedqvist) – jfr 12 213 152:

- Gällande rätt på förevarande område innebär att transaktioner som rör valutor, såsom den virtuella valutan bitcoin, omfattas inte av 3 kap. 23 § 1 i ML, men växlingstjänsten omfattas av undantaget från skatteplikt inom finansieringsområdet enligt 3 kap. 9 § ML. EU-domstolen uttalade således att växlingstjänsterna avseende bitcoins omfattas av undantaget från skatteplikt rörande valuta i art. 135.1 e i mervärdesskattedirektivet.
- Det är enligt min mening viktigt att beakta att EU-domstolen, för sin bedömning att växlingstjänsterna avseende bitcoins omfattas av undantag enligt art. 135.1 e, noterade att växlingstjänsterna i fråga består av växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoin och omvänt sker mot betalning av ett belopp som motsvarar den marginal som är skillnaden mellan det pris som berörda aktören köper valutorna för och det pris denne säljer dem för till sina kunder. Det är den sålunda bestämda transaktionen – omsättningen av tjänst – enligt art. 2.1 c (transaktion) som anses omfattad av art. 135.1 e i direktivet och därmed av 3:9 ML.
- Jag erinrar om att EU-domstolen i målet C-235/00 (CSC), som nämnts ovan i detta avsnitt, beträffande art. 135.1 f har ansett att tillhandahållande av en tjänst som enbart är materiell, teknisk eller administrativ, och som därmed inte medför sådana förändringar mellan parterna som konstituerar transaktion avseende värdepapper, utgör skattepliktiga transaktioner. Undantag från skatteplikt ska, som nämnts (jfr 12 210 010, 12 213 151 och 12 213 152), tolkas restriktivt. På motsvarande sätt bör enligt min mening avgörandet om bitcoins i förhandsbeskedet HFD 2016 ref. 6 jämte förhandsavgörandet från EU-domstolen i målet C-264/14 (Hedqvist) tolkas restriktivt. EU-domstolen skriver också i pkt 34 i mål C-264/14 (Hedqvist) att undantag från skatteplikten ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att moms ska påföras varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en beskattningsbar person mot ersättning.⁴⁶⁸ Exempelvis en tjänst som inte innefattar själva växlingstjänsten, utan endast består i att tillhandahålla materiella, tekniska eller administrativa tjänster – i samband med att någon annan tillhandahåller själva växlingstjänsten – omfattas sålunda av den generella skatteplikt

⁴⁶⁸ Det gäller givetvis även leverans av varor (min kommentar).

enligt 3:1 första st. ML som gäller, som nämnts, för bl.a. konsulttjänster i vidsträckt mening (jfr 12 213 151 och 12 213 152).

- Jag anser dessutom att det, beträffande art. 135.1 e och bitcoins, bör beaktas att de inte utgör rättigheter såsom värdepapper etc. i art. 135.1 f. En enda transaktion avseende t.ex. en aktie utgör en från skatteplikt undantagen omsättning, enligt art. 135.1 f – jfr 3:9 tredje st. 1 ML. En sådan omsättning är en skattefri omsättning oavsett vilket resultat affären ger. Beträffande den virtuella valutan bitcoins föreligger inte ens någon omsättning, om det inte rör sig om att växlingstjänsten sker mot betalning av ett belopp som motsvarar den marginal som är skillnaden mellan det pris som berörda aktören köper valutorna för och det pris denne säljer dem för till sina kunder. Det är enligt min mening också tveksamt om den som enbart innehar bitcoins kan anses ha en ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 andra st. andra men. i mervärdesskattedirektivet. Den direktivbestämmelsen har således betydelse för subjeksfrågan, och om det inte är fråga om en valutahandlare, som kan anses ha karaktären av beskattningsbar person i kraft av sin profession enligt bestämmelsen av ekonomisk verksamhet i art. 9.1 andra st. första men i mervärdesskattedirektivet, måste – i enlighet med andra men. i bestämmelsen – den som innehar bitcoins ha för avsikt att fortlöpande vinna intäkter av sin immateriella tillgång i form av bitcoins, för att kunna anses ha ekonomisk verksamhet och karaktären av beskattningsbar person.
- I sistnämnda hänseende får jag också nämna att det faktum att EU-domstolen hänför växlingstjänsterna avseende bitcoins till art. 135.1 e, och inte till art. 135.1 f, får anses innebära att en bitcoins i och för sig utgör en immateriell tillgång, men den utgör inte en sådan ideell andel som jag hänför till kategori V, Ideella andelar i föremål och objekt, enligt min indelning av tjänster i fem kategorier (jfr 12 202 101). En aktie t.ex. är ett objekt som kan ha flera ägare. Då uppstår frågor om samäganderätt eller huruvida enkelt bolag föreligger. Exempelvis en aktieägarklubb/-grupp, där vänner har gått samman och äger aktier gemensamt, kan – precis som t.ex. ett tippningsbolag – vara ett enkelt bolag. Därvidlag hänvisar jag för detaljfrågor, som nämnts (jfr 12 202 101), till Forssén 2015 (1) – se även nedan i detta avsnitt. Här får jag bara nämna att en problematik angående samäganderätt kontra enkelt bolag beträffande delat ägarskap till bitcoins kan uppkomma endast om 'delägarna' har satt in de gemensamt ägda bitcoins på ett konto, ett sparkonto exempelvis. Det är således en av mina reflektioner med anledning av HFD 2016 ref. 6 jämte

förhandsavgörandet från EU-domstolen i målet, dvs. förhandsavgörande C-264/14 (Hedqvist), och jag anser att HFD och EU-domstolen borde ha beaktat subjektfrågan också – inte bara objektfrågan. Det här är något som både lagstiftaren (i Sverige) samt EU-kommissionen, Europaparlamentet och Europeiska unionens råd (rådet) borde beakta och återkomma om på temat ord och kontext i samband med skapandet av skatteregler.

- En rekommendation med anledning av sistnämnda problematik skulle kunna vara att två eller flera som tänker använda bitcoins i gemenskap registrerar sig som mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML. Det bör vara möjligt, eftersom HFD 2016 ref. 6 innebär att växlingstjänster avseende bitcoins omfattas av 3 kap. 9 § ML och det lagrummet anges i 6 a kap. 2 § första st. 1 ML angående verksamheter för vilka två eller flera får registrera sig momsmässigt som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp). Det kan vara en praktisk lösning på momsproblem som kan uppkomma beträffande tjänster mellan medlemmarna vilka inte bara innebär fördelning av ömsesidiga rättigheter och förpliktelser enligt ett avtal som innebär att enkelt bolag föreligger. I nu berörda hänseende hänvisar jag dessutom till bl.a. vad som sägs om EU-målet C-77/01 (EDM) i Forssén 2015 (1) angående moms och enkla bolag.⁴⁶⁹
- I sistnämnda hänseende får också särskilt uppmärksammas att bitcoins – enligt min mening – inte får användas som ett medel för att idka byteshandel utan att mervärdesskattebelägga t.ex. utbyten av varor, som inte undantas från skatteplikt enligt 3 kap. ML, mellan parter där en eller flera är beskattningsbara personer. Den ersättning som konstituerar en omsättning momsmässigt sett behöver, som nämnts (jfr 12 200 001), inte bestå i pengar utan kan också föreligga genom att t.ex. en bytesvara mottas genom kvittning mot priset på vara som överläts eller tjänst som tillhandahålls. Med ersättning (omsättning) avses således också byte, varför en beskattningsbar person som tar emot t.ex. en vara i byte för att tillhandahålla en vara eller tjänst ska erlagga och redovisa utgående moms för sitt tillhandahållande, om dennes vara eller tjänst inte undantas från skatteplikt enligt 3 kap. ML. Det gäller även om en virtuell valuta som bitcoins förekommer

⁴⁶⁹ Jfr även t.ex. HFD 2016 not. 29, där EDM-målet nämns. HFD:s avgörande är emellertid av mindre värde för rättstillämpningen, eftersom det mer rörde sig om ett bevismål än ett rättsfrågemässigt mål: HFD ansåg att samarbetsavtalet i fråga inte kunde anses medföra att parterna genom det bedrev en gemensam verksamhet, utan att avtalet snarare talade för att var och en av dem bedrev sin egen verksamhet.

för att genomföra ett sådant byte. Det kan vara värt att nämna, för att klarlägga att växlingstjänsten så att säga inte kan gömma en skattepliktig transaktion, eftersom HFD 2016 ref. 6 innebär att bitcoins inte anses utgöra lagligt betalningsmedel enligt 3 kap. 23 § 1 ML, utan själva växlingstjänsten anses omfattad av undantaget från skatteplikt på finansieringsområdet enligt 3 kap. 9 § ML.

SRN, vars besked HFD fastställde, hänvisar i HFD 2016 ref. 6 till doktrinen och anför att den endast har behandlat uttrycket lagligt betalningsmedel i samband med sedlar och mynt.⁴⁷⁰ SRN anför att *valuta*, som används i art. 135.1 e i mervärdesskattedirektivet men utan att definieras, inte används i 23 kap. 23 § 1 ML i samband med uttrycket lagligt betalningsmedel utan därvidlag används enbart orden sedlar och mynt. SRN anser dock att själva växlingstjänsten, dvs. växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoins och omvänt, omfattas av undantaget från skatteplikt inom det finansiella området enligt 3 kap. 9 § ML, och att det avgörande för den bedömningen är att ”tillhandahållande av bitcoins utgör verksamhet som kräver anmälningsplikt såsom finansiell verksamhet”. Även om bitcoins – mig veterligen – inte fanns när den av SRN anförda doktrinen skrevs, borde såväl däri som i domen ett mer utvecklat resonemang ha förts om e-pengar. Den doktrin som SRN ändå anför innehåller nämligen en del intressanta aspekter ang. *electronic money* – dvs. elektroniska pengar (e-pengar) – och därvidlag hänvisar jag till klassificeringen i det hänseendet av överföring av medel (*funds*) antingen som betalningsmedel (*means of payment*) eller som ett lagrat värde (*a store of value*), och uppfattningen att distinktionen mellan dess båda situationer ofta är långt ifrån klar.⁴⁷¹ SRN nämner i och för sig att bitcoins ”är ett betalningsmedel” som ”visar stora likheter med elektroniska pengar”, men hänvisar av någon anledning inte till nämnda resonemang i den doktrin som SRN ändå nämner. En mer utvecklad pendang kunde ha gjorts av SRN – eller av HFD – till e-pengar, där – även om bitcoins naturligen inte nämns däri – doktrinen i fråga hade kunnat bildat utgångspunkt för resonemanget hos SRN. SRN går enligt min mening förbi behovet av att behandla skillnaden mellan bitcoins som skulle vara lagliga resp. olagliga betalningsmedel, beroende på om anmälningsplikt till Finansinspektionen har fullföljts resp. inte har fullföljts. Det som avgör att SRN anser att växlingstjänsterna i fråga omfattas av undantaget i 3:9 ML är att ”tillhandahållande av bitcoins utgör verksamhet som kräver anmälningsplikt såsom finansiell verksamhet”. HFD går också förbi frågan om skillnaden mellan lagliga resp. olagliga bitcoins, och resonerar i sin bedömning enbart om ”transaktioner [...] som består av växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoin och omvänt”. HFD fastställde SRN:s besked, men hänvisar till EU-domstolen – mål C-264/14 (Hedqvist) – i så motto att EU-domstolens dom ska tolkas så att de transaktioner som sökanden har för avsikt att genomföra enligt ansökan om förhandsbesked, dvs. växlingstjänster avseende bitcoins, ska dels anses utgöra omsättning av tjänster, dels anses omfattade av undantaget från skatteplikt rörande valuta i art. 135.1 e i mervärdesskattedirektivet. Eftersom EU-domstolen enbart beaktade objektsfrågan och inte frågan om bestämningen av skattesubjektet, och inte heller SRN eller HFD utvecklade

⁴⁷⁰ HFD hänvisar i HFD 2016 ref. 6 i det hänseendet till Henkow 2008 s. 125.

⁴⁷¹ Jfr Henkow 2008 s. 211 och även s. 51.

sina resonemang därvidlag, är dock HFD 2016 ref. 6 och EU-målet C-264/14 (Hedqvist) inte tillräckligt underbyggda, och nya prövningar av bitcoins i momssammanhang borde komma till stånd, enligt min mening.⁴⁷²

Jag får, till skillnad från SRN, HFD och nämnd doktrin, utgå från Utredningen om elektroniska pengar (SOU 1998:14), där bl.a. nämndes att EU-kommissionen skulle lägga fram ett förslag till direktiv om e-pengar,⁴⁷³ vilket för övrigt ledde till *the E-Money Directive (2000/46/EC)* som också nämns i den av SRN anförda doktrinen.⁴⁷⁴ I nämnd doktrin anges att *money* (pengar) enbart tjänar tre funktioner med pengar: ”as a medium of exchange, a unit of account and as a store of value”.⁴⁷⁵ Utredningen om elektroniska pengar anger mer än så, nämligen en mångtydig terminologi ang. vad som omväxlande brukar förstås med *pengar*: kontanter, bokpengar, räkneenheter, värdemätare, betalkraft och instrument. Enligt utredningen sammanfaller de olika betraktelsesätten delvis och det brukar av sammanhanget framgå vad som avses i det enskilda fallet.⁴⁷⁶ Utredningen anger e-pengar eller digitala kontanter som en tredje kategori av betalningsmedel i förhållande till kontanter och bokpengar, varmed förstås något som utgörs av en fordran som en kontohavare har mot ett kontoförande institut.⁴⁷⁷ Begreppen e-pengar eller digitala kontanter följer av engelskans *e-money* eller *digital cash*.⁴⁷⁸ Vad som är av särskilt intresse för bedömningen av bitcoins är enligt min mening det betraktelsesätt på pengar som utredningen benämner *betalkraft*, och som utredningen sätter i samband med begreppet e-pengar. Genom användande av ordet *betalkraft* undviks den nationalekonomiska termen köpkraft, som kan ge intrycket att betraktelsen av vad som avses med pengar skulle begränsas till att avse betalning vid mellanhavanden som utgör köp.⁴⁷⁹ Utredningen angav dåför tiden att det var främst banker som gav ut e-pengar i vid mening.⁴⁸⁰ Utredningen föreslog dock en definition av e-pengar som medel som ”kan användas för betalningar”, för att begreppet inte ska avse enbart medel knutna till vanliga konton hos finansiella institut.⁴⁸¹ Utredningen föreslog dessutom en avgränsning av e-pengar gentemot värdemärken och kuponger, vilka gäller endast vid betalning av vissa varor eller tjänster och som vanligtvis förvärvas från den som tillhandahåller en nytthet.⁴⁸² E-pengar är enligt utredningen vanligtvis förbetalda, av innebörd att innehavaren genom överföring från sitt konto eller kontant betalning ska ha tillfört utfärdaren ett värde motsvarande e-pengarna, varvid ”lagen om finansieringsverksamhet inte aktualiseras”, men det är enligt utredningen fullt möjligt att ge ut digitala värdeenheter mot ersättning i efterskott, såsom att låna ut mynt och sedlar.⁴⁸³ Utredningen nämner för övrigt också att mynt och sedlar en gång i tiden kom till på grund av att

⁴⁷² Jfr även artikeln Forssén 2017 (3).

⁴⁷³ Jfr SOU 1998:14 s. 11.

⁴⁷⁴ Jfr Henkow 2008 s. 51.

⁴⁷⁵ Jfr Henkow 2008 s. 48.

⁴⁷⁶ Jfr SOU 1998:14 s. 22. Jfr även Furberg m.fl. 2000 s. 25, där begreppet *pengar* också beskrivs som mångtydigt och vagt.

⁴⁷⁷ Jfr SOU 1998:14 s. 19 och 20.

⁴⁷⁸ Jfr SOU 1998:14 s. 22. Jfr även Furberg m.fl. 2000 s. 25.

⁴⁷⁹ Jfr SOU 1998:14 s. 22. Jfr även Furberg m.fl. 2000 s. 25.

⁴⁸⁰ Jfr SOU 1998:14 s. 21.

⁴⁸¹ Jfr SOU 1998:14 s. 58.

⁴⁸² Jfr SOU 1998:14 s. 58.

⁴⁸³ Jfr SOU 1998:14 s. 58 och 71.

byteshandel var alltför omständligt.⁴⁸⁴ Jag anser att bitcoins bör betraktas i perspektivet på pengar som *betalkraft*, en betalkraft som kan vara kontrollerbar i likhet med förbetalda e-pengar eller som – i skydd av den kryptering⁴⁸⁵ genom den algoritm⁴⁸⁶ varmed bitcoins 'skapas' – kan vara i praktiken omöjlig för Finansinspektionen att kontrollera utan upphovsmannens eller eventuellt andra initierades medverkan.

Det är i sistnämnda hänseende som SRN och HFD i HFD 2016 ref. 6 enligt min mening går förbi behovet av att behandla skillnaden mellan bitcoins som skulle vara lagliga resp. olagliga betalningsmedel, beroende på om anmälningsplikt till Finansinspektionen har fullföljts resp. inte har fullföljts. Bitcoins som inte har anmälts till Finansinspektionen och erhållit tillstånd kan – enligt min uppfattning – användas för att idka byteshandel utan att mervärdesskattebelägga t.ex. utbyten av varor, som inte undantas från skatteplikt enligt 3 kap. ML, mellan parter där en eller flera är beskattningsbara personer. Jag får därvidlag göra en jämförelse med det resonemang som fördes i SRN i förhandsbeskedet RÅ 2005 ref. 11 beträffande frågan om tillämplig momsats för golflektioner. Majoriteten i SRN bedömde åtagande att vid senare tillfälle tillhandahålla golflektioner som separata tjänster, där åtagandet inte kunde anses utgöra en tjänst inom idrottsområdet som omfattas av den reducerade momsatsen om 6 % i enlighet med 3 kap. 11 a § första st. och 7 kap. 1 § tredje st. 10 ML, utan själva åtagandet ansågs utgöra en tjänst som omfattas av den generella momsatsen om 25 %. Jag får också nämna att 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 skattskyldigheten utlöses först om tjänsten utförs (2 kap. 1 § tredje st. 1 ML) eller förskott lämnas för en beställd tjänst vara eller tjänst (1 kap. 3 § andra st. ML) – HFD fastställde för övrigt SRN:s besked i RÅ 2005 ref. 11. Ett liknande synsätt som majoritetens i SRN kan enligt min mening anläggas beträffande bitcoins som inte har anmälts till och erhållit tillstånd från Finansinspektionen, så att ersättning för sådana bitcoins utgör en särskild tjänst som omfattas av den generella momsplikten i 3:1 första st. och generella momsatsen om 25 % i 7:1 första st. ML, oavsett vad som kan utredas ang. momsplikt eller undantag avseende eventuella affärer som göms 'bakom bitcoins' i sådana fall. Ersättningen för bitcoins utgör i sig en prestation, dvs. tillgång till systemet och den eller de underliggande marknader där nämnda affärer bedrivs eller kan bedrivs. Ersättningen för bitcoins utgör således inte något sådant åtagande utan motprestation som

⁴⁸⁴ Jfr SOU 1998:14 s. 23, där det också anges att de första svenska mynten präglades omkring år 1000 e.Kr. av Olof Skötkonung.

⁴⁸⁵ Jfr SOU 1998:14 s. 33, där kryptering beskrivs som omvandling av data till en form som inte kan förstås och ger skydd mot insyn. Jag hänvisar också till att utredningen anger att "enligt svensk och internationell standard tar definitionen av data sikte på *representation* av information medan information definieras som *innehåll* i data" (jfr SOU 1998:14 s. 32 och även s. 21). Jfr även Ds 1998:14 s. 18, där det bl.a. anges: "Kryptoteknik bygger på att innehållet i meddelandet omvandlas efter en i förväg bestämd metod, en algoritm."

⁴⁸⁶ Jfr Ds 1998:14 s. 244, ang. begreppet *Algoritm*: "En matematiskt definierad serie av instruktioner som kan lösa ett specifikt problem t.ex. när de görs om i ett ADB-program. Ordet används ofta i en vidare betydelse som det tekniska idéunderlag som finns implementerat i eller ligger bakom ett ADB-program." För en närmare förklaring av *parsers (algorithms)*: se Forssén 2017 (1) s. 167 och Forssén 2016 s. 23. Där anges bl.a. att sökmotorer på nätet såsom Google innehåller algoritmer.

ordföranden i SRN beskriver. Utifrån EU-domstolens rättspraxis i enlighet med målen SDC (C-2/95) och CSC (C-235/00), ang. ovan nämnda gränsdragning mellan momsfria tjänster på finansieringsområdet och momspliktigt tillhandahållande av teknisk utrustning etc., anser jag således att ersättning för tillgång till eller användande av algoritmen bitcoins i sig utgör en momspliktig tjänst jämförbar med sistnämnda, när det inte är fråga om bitcoins med tillstånd från Finansinspektionen. Det gäller enligt min mening redan idag, SRN och HFD har i HFD 2016 ref. 6 bara underlåtit att gå vidare med en bedömning av vad som gäller momsmässigt sett när verksamhet med bitcoins eller liknande virtuell valuta bedrivs utan att anmälningsplikt till Finansinspektionen fullföljs.

SRN gör i sin konklusion en enligt mig för nu ifrågavarande del av problematiken poänglös referens till den av SRN anförda doktrinen, när SRN hänvisar till att syftet med undantagen i art. 135.1 b-g i mervärdesskattedirektivet är att undvika svårigheter med att momsbelägga finansiella tjänster.⁴⁸⁷ I förhandsavgörandet hos EU-domstolen [C-264/14 (Hedqvist)] nämns SRN:s inställning i pkt 17 och EU-domstolen anger i pkt 36 att domstolens praxis innebär att undantagen i art. 135.1 d-f bl.a. syftar till att minska de svårigheter som är förenade med fastställandet av beskattningsunderlaget och den avdragsgilla mervärdesskatten.⁴⁸⁸ I förevarande hänseende utgör dock ersättning för bitcoins, som framgår av vad jag anför ovan, en tjänst jämförbar med en momspliktig teknisk konsulttjänst. Svårigheten här ligger enligt min mening inte i den principiella gränsdragningen mellan tillhandahållande av tjänster med bitcoins som undantas från momsplikt resp. omfattas av momsplikt, utan det är att bedriva kontroll avseende sistnämnda kategori, eftersom den inte förutsätts vara registrerad hos Finansinspektionen. Jag noterar för övrigt i HFD 2016 ref. 6 att SRN eller HFD inte nämner doktrin som också kunde antas ha givit vägledning, nämligen Rendahl 2009.⁴⁸⁹ I likhet med av SRN anförda Henkow 2008 hör dock även Rendahl 2009 till tiden innan bitcoins blev tillgängliga,⁴⁹⁰ men SRN borde ha nämnt också Rendahl 2009, om Henkow 2008 skulle nämnas.

SRN eller HFD går i HFD 2016 ref. 6 inte in på det vidare perspektiv som enligt min mening bör anläggas på förevarande problematik, nämligen att det från ekonomisk-politisk synvinkel dels inte är önskvärt penningpolitiskt (monetärpolitiskt) sett med en sådan till vanlig valuta konkurrerande valuta som bitcoins utgör, till skillnad från e-pengar utgivna av banker etc., dels att det samtidigt inte skulle vara möjligt finanspolitiskt sett att olagligförklara bitcoins som betalningsmedel i mervärdesskatt hänseende. I förstnämnda hänseende får nämnas, för jämförelsen med sedlar och mynt som lagliga betalningsmedel, att Riksbanken får intäkter genom utelöpande sedlar och mynt, vilket innebär en upplåning från allmänheten – s.k. seigniorage. Bokföringsmässigt innebär utelöpande sedlar och mynt en skuldpost på

⁴⁸⁷ Jfr SRN:s hänvisning i HFD 2016 ref. 6 till Henkow 2008 s. 88f.

⁴⁸⁸ Jfr även pkt 37 och 48 i nämnda EU-målet C-264/14 (Hedqvist).

⁴⁸⁹ Däri anges i avgränsningarna bl.a. att s.k. *bit tax* valdes bort för analysen (jfr Rendahl 2009 s. 10 och 11), och av avsnitten *E-commerce* resp. *Digital supplies* kan läsaren sluta sig till att den doktrinen inte innehåller någon ansats till att behandla ens e-pengar (jfr Rendahl 2009 s. 19-21).

⁴⁹⁰ Bitcoins lär ha funnits tillgängliga under 2009 (jfr 12 213 235), och Rendahl 2009 är en avhandling i och för sig uppdaterad den 13 april 2009, men inte med beaktande av bitcoins eller liknande (jfr Rendahl 2009 s. vii och ix).

Riksbankens balansräkning. Övriga finansiella institut tillgodogör sig ränteinkomster genom den s.k. floaten, dvs. ränta på de medel som placeras på marknaden under de tidsglapp som uppstår vid förmedlingen av betalningar som sker hos banker etc. och som ännu inte har bokförts på bankkundens etc. (mottagarens) konto.⁴⁹¹ Genom förekomsten av bitcoins som en konkurrerande valuta till (bl.a.) svenska kronor påverkas enligt min uppfattning räntan. Bitcoins berör inte Riksbankens balansräkning, och genom ett tillflöde av bitcoins i ekonomin blir det – precis som när Riksbanken ger ut mer sedlar och mynt – lättare för allmänheten att låna pengar och räntan sjunker typiskt sett därigenom: Möjligheterna att bedriva penningpolitik påverkas negativt av förekomsten av bitcoins, men så blir också fallet finanspolitiskt sett.⁴⁹² I det finanspolitiska hänseendet finns det dock inte något mervärdesskattemässigt hinder för verksamhet med bitcoins som förment olagligt betalningsmedel, eftersom EU-domstolens praxis innebär att principen om skatteneutralitet förhindrar att det görs en allmän åtskillnad mellan lagliga och olagliga transaktioner, när det gäller att bestämma om en ekonomisk verksamhet föreligger som ger personen i fråga karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁴⁹³

Sålunda bör enligt min mening en avvägd lösning på den beskrivna problematiken komma tillstånd, där i första hand penningpolitiska och finanspolitiska hänsyn tillgodoses genom följande åtgärder:

1. Ett tillägg bör göras i 3:9 ML av innebörd att undantag från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel inte omfattar växlingstjänster avseende virtuella valutor såsom bitcoin, om inte *anmälningsplikt* som finansiell verksamhet fullföljs och tillstånd därvidlag erhålls från Finansinspektionen. I konsekvens därmed bör begreppet virtuell valuta även införas i 3:23 1 ML – vid sidan av sedlar och mynt – och med samma bestämning av vad som avses som jag föreslår för 3:9 ML. Begreppet *lagligt* betalningsmedel i 3:23 1 bör således fortsatt förbehållas för sedlar och mynt. Genom åtgärderna får problemet med att det momsmässigt inte är möjligt att göra en skillnad mellan laglig resp. olaglig verksamhet med bitcoins sin lösning. Det förutsätter dock att lagstiftaren tar upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet att motsvarande ändringar införs i art. 135.1 b-f i mervärdesskattedirektivet.

⁴⁹¹ Jfr SOU 1998:14 s. 71 och även s. 41. Jfr för övrigt även SOU 1995:69 s. 239 och 240, där följande anges ang. Finansinspektionens och Riksbankens ansvarsområden: ”Om man liknar betalningsväsendet vid ett vägnät skulle man kunna hävda att Riksbanken skall svara för ’vägverksfunktionen’ medan Finansinspektionen utövar den ’polisiära’ tillsynskontrollen, dvs. har till uppgift att övervaka att ’trafikanterna’ håller sig inom hastighetsgränserna och håller ’fordonen’ i acceptabelt skick.”

⁴⁹² Nationalekonomiskt sett anser jag att det inte skapas nya pengar i ekonomin enbart genom att använda Riksbankens sedelpress, utan fler sedlar skapas bara. Jfr Forssén 2017 (1), avsnitt 2.2 i *Part A* (s. 27): “I argue that just printing money or pushing money back and forth between banks and entrepreneurs don’t produce any goods or services.” Om transaktioner i affärlivet göms ’bakom bitcoins’, bidrar bitcoins till den s.k. svarta ekonomin i samhället, dvs. till en ekonomi utanför statsbudgeten och som således inte kan ligga till grund för finanspolitiken.

⁴⁹³ Jfr pkt 19-23 i EU-målet C-455/98 (Salumets m.fl.). Jfr även Forssén 2011 s. 167.

2. I den mån verksamhet med bitcoin eller liknande virtuell valuta bedrivs utan att anmälningsskyldighet till Finansinspektionen fullföljs, bör det, liksom idag, inte anses som olagligt i mervärdesskattehänseende, utan därvidlag bör, vilket jag som nämnts också anser gäller redan idag – trots att SRN och HFD genom sitt förenklade synsätt inte berör det i HFD 2016 ref. 6 – sådan verksamhet omfattas av principen om generell skatteplikt för omsättning av varor och tjänster enligt 3:1 första st. ML. Utredningen framhöll behovet av åtgärder till skydd mot dubbelspenderingar och liknande manipuleringar vid användning av e-pengar.⁴⁹⁴ Jag har beskrivit att det föreligger en risk för att bitcoins utan tillstånd från Finansinspektionen används för att t.ex. gömma momspliktig byteshandel. Eftersom det inte går att diskriminera sådan verksamhet genom att beteckna den som olaglig i mervärdesskattehänseende, men det ändå är en företeelse som bör motverkas av såväl penningpolitiska som finanspolitiska hänsyn, borde en särskild momssats införas för den och till en väsentligt högre momssats än den generella om 25 %, t.ex. 50 %. En sådan särskild förhöjd moms bör utgöra ett incitament för konsumenterna att välja bort leverantörer av varor och tillhandahållare av tjänster som försöker gömma momspliktig handel 'bakom bitcoins'. Även förevarande fråga bör lagstiftaren ta upp med nämnda EU-institutioner. En avvägning som i så fall måste ske är i första hand gentemot vad som skulle betecknas som en sådan excessiv skattesats som skulle strida mot egendomsskyddet i art. 1 i tp nr 1 till EKMR.⁴⁹⁵ För övrigt skulle en särskild och förhöjd momssats inte föranleda konflikt med förbudet mot dubbla förfaranden (*ne bis in idem*), eftersom den inte i sig skulle kunna betecknas som en sådan straffrättsliknande påлага som skattetillägg. Om inte skattetillägg påförs, skulle även lagföring för framför allt skattebrott aktualiseras för den som inte har redovisat till SKV momspliktig handel 'bakom bitcoins'.⁴⁹⁶

Att inte göra någonting är inget alternativ. SRN och HFD har i HFD 2016 ref. 6 lämnat öppet för att gömma momspliktig handel 'bakom bitcoins'. Att

⁴⁹⁴ Jfr SOU 1998:14 s. 31.

⁴⁹⁵ Jfr Nergelius 2012 s. 63, där det anges att ingen stat är fälld ännu i det hänseendet. Dessutom anges också på s. 110 i Nergelius 2012 att äganderättsliga argument ännu inte anförts i fall ang. *ne bis in idem*-frågan beträffande skattetillägg och skattebrott. Med anledning av HD:s, enligt min mening, onyanserade bedömning av den frågeställningen på momsområdet i NJA 2013 s. 502 har jag tillfört att även näringsfriheten bör beaktas. Konkurrensneutralitet är, enligt min mening, en nödvändig förutsättning för näringsfrihet. Risken är, enligt min uppfattning, att rådande processrättsliga läge leder till att hänsyn till neutralitetsprincipen ang. momsen i art. 113 FEUF och t.ex. femte st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet (jfr 12 210 010) undertrycks vid prövning av *ne bis in idem*-principens omfattning, om inte principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt kodifieras i FEU eller FEUF, så att nationella myndigheter och domstolar görs skyldiga att *ex officio* tillämpa EU-rätten, när de, såsom beträffande moms, är bundna av EU-rätten enligt t.ex. art. 288 andra och tredje st. FEUF. Jfr Forssén 2015 (2) s. 189 och 190.

⁴⁹⁶ Jfr, ang. *ne bis in idem* etc., även avsnitten 8.8.1 och 10.1-10.4 i Forssén 2015 (2). Innan jag skrev Forssén 2015 (2) lämnade jag till finansdepartementet ett eget remissyttrande av 2014-11-26, med komplettering 2015-03-05, över SOU 2013:62 och utkastet till lagrådsremiss. I propositionen till efterföljande lagändringar genom SFS 2015:632, 633 och 634 anges enbart ett kort "Yttrande har också inkommit från Björn Forssén." – se sist i Bilaga 5 (Förteckning över remissinstanserna avseende utkastet lagrådsremiss) i prop. 2014/15:131 (s. 294). Mitt remissyttrande avsåg för övrigt, genom kompletteringen 2015-03-05, även SOU 2014:76.

SRN över huvud taget yttrar att bitcoins ”är ett betalningsmedel” som ”visar stora likheter med elektroniska pengar” verkar vara avsett att ge intrycket av en väl avvägd och därmed rättssäker bedömning i fallet, men det är, som framgår av vad jag anför ovan, bara en skenbar underbyggnad av avgörandet i HFD 2016 ref. 6. Om de förslag som jag lämnar här inte genomförs av lagstiftaren, anser jag därför att det är nödvändigt med en ny och i så fall fullständig prövning av bitcoins i mervärdesskattehänseende.

- I art. 135.1 g i mervärdesskattedirektivet anges att från skatteplikt ska undantas: ”Förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna”.

Undantaget motsvaras i ML av 3:9 tredje st. 2 – se ovan i detta avsnitt.

Jfr även 12 213 235 och 12 213 240 ang. 3:9 och art. 135.1 e resp. art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet samt HFD 2016 ref. 6, jämte EU-målet C-264/14 (Hedqvist), och EU-målet C-455/98 (Salumets m.fl.).

12 213 154 Något om återbetalningsrätt för ingående moms i verksamhet med omsättning av bank- eller finansieringstjänster eller värdepapperstransaktioner

Här får också nämnas att undantag från skatteplikt i 3:9 ML normalt sett utgör ett okvalificerat undantag, dvs. avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms föreligger normalt inte för förvärv eller import med omsättning av tjänster som undantas från skatteplikt enligt 3:9. Dock föreligger återbetalningsrätt för undantag enligt 3:9, om förvärvaren av bank- eller finansieringstjänsten eller värdepapperstransaktionen är en beskattningsbar person etablerad utanför EU (tredje land) eller icke beskattningsbar person bosatt etc. i tredje land eller om omsättningen har direkt samband med varor som ska exporteras till tredje land. Däremot gäller inte denna särskilda återbetalningsrätt för att göra sådana omsättningar som avses i 3:9 tredje st. 2 ML, dvs. beträffande förvaltning av värdepappersfonder [enligt lagen (2004:46) om värdepappersfonder och specialfonder enligt lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder].⁴⁹⁷

Se även 12 213 164 ang. äldre lydelse av 10 kap. 11 § andra st. ML.

⁴⁹⁷ Jfr 10 kap. 11 § andra st. ML. Jfr även Forssén 2001 s. 214 och 215.

12 213 160 Försäkringstjänster

12 213 161 Inledning till försäkringstjänster

Undantag från skatteplikt stipuleras i 3 kap. 10 § ML för försäkringstjänster. Lagrummet lyder:

”Från skatteplikt undantas omsättning av försäkrings- och återförsäkringstjänster, inbegripet tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar och som avser försäkringar eller återförsäkringar.”

Det får noteras att förevarande undantag från skatteplikt motsvaras närmast av art. 135.1 a i mervärdesskattedirektivet, som anger att medlemsstaterna ska undanta från skatteplikt:

”Försäkrings- och återförsäkringstransaktioner, inbegripet tjänster med anknytning till sådana transaktioner som utförs av försäkringsmäklare och försäkringsagenter”.

En försäkring liknar enligt min mening en sådan personlig tjänst som förekommer inom finanssektorn, och som omfattas av undantag enligt den del i 3:9 som berör bank- och finansieringstjänster (jfr 12 213 151 och 12 213 152). Exempelvis en pensionsförsäkring är en försäkring mot risken att bli gammal, och den innebär att insättningarna i försäkringen ska förräntas genom försäkringsbolagets placeringar av medlen. För den försäkringstjänsten erlägger försäkringstagaren en premie till försäkringsbolaget, och den utgör en omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3:10 ML. Alternativt kan en försäkring av sådan art t.ex. göras genom en självriskfinansiering som helt enkelt innebär att personen i fråga sätter in pengar i bank på ett räntebärande sparkonto. Med den liknelsen med en bank- eller finansieringstjänst hänför jag således försäkringstjänster till personliga tjänster i kategori I enligt den indelning i fem kategorier som jag gör i denna framställning beträffande tjänster.

De tjänster som försäkringsrörelser enligt försäkringsrörelselagen (2010:2043) resp. försäkringsmäklare enligt lagen (2005:405) om försäkringsförmedling tillhandahåller i form av skadeförsäkringar, livförsäkringar etc. resp. förmedling av försäkring undantas från skatteplikt i enlighet med 3:10 ML. Undantaget omfattar inte bara försäkringstjänster till försäkringsskunder i vanlig mening, utan även återförsäkringsverksamhet mellan försäkringsbolagen.⁴⁹⁸ Undantagna tjänster utförda av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av

⁴⁹⁸ Jfr prop. 1989/90:111 s. 104. Jfr även Forssén 2001 s. 216.

försäkringar och som avser försäkringar kan också omfatta t.ex. resebyrås förmedling av reseförsäkring.⁴⁹⁹ Med försäkringstransaktion i momsmanterhanter förstås således även när någon som inte själv är försäkringsgivare till sina kunder erbjuder ett försäkringsskydd, och på visst sätt anlitar extern försäkringsgivare till att svara för försäkringsrisken. Det inkluderas enligt min mening i den tämligen 'öppna' bedömning som EU-domstolen gör av vad som förstås med momsfria försäkringstjänster, där EU-domstolen har uttalat att en medlemsstat inte får begränsa räckvidden av undantaget för försäkringstransaktioner i art. 13 B a i sjätte direktivet – numera art. 135.1 a i mervärdesskattedirektivet – till att endast avse sådana tjänster som utförs av de försäkringsgivare som enligt den nationella rätten tillåts bedriva försäkringsverksamhet (jfr även 12 213 214).⁵⁰⁰

Notera att undantaget från skatteplikt för förmedling av försäkringar enligt 3:10 utgör ett undantag från den generella principen att förmedlingstjänster är skattepliktiga i sig i enlighet med 3:1 första st. ML (jfr 12 212 130). Detsamma gäller förmedling av värdepapper enligt 3:9 (jfr 12 213 151).

Någon definition av begreppet försäkringstjänst resp. försäkringstransaktion finns inte i vare sig ML eller sjätte direktivet (numera mervärdesskattedirektivet). Emellertid har EU-domstolen gjort uttalanden av innebörd att enligt allmän uppfattning kännetecknas en försäkringstransaktion av att en försäkringsgivare åtar sig att, mot förskotts betalning av en premie, tillhandahålla försäkringstagaren den prestation som parterna överenskom när avtalet ingicks, för det fall försäkringsrisken skulle förverkligas.⁵⁰¹

EU-domstolens praxis innebär, som nämnts, att med begreppet försäkringstransaktion i momsmanterhanter ska förstås även när någon som inte själv är försäkringsgivare till sina kunder erbjuder ett försäkringsskydd, och t.ex. på visst sätt anlitar extern försäkringsgivare till att svara för försäkringsrisken.⁵⁰² Det är enligt ett förhandsbesked från HFD dock endast den egentliga försäkringsverksamheten som undantas från momsplikt, inte att ett försäkringsbolag åtar sig att sköta ett annats verksamhet.⁵⁰³ Sökanden i förhandsbeskedet RÅ 1997 ref. 42 ansökte om resning kort efter HFD:s avgörande, och HFD ansökte då om förhandsavgörande från EU-domstolen, som i pkt 44 i EU-målet C-240/99 (Skandia) gick på HFD:s linje: ett moderbolag som utför

⁴⁹⁹ Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 192. Jfr även Forssén 2001 s. 216.

⁵⁰⁰ Jfr pkt 36 i EU-målet C-349/96 (CPP).

⁵⁰¹ Jfr HFD:s förhandsbesked RÅ 2005 not. 115 med hänvisning till pkt 17 i EU-målet C-349/96 (CPP).

⁵⁰² Jfr EU-målet C-349/96 (CPP). Jfr även Forssén 2001 s. 216.

⁵⁰³ Jfr RÅ 1997 ref. 42. Jfr även Forssén 2001 s. 216.

administration av dotterbolags försäkringsverksamhet anses i det hänseendet inte tillhandahålla en tjänst som omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3:10 ML.⁵⁰⁴ I linje med den bedömningen är också nyss nämnda RÅ 2005 not. 115, där ett försäkringsbolag som erbjuder försäkringstagaren en fondportfölj i den delen av tillhandahållandet ansågs göra omsättning av en skattepliktig rådgivningstjänst som inte omfattas av undantaget, utan undantaget från skatteplikt enligt 3:10 ML ansågs enbart omfatta själva tillhandahållandet av försäkring. Tillhandahållandet av tjänster avseende fondportföljen ansågs utgöra en omsättning av separata tjänster, skild från omsättningen av försäkringstjänster. Således ansågs i sådant fall två separata tjänster föreligga: dels en försäkringstjänst som omfattas av undantaget från skatteplikt i 3:10, dels en rådgivningstjänst som omfattas av den generella skatteplikten i 3:1 första st. ML.

I sistnämnda hänseende får jag dock, som nämnts (jfr 12 213 153), notera att HFD inte verkar hålla fast vid sin tidigare praxis enligt t.ex. RÅ 1994 not. 13. HFD har nämligen i ett förhandsbesked, HFD 2005 ref. 29, till skillnad från SRN, ansett att en tjänst som består i att en bank erbjuder sina kunder speciellt framtagna och förmånliga försäkringar och på sin Internetsida informerar om hur kunderna på olika sätt kan få kontakt med försäkringsgivaren utgör en från skatteplikt undantagen förmedling av försäkringar enligt 3 kap. 10 § ML.

12 213 162 Viss varuomsättning av försäkringsföretag

När det gäller besiktningar som utförs antingen som underlag för premiesättning m.m. eller som – t.ex. på grund av ändrade riskförhållanden – avser en bedömning av om ett tillräckligt försäkringsskydd föreligger, omfattas de av undantag från skatteplikt enligt 3:10 ML. Besiktningar som utförs i rent skadeförebyggande syfte, är dock att jämställa med skattepliktiga konsulttjänster enligt 3:1 första st. ML.⁵⁰⁵

När ett försäkringsföretag säljer en vara, t.ex. en bil, som det övertagit i samband med skadereglering, föreligger skatteplikt enligt 3 kap. 24 § tredje st. första men. ML (jfr 12 211 120). Om ett försäkringsbolag inte skulle anses som skattskyldigt för sin försäljning av inlöst skattepliktigt gods, skulle den privata konsumtionen i vissa fall helt undgå mervärdesbeskattning. Så skulle bli fallet när försäkringsbolaget övertar t.ex. ett skadat varulager från en momsskyldig försäkringstagare. Varulagret är avskattat hos försäkringstagaren och försäkringsersättningen beskattas inte hos denne. Vederbörande har inte

⁵⁰⁴ Jfr även Forssén 2001 s. 217.

⁵⁰⁵ Jfr RÅ 1995 not. 105. Jfr även Forssén 2001 s. 217.

heller någon skyldighet att minska sin ingående moms med anledning av skaderegleringen. Hos försäkringsbolaget finns då ett helt obeskattat varulager som skulle kunna säljas momsfritt om inte försäkringsbolaget blev skattepliktigt för omsättningen. Därför föreligger momsplikt för försäkringsbolagets omsättning i den beskrivna situationen. Även om försäkringstagaren inte är momsskyldig, blir försäkringsbolaget momsskyldigt för omsättningen av övertagen vara.⁵⁰⁶

12 213 163 Utbetalning av försäkringsersättning

Om försäkringstagaren inte är momsskyldig, utan t.ex. en vanlig privatperson, ska försäkringsersättningen inkludera den moms som ligger i varans anskaffnings- eller återanskaffningsvärde.⁵⁰⁷ I sådana fall utgör även momsen en kostnad som försäkringstagaren, dvs. den skadelidande, måste bestrida själv för att reparera skadan eller skaffa ersättningsgods. Däremot kan försäkringsbolaget utbetala försäkringsersättningen exklusive moms, om försäkringstagaren (den skadelidande) är momsskyldig, eftersom denne ”får tillbaka momsdelen” i ersättningen när denne förvärvar nya varor som ersätter de skadade. Försäkringsbolaget kan i samtliga fall där mottagaren av ersättningen är momsskyldig göra en utbetalning exklusive moms, eftersom mottagaren ändå har avdragsrätt för förvärv av ersättningsvara. Härvidlag får följande uppmärksammas. Om skadan vållats av någon annan än den momsskyldige skadelidande och denne någon (själv eller) genom sitt försäkringsbolag bestrider kostnaden (exklusive moms) för anskaffning av t.ex. ersättningsvara, har den momsskyldige (skadelidande) avdragsrätt för den ingående momsen.⁵⁰⁸ Det är för övrigt värt att notera, som nämnts (jfr 12 202 050), att en momsskyldig skadevållande inte uttagsbeskattas om vederbörande själv avhjälp skadan hos den skadelidande. Även skadevållandes försäkringsbolag kan till en momsskyldig skadelidande göra en utbetalning av försäkringsersättning exklusive moms, eftersom den skadelidande även här är berättigad att göra momsavdrag vid förvärv av t.ex. ersättningsvara eller reparationstjänst.

12 213 164 Något om återbetalningsrätt för ingående moms i verksamhet med omsättning av försäkringstjänster

Här får också nämnas att undantag från skatteplikt i 3:10 ML normalt sett utgör ett okvalificerat undantag, dvs. avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms föreligger normalt inte för förvärv eller import med omsättning av tjänster som undantas från skatteplikt enligt 3:10. Dock

⁵⁰⁶ Jfr prop. 1973:163 s. 42. Jfr även Forssén 2001 s. 217.

⁵⁰⁷ Jfr prop. 1973:163 s. 42. Jfr även Forssén 2001 s. 217.

⁵⁰⁸ Jfr prop. 1973:163 s. 159. Jfr även Forssén 2001 s. 218.

föreligger återbetalningsrätt för undantag enligt 3:10, om förvärvaren av försäkringsmäklartjänsten är en beskattningsbar person etablerad utanför EU (tredje land) eller icke beskattningsbar person bosatt etc. i tredje land eller om omsättningen har direkt samband med varor som ska exporteras till tredje land.⁵⁰⁹

Beträffande tillkomsten av skatteregler på temat ord och kontext får jag nämna följande ang. 10 kap. 11 § andra st. ML, dess lydelse enligt SFS 1994:1798, och ändringen av lagrummet den 1 november 1995, genom SFS 1995:700:

- När Sverige blev EU-medlem 1995 angav lagstiftaren att s.k. kvalificerat undantag från skatteplikt med återbetalningsrätt skulle gälla i enlighet med 10:11 andra st. för att tillhandahålla varor och tjänster enligt 3 kap. 9 § utom tredje st. 2, 10 § eller 23 § 1, förutsatt kunder var etablerad utanför EU (dvs. i tredje land), vilket gällde enligt art. 17.3 c i sjätte direktivet – numera art. 169 c) i mervärdesskattedirektivet.⁵¹⁰
- Det är enligt min mening i linje med den grundläggande tanken om en neutral moms *enligt EU-rätten* och art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet (jfr art. 2 i sjätte direktivet),⁵¹¹ att det är kunder etablerade i tredje land som inte ska belastas av en latent moms avseende varor och tjänster som används för att skapa tjänster inom försäkrings- och finansieringsområdena: Tredje länder kan förväntas sakna mervärdesskatt i sina ekonomier och kunder etablerade där ska inte välja bort försäkrings- och finansieringsföretag inom EU. Notera i det hänseendet att många tredje länder har mervärdesskatt, men att det då kan vara fråga om något annat än mervärdesskatt *enligt EU-rätten*.⁵¹²
- Problemet i fråga bestod i att andra st. i 10:11, dess lydelse före den 1 november 1995, innehöll uttrycket ”inte bedriver verksamhet inom EG” som bestämning på status på kunder, för att ett finans- eller försäkringsföretag skulle ha rätt till återbetalning för ingående moms på sina förvärv för att göra omsättning till dem. Lagstiftaren angav att ändringen av lagrummet den 1 november 1995, så att det numera anges kunden

⁵⁰⁹ Jfr 10 kap. 11 § andra st. ML. Jfr även Forssén 2001 s. 218.

⁵¹⁰ Jfr prop. 1994/95:57 s. 143 och 144.

⁵¹¹ Jfr 12 201 031 och 12 211 110. Jfr ang. ’momsen enligt EU-rätten’/’mervärdesskatteprincipens beståndsdelar enligt EU-rätten’: Forssén 2011 s. 198, 259, 271-277, 279 och 280 och avsnitten 2.4.1-2.4.1.4 i Forssén 2015 (1).

⁵¹² Jfr Forssén 2011 s. 279.

ska vara etablerad *utanför EU*, för att finans- eller försäkringsföretag ska ha nämnda rätt.⁵¹³

- Trots det uppenbart orimliga i tolkningen ansåg HFD i RÅ 1999 not. 245 att ett finansieringsföretag hade rätt till återbetalning för ingående moms, när företaget tillhandahöll privatpersoner sina utlåningstjänster.⁵¹⁴ HFD gick på Kammarrätten i Stockholms linje av innebörd att legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 RF (jfr 12 201 022) skulle beaktas, och att en klar lagregel inte kunde åsidosättas på grund av följande: ”Det framgår inte av lagens övriga text att denna innebörd skulle vara orimlig”. Då ansåg kammarrätten, vilket HFD förenade sig med, att det faktum att ”lagens förarbeten och det underliggande saksammanhanget talar mot denna innebörd” kunde inte lagregeln åsidosättas.
- Konklusionen blev således att svenska vanliga privatpersoner som var kunder hos försäkrings- och finansieringsföretag befriades från att vara skattebärare. De skulle till skillnad från sådana konsumenter (skattebärare) i övrigt åtnjuta den förmånen, bara för att regeln i ML hade blivit felskriven. Lagg märke till att HFD gör en tämligen slentrianmässig bedömning, genom att blott skriva sig enig med kammarrätten, som gör en tolkning av enbart lagrummet i ML med hänvisning till ML:s övriga text och förarbetena. Det innebär att EU-rätten på området negligeras, och fallet utgör enligt min mening ett exempel på problemet med att få rättstillämpare att respektera att tolkning och tillämpning av gällande rätt på områden där EU-rätten styr innehållet i reglerna innebär att två regelverk ska beaktas: I förevarande fall ML och sjätte direktivet (numera mervärdesskattedirektivet).⁵¹⁵
- Fallet utgör ett exempel på en tung lojalitet i svensk rättskällelära till förarbeten vid lagtolkning (jfr 12 201 034), men det förhållningssättet måste enligt min mening åtminstone ha den begränsningen att tolkningsresultatet inte får bli extremt. Det blir det i förevarande fall, genom att konsumenter i vissa fall skulle befrias från att belastas av moms enbart på grund av en felskriven regel som borde tolkas utifrån de grundläggande principerna för moms *enligt EU-rätten*.

⁵¹³ Jfr prop. 1994/95:202 s. 87.

⁵¹⁴ Jfr även Forssén 2001 s. 215.

⁵¹⁵ Jfr avsnitt 1.2.1 i Forssén 2015 (1).

- För övrigt föranledde RÅ 1999 not. 245 också en följdfråga, nämligen beträffande eftertaxering (numera efterbeskattning).⁵¹⁶ Ett försäkringsbolag kostnadsförde i sin inkomstdeklaration 1996 (räkenskapsåret 1995) det momsbelopp som i enlighet med RÅ 1999 not. 245 skulle omfattas av återbetalningsrätt, och behandlade det som en intäkt för år 2000 när bolaget begärde och fick återbetalning av momsbeloppet, varvid bolaget lät det ingå i bolagets resultat i inkomstdeklarationen 2001. Fråga uppkom huruvida SKV kunde efterbeskatta bolaget för 1996 års taxering. HFD ansåg i RÅ 2006 ref. 25 att den uppgift som bolaget hade lämnat inför 1996 års taxering inte kunde anses ha medfört ett felaktigt taxeringsbeslut, varför det saknades grund för att eftertaxera bolaget för 1996 på grund av det avdrag bolaget då trott sig ha haft rätt att göra inkomstskattemässigt sett, dvs. bolaget trodde att dess utgifter för de första 10 månaderna 1995 skulle redovisas inklusive moms inkomstskattemässigt sett. HFD ansåg att oavsett om bolaget lämnat särskilda upplysningar om avdraget måste antas att taxeringsbeslutet skulle ha blivit detsamma som det som SKV fattade på grundval av den av bolaget lämnade uppgift. Det stod därför klart enligt HFD att bolagets uppgift inte hade medfört att taxeringsbeslutet blev felaktigt. Av intresse är också att HFD uttalar i RÅ 2006 ref. 25, att före RÅ 1999 not. 245 synes ”den förhärskande uppfattningen – även hos dåvarande Riksskatteverket – ha varit att den aktuella bestämmelsen i ML skulle tolkas i enlighet med EG-rätten och med vad som klart framgick av förarbetena”. Att försäkringsbolaget i RÅ 2006 ref. 25 i och för sig ansågs ha lämnat oriktig uppgift ledde inte till efterbeskattning, eftersom ett orsakssamband mellan den omständigheten och det felaktiga taxeringsbeslutet 1996 inte kunde anses ha uppkommit. HFD har enligt min mening bekräftat i 2006 års fall att HFD i 1999 års fall bortsåg från EU-rätten, genom att notera att det var den förhärskande uppfattningen dessförinnan att den skulle beaktas vid tolkningen av 10:11 andra st. ML. Att det sedan blir konsekvenser som lindras enbart genom att de förfarandemässiga rättssäkerhetsprinciper som ligger i rekvisiten för att SKV ska kunna efterbeskatta den enskilde tillämpas är inte godtagbart enligt min uppfattning. Underrättsinstanserna beslutade om efterbeskattning och det var först genom HFD:s prövning som SKV:s beslut därom undanröjdes.
- De beskrivna problemen angående 10 kap. 11 § andra st. ML, dess lydelse före den 1 november 1995, utgör ytterligare ett

⁵¹⁶ Jfr 4 kap. 16§ taxeringslagen (1990:324) – numera 66 kap. 27 § SFL. Jfr även Forssén 2015 (2) s. 108.

exempel på det betänkliga i att lagstiftaren inte iakttar temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Det verkar uppenbarligen som om lagstiftaren kan skriva en så orimlig lagtext att den ger rättigheter som strider mot själva grundidéerna med skattesystemet, i det här fallet med mervärdesskattesystemet. Den tolkning som HFD gav i RÅ 1999 not. 245 åt lagrummet i fråga omfattar enligt min mening inte något intresse som kan anses skyddsvärt för den enskilde utifrån legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 RF (jfr 12 201 022).

Det beskrivna tolkningsresultatet i RÅ 1999 not. 245 är inte förenligt med att det resultat som ska uppnås med mervärdesskattedirektivet är att åtskilja skattesubjekten från konsumenterna så att beskattning sker av konsumtionen. Syftet med 10:11 andra st. ML var och är att enbart kunder utanför EU – av konkurrensneutralitetsskäl – ska undgå att bli skattebärare avseende momsen, när de köper produkter från finans- eller försäkringsföretag, men den felskrivning av lagrummet som rådde före den 1 november 1995 ansåg HFD skulle befria också svenska vanliga privatpersoner från att vara skattebärare, dvs. konsumenter, genom att återbetalningsrätt för ingående moms för utgifter i sådana företag skulle vara möjlig även därigenom. Om en sådan enligt min mening extrem tolkning skulle få råda, skulle den för mervärdesskatten tillika grundläggande konsumtionsneutraliteten luckras upp, genom att en felskrivning i lagen godtyckligt skulle ge vissa konsumentgrupper förmåner framför andra som aldrig har varit avsedda med mervärdesskatten. Enligt min mening behöver dock inte någon konflikt föreligga i den beskrivna situationen mellan å ena sidan en bokstavstolkning av lagregeln och den svenska konstitutionella rätten och å andra sidan EU-rätten på momsområdet. Det blir enligt min uppfattning snarast fråga om något slags bidragssituation, när HFD i RÅ 1999 not. 245 anser att felskrivningen av 10:11 andra st. ML ska få begränsa en EU-konform (direktivkonform) tolkning av bestämmelsen på grund av legalitetsprincipen. Enligt min mening saknar en sådan situation ett sådant för individen skyddsvärt intresse som avses med legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 RF.⁵¹⁷

Eftersom RÅ 1999 not. 245 gällde återbetalningsrätt för ingående moms, får jag också lägga till en särskild reflektion av konstitutionell karaktär just för sådana sammanhang. Det finns en möjlighet att erhålla befrielse från vissa skatter och avgifter, nämligen enligt 60 kap. 1 § SFL, som lyder:

⁵¹⁷ Jfr avsnitt 2.7 i Forssén 2015 (1).

”Om det finns synnerliga skäl, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer helt eller delvis medge befrielse från

1. betalningsskyldigheten enligt 59 kap. 2 § för den som inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp, och
2. skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt.

Om beslut om befrielse fattas enligt första stycket får motsvarande befrielse medges från förseningsavgift, skattetillägg och ränta.”

Förutsättningen för befrielse är således att synnerliga skäl föreligger. I lagrummet anges att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer helt eller delvis får medge befrielse från bl.a. skyldigheten att betala mervärdesskatt, om det finns synnerliga skäl. Det är enligt 13 kap. 12 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261) hos SKV (dess huvudkontor) som en ansökan om sådan befrielse ska lämnas. SKV:s beslut kan sedan överklagas till regeringen, enligt 67 kap. 6 § SFL. För frågan huruvida ingående moms åtnjuter ett konstitutionellt skydd på det sätt som HFD anför i RÅ 1999 not. 245 är det enligt min mening sålunda också av intresse att något beröra bestämmningen av vad slags moms som skulle kunna vara föremål för en ansökan om befrielse enligt 60:1 SFL.

Enligt avfattningen av 60:1 SFL synes det vara utgående moms som avses med mervärdesskatt, eftersom däri anges möjlighet till befrielse från skyldighet att *betala* mervärdesskatt. Därmed avses i enlighet med 1 kap. 1 § och 8 § första st. ML utgående moms som ska redovisas och betalas till staten, dvs. skattskyldigheten (jfr 12 201 022 och 12 201 032). Med ingående moms förstås i förevarande sammanhang i enlighet med 1 kap. 8 § andra st. och 8 kap. 2 § ML sådan skatt som en köpare har erlagt för ett förvärv från den som är skattskyldig för motsvarande omsättning. Min egen erfarenhet från att ha handlagt befrielseärenden på RSV (1989-90) är att en köpares propå om att återfå en till en säljare erlagd debiterad ingående moms avvisas med hänvisning till att momsen i ledet köpare-säljare är ett prispåslag och ingen skatt. Jämförelsevis får också nämnas att SRN avvisar en ansökan om förhandsbesked som en köpare ger in dit för att få besked angående huruvida säljaren ska debitera moms eller ej på det förvärv som köparen gör från denne. En ansökan om förhandsbesked till SRN i frågan om skattepliktig omsättning eller undantag föreligger måste göras av den part vars omsättning ska bedömas, dvs. av säljaren. Därvidlag kan spørsmålet också gälla huruvida omsättning alls kan anses uppkomma.

Det är således enligt min mening säljaren som också kan ansöka om befrielse från att behöva debitera och erlagga utgående moms på sin försäljning, enligt 60 kap. 1 § SFL. Det synes också vara lagstiftarens inställning, eftersom denne talar om enbart befrielse från skyldighet att betala mervärdesskatt etc.⁵¹⁸ Det beläggs också tydligt av förarbetena till den närmaste föregångaren till 60:1 SFL, dvs. förarbetena till 13 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483).⁵¹⁹ Där

⁵¹⁸ Jfr prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1012 och SOU 2009:58 Del 3 s. 1359 och 1360.

⁵¹⁹ Befrielseinstitutet fanns från början i 76 § GML, som överfördes till 22 kap. 9 § ML och i och med skattekontosystemet införande den 1 november 1997 överfördes det till 13 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483), och kom då att gälla vissa skatter och avgifter utöver moms. Genom att skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, infördes

anges att med ett sådant synnerligt skäl som skulle kunna medföra ”befrielse från betalning av mervärdesskatt kan inte anses fall då den skattskyldige har tagit ut skatten av sina kunder”.⁵²⁰ I fallet RÅ 1999 not. 245 angående finansieringsföretagets ingående moms och frågan huruvida återbetalningsrätt för den förelåg för företaget hade enligt min uppfattning företaget i fråga inte kunnat få möjligheten till befrielse från att belastas av debiterad ingående moms på sina förvärv prövad enligt befrielseinstitutet. En sådan ansökan hade högst sannolikt avvisats av RSV eller sedermera SKV. Försäkringsföretagets leverantörer hade i stället kunnat ansöka om befrielse från att debitera och betala utgående moms på deras försäljningar till finansieringsföretaget i fråga. Då hade synnerliga skäl i vart fall prövats, men det är ett mycket begränsat utrymme för SKV eller regeringen att medge befrielse, eftersom just synnerliga skäl krävs.

När det gäller återbetalningsrätten för ingående moms, belägger sålunda enligt min mening det faktum att befrielseinstitutet i 60:1 SFL inte omfattar ingående moms att ingående moms inte heller är skatt i ett sådant konstitutionellt hänseende som HFD anser i RÅ 1999 not. 245. Jag anser därför att jag även därigenom har stöd för min konklusion ovan av innebörd att det inte föreligger något sådant skyddsvärt intresse för den enskilde som skulle ge finansieringsföretaget återbetalningsrätt för ingående moms enbart på grund av den felskrivning som fanns i 10:11 andra st. ML före den 1 november 1995.

Av intresse beträffande tillämpningen av befrielseinstitutet enligt 60:1 SFL avseende mervärdesskatt är att jämföra med 2 kap. 20 § tullagen (2016:253),⁵²¹ som anger: ”Om det finns synnerliga skäl, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer medge nedsättning av eller befrielse från annan skatt än tull.” I samband med att SFL infördes den 1 januari 2012 fick den passus som fanns i 13 kap. 1 § andra st. skattebetalningslagen (1997:483), av innebörd att befrielseinstitutet också gällde mervärdesskatt som ska betalas till Tullverket vid import av varor (samt när punktskatt ska betalas till Tullverket), ingen motsvarighet i 60:1 SFL. Lagstiftaren hänvisade, beträffande skälen till det, till utredningens betänkande.⁵²² Där anges att SFL inte ska tillämpas på sådan skatt, eftersom det i stället är tullagen som ska tillämpas på sådan skatt och det blir otydligt om SFL och tullagen överlappar varandra. Därför kom föreslogs att SFL inte skulle innehållas någon bestämmelse om skatt – t.ex. moms – som ska betalas till Tullverket.⁵²³ Det är bara det att sedan SFL infördes 2012 har en ordning införts den 1 januari 2015, genom SFS 2014:50 och SFS 2014:51, där ”importmoms” tas ut av SKV för dem som är momsregistrerade här, medan Tullverket annars alltjämt är beskattningsmyndighet för import och således för bl.a. ”importmoms” därvidlag (jfr 21 112 000). Sålunda borde enligt min mening en motsvarighet till andra st. i 13:1 skattebetalningslagen införas i 60:1 SFL. Jag hänvisar därvidlag till unionstullkodexen [förordning (EU) nr 952/2013], som sedan den 1 maj 2016 ska tillämpas jämte tullagen (2016:253), och varav följer att tulldeklaration ska lämnas till Tullverket,

den 1 januari 2012, och ersatte bl.a. skattebetalningslagen, överfördes befrielseinstitutet till 60 kap. 1 § SFL.

⁵²⁰ Jfr prop. 1996/97:100 Del 1 s. 596.

⁵²¹ Tullagen (2016:253), som den 1 maj 2016 ersatte tullagen (2000:1281), berörs även under 21 112 000.

⁵²² Jfr prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1012, där den hänvisningen sker till ”betänkandet s. 1359 f”.

⁵²³ Jfr SOU 2009:58 Del 3 s. 1360.

utom i vissa undantagsfall, av en deklarat som ska vara etablerad inom unionens tullområde.⁵²⁴ I förarbetena till skattebetalningslagen anfördes som exempel på synnerliga skäl för befrielse enligt 13:1, att fråga vore om en utländsk företagare, som inte är registrerad själv till mervärdesskatt i Sverige, men som erlagt ”importmoms” här och senare inte kan få ersättning för det från sin svenske kund på grund av dennes konkurs.⁵²⁵ En sådan situation bör enligt min mening förfarandemässigt höra hemma i SFL, och 60 kap. 1 § däri. Att ett sådant andra st. som i 13:1 skattebetalningslagen inte har införts ännu i 60:1 SFL är således ännu ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

Sistnämnda är dock föga förvånande mot bakgrund av det svar jag fick från finansdepartementet med anledning av att jag 2014-12-12 uppmärksammade en förmodad lucka i lagen beträffande nämnda förändrade förfarande 2015 av innebörd att SKV då övertog mervärdesbeskattning av visst slag av import från Tullverket. Jag återger under 21 112 000 mitt e-brev till finansdepartementet och dess svar fyra dagar senare, vilket innebar att ingen åtgärd vidtogs och avslutades med: ”Om det skulle visa sig att reglerna är bristfälliga kan det eventuellt finnas behov att se över reglerna i framtiden.” Jag nämner också under 21 112 000 att det hade varit en bra möjlighet att göra den av mig föreslagna revideringen i samband med att tullagen (2016:253) den 1 maj 2016 ersatte tullagen (2000:1281), men ingenting hände i frågan då heller. Jag anser att det beskrivna förhållningssättet till den påtalade förmodade luckan i lagen också är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

I sistnämnda hänseende får jag också anknyta till att jag under 21 112 000 varnar för risken för upplägg med anledning av den förmodade luckan i lagen, och då även beträffande UIF. Det är en något komplex materia. Jag gör här en jämförelse med att lagstiftaren i samband med momsreformen den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, uttalade att det inte skulle anses innebära någon förändring i sak att begreppet skattskyldig angående säljaren i det andra inblandade EU-landet ersattes med beskattningsbar person i huvudregeln för UIF, 2 a kap. 3 § första st. 3 ML, utan det var enligt lagstiftaren enbart fråga om att erhålla en förbättrad *formell* överensstämmelse med vad som stipuleras om UIF av varor i art. 2.1 b i mervärdesskattedirektivet, trots att det varit en avgörande fråga i flertalet äldre skatte- och skattebrottsprocesser (jfr 12 213 177).⁵²⁶ Frågan är enligt min mening om det först ska förekomma olika upplägg och legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i RF åsidosättas godtyckligt i rättsprocesser där staten och åklagare får problem med den principen, för att lagstiftaren sedan ska lappa och laga i efterhand med sådana verklighetsfrämmande uttalanden som nyss nämnda angående förändrad lydelse av huvudregeln för UIF. Bland de äldre processer som jag nämner under 12 213 177 finns t.ex. Svea hovrätts mål B 1378/96, där HD avslög en resningsansökan, mål nr Ö 257-99, utan att finna ”anledning inhämta

⁵²⁴ Jfr ang. art. 170.2 och 170.3 i unionstullkodexen: prop. 2015/16:79 s. 113 och SOU 2015:5 s. 105. Jfr även 1 kap. 2 § första st. 6 och femte st, ML, deras lydelse enligt SFS 2016:261.

⁵²⁵ Jfr prop. 1996/97:100 Del 1 s. 596. Den beskrivna situationen för en utländsk företagare var också ett av ett fåtal exempel på befrielse från moms enligt avsnitt 3 i RSV Im 1982:3.

⁵²⁶ Jfr prop. 2012/13:124 s. 94.

förhandsavgörande från EG-domstolen”, när domen i hovrätten innebar att legalitetsprincipen åsidosattes, trots att det påstådda skattebrottet bestod i att skyldigheten att redovisa beräknad utgående moms på UIF åsidosatts utifrån dåvarande lydelse av 2 a kap. 3 § första st. 3 ML och dåför tiden det andra inblandade EU-landet inte stipulerade momsplikt för varan i fråga, finguld, i sin nationella moms lagstiftning (jfr 12 213 174). I förevarande sammanhang får jag därvidlag dessutom särskilt nämna att det inte finns något som skulle ge vid handen att beräknad utgående moms på UIF skulle vara diskvalificerad för prövning hos SKV, med möjlighet till överklagande till regeringen, genom tillämpning av befrielseinstitutet i 60:1 SFL (jfr 12 213 177).

Även om varken HFD eller HD är författningsdomstolar, kan det för övrigt vara intressant att pröva t.ex. en liknande fråga som den i RÅ 1999 not. 245 genom ansökan om rättsprövning hos HFD. Det kan finnas ett mörkertal av fall som skulle behöva prövas, men där kravet på prövningstillstånd i högsta instans, t.ex. i HFD, hindrar en prövning av t.ex. felskrivna skatteregler, genom att HFD meddelar ett kort ’ej prövningstillstånd’ vid överklagande av en dom i någon av kammarrätterna. HFD prövar ansökningar om rättsprövning, och det gäller enligt lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut. Den lagen trädde i kraft den 1 juli 2006, varvid lagen (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut upphävdes. Av den lagen följde att t.ex. rättsprövning kunde ske av om förvaltningsmyndighets beslut som berörde t.ex. legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i RF stred mot någon rättsregel på sådant sätt som sökanden anförde, och det inte fanns någon annan möjlighet till prövning, t.ex. genom att det angavs i beslutet att det inte kunde överklagas. Den möjligheten är numera borta i stort sett på skatteområdet, eftersom den nya lag som infördes den 1 juli 2006 enbart avser rättsprövning av vissa regeringsbeslut. Emellertid bör den rättssökande allmänheten ha möjlighet att hänföra en sådan fråga som den som förekom i RÅ 1999 not. 245 till HFD, genom att först pröva den i enlighet med 60:1 SFL via SKV upp till regeringen.

Jag noterar att 1 § i lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut anger att den enskilde får ansöka om rättsprövning av sina civila rättigheter och skyldigheter i den mening som avses i art. 6.1 EKMR, dvs. angående principen om rättvis rättegång. Kan det föreligga en skillnad därvidlag mellan materiella och formella skatteregler, så att exempelvis en bevisregel om att utöva avdrags- eller återbetalningsrätt kan upptas i HFD genom rättsprövning men inte – såsom i RÅ 1999 not. 245 – själva den materiella regeln om återbetalningsrätt för ingående moms? En indikation på att det skulle anses vara fallet vore att HFD avvisade en ansökan om rättsprövning med hänvisning till att en fråga om den materiella återbetalningsrätten skulle anses gälla den enskildes egendomsskydd enligt art. 1 i tp nr 1 till EKMR och inte rätten till rättvis rättegång enligt art. 6.1 EKMR. Frågan är av ett konstitutionellt intresse och den rättssökande allmänheten såväl som underinstanserna hos förvaltningsdomstolarna skulle kunna finna vägledning, genom att HFD tog upp en dylik fråga om rättsprövning.

Ansökan om rättsprövning hos HFD kan således vara ett alternativ till en ansökan hos Europadomstolen efter det att möjligheterna till remedier nationellt sett uttömts, men då måste det ske via SKV och regeringen och det krävs, som sagt, synnerliga skäl, vilket är den strängaste skrivningen i svensk skattelagstiftning.

12 213 170 Investeringsguld

12 213 171 Inledning till investeringsguld

Den 1 januari 2000 trädde enligt SFS 1999:640 nya momsregler i kraft för s.k. investeringsguld. De återfinns i 1 kap. 2 § första st. 4 a, 1 kap. 18 § och 3 kap. 10 a-10 c §§ ML och grundas på Rådets direktiv 98/80/EG om komplettering av det gemensamma systemet för mervärdesskatt och om ändring av direktiv 77/388/EEG. I mervärdesskattedirektivet återfinns den särskilda ordningen för investeringsguld i art. 344-356.

Ifrågavarande regler innebär att investeringsguld som en huvudregel undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a § ML, medan industriguld omfattas av den generella skatteplikten för varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML. Emellertid finns det enligt 3 kap. 10 b resp. 10 c §§ en möjlighet för en beskattningsbar person resp. för ett ombud att välja skattskyldighet (beskattningsoption) för omsättning till en annan beskattningsbar person resp. för förmedling av investeringsguld om den för vars räkning förmedlingen görs har valt att utnyttja beskattningsoptionen. Jag nämner kort något om vad som gäller om beskattningsoptionen utnyttjas eller inte utnyttjas:

- För den som inte har utnyttjat sin rätt att bli skattskyldig innebär undantaget från skatteplikt enligt huvudregeln på området, 3 kap. 10 a § ML, ett okvalificerat undantag. Det innebär att denne saknar avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten. Dock har vederbörande återbetalningsrätt för ingående moms som hänför sig till själva köpet av guld, enligt 10 kap. 11 c § 1 ML – förutsatt att den som omsätter investeringsguldet till vederbörande har valt att utnyttja beskattningsoptionen.⁵²⁷
- Vid omsättning av investeringsguld till plats utanför EU (export) gäller dessutom, på liknande sätt som för motsvarande situation för finansierings- och försäkringstjänster (jfr 12 213 154 och 12 213 164), att exportören har en generell återbetalningsrätt för ingående moms. Jfr 10 kap. 12 § med hänvisning till bl.a. 3 kap. 10 a § ML.
- Om beskattningsoptionen utnyttjas, sker beskattningen genom att förvärvaren ska redovisa en förvärvsmoms, enligt 1 kap. 2 § första st. 4 a ML. Förvärvaren gör – trots att omsättningen sker inom Sverige – samma slags beskattningsåtgärd som vid UIF.

⁵²⁷ Jfr prop. 1998/99:69 s. 21 och 23. Jfr även Forssén 2001 s. 215.

Säljaren som valt att utnyttja beskattningsoptionen ska inte debitera moms.

- Den som har utnyttjat beskattningsoptionen har rätt till avdrag för all ingående moms, dvs. såväl för ingående moms hänförlig till kringkostnader (overheadkostnader) som sådan som hänförlig till själva inköpet av det investeringsguld eller annat guld som krävts för framställning av investeringsguldet. Det följer av att den som valt att utnyttja beskattningsoptionen anses som skattskyldig enligt 3:10 b, trots att denne inte ska debitera moms. Därmed har vederbörande avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML.
- Se mer om avdrags- och återbetalningsrätten under 12 213 176.

Notera att guld som inte håller den finhalt som konstituerar investeringsguld (995/1000) är obligatoriskt momspliktigt, men att tekniken med förvärvsbeskattning vid försäljning inom landet mellan beskattningsbara personer gäller även när guld har en finhalt av minst 325/1000.

En faktura ska enligt 11:8 första st. ML innehålla ett flertal uppgifter – jfr 31 243 001-31 243 016. Notera att undantag från skatteplikt enligt huvudregeln i förevarande sammanhang – 3:10 a – inte undantas från faktureringsreglerna i ML enligt 11:2 ML. Om beskattningsoptionen enligt 3:10 b eller 3:10 c utnyttjas, ska det noteras genom att det i fakturan anges uppgiften *omvänd betalningsskyldighet*, eftersom köparen är skyldig att betala mervärdesskatten – jfr 11 kap. 8 § 13 ML.

Jag går igenom översiktligt följande om reglerna i ML om investeringsguld:

- under avsnitt 12 213 172, där vad som avses med investeringsguld enligt ML beskrivs;
- under 12 213 173, ang. identitetskontroll avseende köpare;
- under 12 213 174, ang. varför undantag från momsplikt för investeringsguld finns;
- under 12 213 175, ang. översikt av tillämpning av momsreglerna om investeringsguld; och
- under 12 213 176, ang. vilka avdrag för ingående moms en beskattningsbar person kan göra beträffande sin befattning med investeringsguld om denne själv inte kan utnyttja beskattningsoptionen.

12 213 172 Beskrivning av vad som avses med investeringsguld enligt ML

Utifrån 1 kap. 18 § ML och art. 344 i mervärdesskattedirektivet gör jag följande beskrivning av vad förstås med investeringsguld enligt ML:

1. guld som är *tacka eller platta* ("wafer") och
 - med en *vikt* som godtas på någon av marknaderna för investeringsguld (de fyra stora guldbörserna är London, Zürich, New York och Tokyo – dock mer än 1 gram, annars ej investeringsguld) och
 - har en *finhalt* om minst 995/1000,
 - oavsett om guldets representeras av värdepapper eller inte.
2. guldmynt som
 - har en finhalt om minst 900/1000,
 - är präglade efter år 1800,
 - är eller har varit gällande betalningsmedel i ursprungslandet och
 - normalt säljs till ett pris ej överstigande öppna marknadsvärdet för guldinnehållet i myntet med mer än 80%.

Om priset för ett guldmynt förhåller sig till värdet på guldinnehållet i myntet enligt vad nyss sagts, tyder det på ett investeringssyfte. Om däremot priset innebär överkurs 81% eller mera på grund av numismatiskt värde, gäller inte undantaget från skatteplikt i 3:10 a ML. I så fall utgör guldmyntet ett samlarföremål. Det innebär att den som omsätter guldmyntet kan välja mellan att behandla den skattepliktiga omsättningen enligt allmänna bestämmelser i ML eller enligt VMB-reglerna i 9 a kap. ML (jfr 13 110 000).

EU-kommissionen ska före den 1 december varje år i C-serien av EU:s officiella tidning offentliggöra en fullständig förteckning över vilka mynt som anses utgöra guldmynt enligt pkt 2 ovan (investeringsguld). De mynt som anges i den offentliggjorda förteckningen ska anses uppfylla kriterierna för guldmynt i förevarande mening under hela det år för vilket förteckningen offentliggörs.⁵²⁸

Om tacka eller platta uppfyller rekvisiten i pkt 1 ovan, är det investeringsguld vars omsättning undantas från skatteplikt, oavsett om det representeras av värdepapper eller inte – jfr 3:10 a ML. Guldmynt är

⁵²⁸ Jfr art. 345 i mervärdesskattedirektivet.

dock investeringsguld endast som just guldmynt och inte som representerat av värdepapper. Den distinktionen mellan olika slags investeringsguld är enligt min mening av intresse, eftersom 3:10 a ML enbart använder uttrycket *omsättning av investeringsguld* vid bestämningen av huvudregeln om undantag från skatteplikt, medan art. 346 i mervärdesskattedirektivet använder *leverans av investeringsguld*. Jag återkommer till det under 12 213 177.

12 213 173 Identitetskontroll köpare

Särskilda regler om identitetskontroll föreskrivs i SFL för säljaren av investeringsguld beträffande identiteten hos köparen vid transaktioner om 10 000 kr eller därutöver. Det följer av 39 kap. 14 § SFL, som lyder:

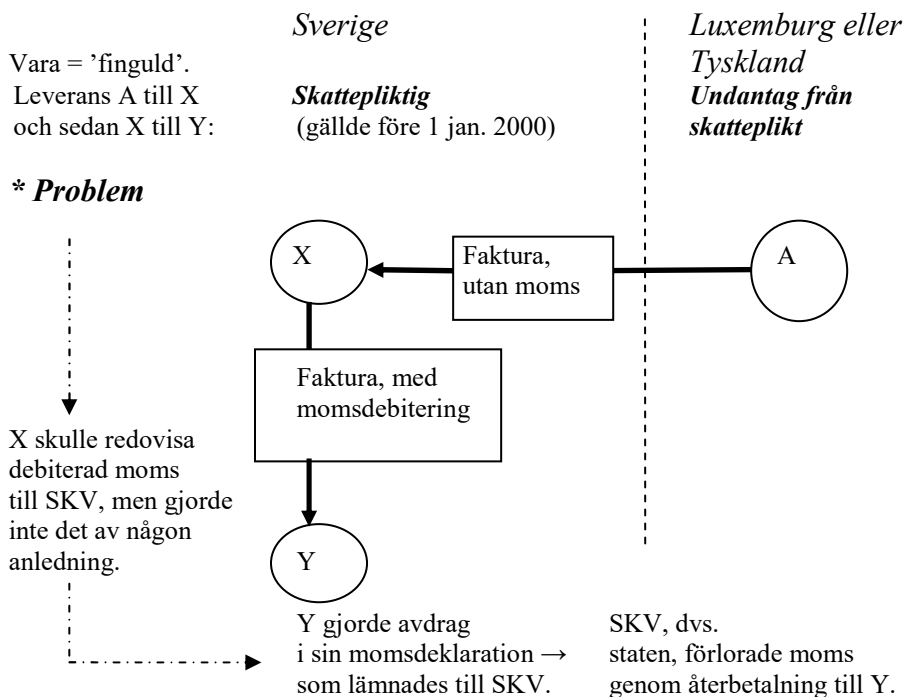
”En beskattningsbar person som omsätter investeringsguld som avses i 1 kap. 18 § mervärdesskattelagen (1994:200) i Sverige eller till ett annat EU-land ska vid en transaktion som uppgår till ett belopp motsvarande 10 000 kronor eller mer dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för köparen.

Första stycket gäller även för en transaktion som understiger 10 000 kronor men som kan antas ha samband med en annan transaktion och tillsammans med denna uppgår till minst detta belopp. Om summan inte är känd vid tidpunkten för en transaktion, ska nödvändiga identifikationsuppgifter dokumenteras så snart summan av transaktionerna uppgår till minst 10 000 kronor.

Bestämmelserna i 2 kap. 2 § första stycket 1, 3 § första stycket 2, 5 § 2 a och 6 § lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism ska även tillämpas vid transaktioner som avses i första och andra styckena.”

12 213 174 Varför undantag från momsplikt för investeringsguld finns

Problematik som föranledde att de nya reglerna infördes i ML den 1 jan. 2000 (genom SFS 1999:640 och rådets direktiv 98/80/EG)



*** Lösning**

'Finguld' görs momsfritt (investeringsguld) →

- X debiterar ej moms för leverans till Y; Y kan ej göra avdrag för ingående moms (H-reg).
- X kan utnyttja "beskattningsoptionen" för investeringsguld, men debiterar fortfarande inte moms, eftersom Y i stället förvärvsbeskattas.

Om finhalten är lägre än för investeringsguld (995/1000 för tacka/platta; 900/1000 för guldmynt), men varan ändå fortfarande utgör 'lönsamt' guld (minst 325/1000 för guldmaterial/halvfärdiga produkter), är guldets skattepliktigt (obligatoriskt). Emellertid sker även i det fallet beskattningen genom att Y förvärvsbeskattas.

I inget av de beskrivna fallen gör SKV numera någon återbetalning av moms till Y: Anledningarna är i och för sig olika, men det gemensamma är att det inte finns någon debiterad ingående moms att dra för Y i något av de tre fallen. Vid förvärvsbeskattning redovisar Y en beräknad utgående moms på förvärvet och får dra det beloppet som ingående moms i samma deklaration (jfr prop. 1994/95:57 s. 79), i den mån Y har avdrags- eller återbetalningsrätt i sin verksamhet. X debiterar ingen utgående moms som Y skulle kunna dra, dvs. Y har ingen fordran mot SKV på debiterad ingående moms. Vid undantag från skatteplikt gäller också sistnämnda, dvs. X debiterar ingen

utgående moms som Y skulle kunna dra. SKV (staten) förlorar därmed inte i någotdera fallet moms genom någon återbetalning av ingående moms till Y.

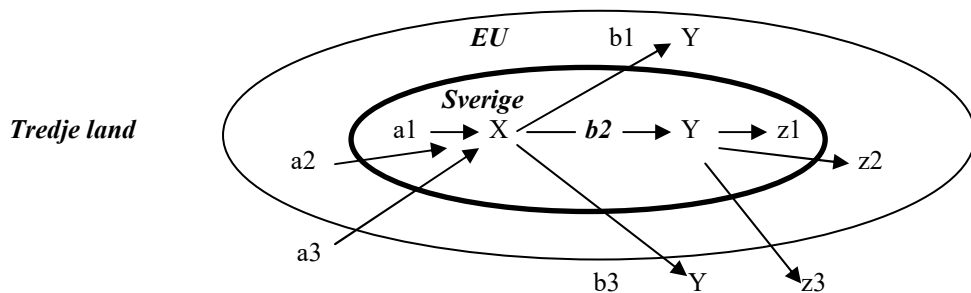
12 213 175 Investeringsguld – översikt av tillämpning av reglerna

- Omsättning av investeringsguld till privatperson: momsfri (alltid) 3:10 a

- Omsättning av investeringsguld till annan beskattningsbar person: momsfri 3:10 a
Men om X och Y båda är beskattningsbara personer:

Beskattningsoption (b) för X är möjlig. ← (Und.) 3:10 b

[Överenskommelse från fall till fall mellan X och Y. Beslut av SKV krävs inte, om X redan är momsregistrerad (i Sverige).]



a1: Ingen moms, om ej beskattningsoption (i så fall förvärvsmoms hos X)

a2: Ingen moms (UIF men momsfritt enl. H-reg)

a3: Ingen moms (import men momsfri enl. H-reg)

b1-b3 momsfritt, men X omfattas av normala momsregler om beskattningsoptionen utnyttjas →

b1: X debiterar ej moms, om Y är en beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person som ska beskattas för UIF i annat EU-land än Sverige (jfr 21 121 300).

b2: X debiterar ej moms, utan Y förvärvsbeskattas här. X och Y måste båda vara momsregistrerade här eller vara registreringskyldiga här "som en konsekvens av transaktionen", dvs. ang. omsättningen inom landet.) 1:2 första st. 4 a ML.

b3: X debiterar ej moms [varans väg = ut ur EU (export), jfr 5:3 a första st. 1-3 ML].

Om X omfattas av normala momsregler, har X avdragsrätt för *all ingående moms* (dvs. för själva inköpet+overhead, t.ex. marknadsföring och administration)

Z antas vara privatperson → Y kan ej utnyttja beskattningsoption och debiterar inte moms.

Y har därmed ej avdragsrätt enligt normala momsregler, men Y har (för undvikande av kumulativa effekter, "latent skatt") rätt till återbetalning av *ingående moms* hänförlig till *själva inköpet* av guld i 4 fall, där ett fall är **b2** [Y förvärvsmoms(+)/motsv. avdrag(-)]

OBS! Om köparen i fall z3 har *verksamhet* (momspliktig eller momsfri) i sitt (tredje) land, kan Y dra *all ingående moms* på grund av sin export av investeringsguldet (10:12 ML). Jfr, som nämnts finansierings- och försäkringstjänster (jfr 12 213 154 och 12 213 164).

12 213 176 Vilka avdrag för ingående moms som en beskattningsbar person kan göra beträffande sin befattning med investeringsguld om denne inte själv kan utnyttja beskattningsoptionen

Undantag från momsplikt → Beskattningsbar person (Y) kan ej göra avdrag för ingående moms – jfr 8:3 första st ML.

Vad gäller beträffande möjligheterna att lyfta av moms på sina utgifter för Y, som inte kan utnyttja beskattningsoptionen (och i övrigt inte heller har någon avdragsrätt, t.ex. på grund av att Y inte har någon annan verksamhet eller har verksamhet som är momsfri, såsom tillhandahållande av finansieringstjänster)?

Svaret på frågan är att det finns fyra fall där Y – trots att Y gör en momsfri omsättning av investeringsguld – har rätt till återbetalning av ingående moms hänförlig till själva inköpet av guld, nämligen beträffande Y:s:

1. förvärv av investeringsguld från någon som utnyttjat beskattningsoptionen i 3:10 b ML (dvs. Y:s förvärv från X i fall **b2** ovan – jfr 12 213 175);
2. förvärv eller import av annat guld än investeringsguld som därefter av beskattningsbar person (Y) eller för Y:s räkning omvandlas till investeringsguld;
3. förvärv av tjänster som innebär förändring av form, vikt eller finhalt på guld, inbegripet investeringsguld (10:11 c ML); och
4. (om Y är producent eller förädlare) förvärv eller import av varor eller tjänster knutna till Y:s produktion av investeringsguld eller omvandling (förädling) av guld av något slag till investeringsguld (genom återbetalningsrätten uppnås konkurrensneutralitet gentemot tredje land från vilket en privatperson kan importera investeringsguld utan ”dold skatt”) (10:11 d ML)

12 213 177 Mer om ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler – exemplet olika slag av investeringsguld

Mervärdesskattedirektivet definierar, som nämnts, inte vad som avses med vara och tjänst, utan där anges vad som avses med leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster (jfr 12 201 010 och 12 201 020). Däremot är det skillnad på olika slags investeringsguld när det gäller huruvida varan kan representeras av värdepapper eller ej:

- Investeringsguld som inte är guldmynt kan representeras av värdepapper, medan investeringsguld som består i guldmynt inte kan det. Den distinktionen av olika slag av investeringsguld är, som nämnts (jfr 12 213 172), av intresse enligt min mening, eftersom 3:10 a ML enbart använder uttrycket *omsättning av investeringsguld* vid bestämningen av huvudregeln om undantag från skatteplikt, medan art. 346 i mervärdesskattedirektivet använder *leverans av investeringsguld*. Art. 346 anger att medlemsstaterna ska tillämpa undantag från mervärdesskatt för leverans, gemenskapsinternt förvärv (numera UIF) och import av investeringsguld ”inbegripet investeringsguld som representeras av certifikat för specificerat eller ospecificerat guld eller som är föremål för handel på guldkonton, och inbegripet särskilt guldlån och swapaffärer som innefattar en äganderätt eller fordran på investeringsguld samt transaktioner med investeringsguld som omfattar future- eller forwardkontrakt vilka medför överlåtelse av ägande till eller fordran på investeringsguld”.
- Skillnaderna mellan investeringsguld av olika slag som nyss beskrivits kan t.ex. ligga i att bestämma när en omsättning ska anses ha inträffat enligt 2 kap. ML resp. var en omsättning ska placeras enligt 5 kap. ML, där omsättningar av varor hänförs till 5 kap. 2-3 a §§, medan omsättningar av tjänster hänförs till 5 kap. 5-19 §§.
- I förstnämnda hänseende erinras om att syftet med att som en huvudregel (3:10 a ML) undanta omsättning av guld i investeringssyfte är att beskatta handeln med investeringsguld på samma sätt som finansiella tjänster, vilka omfattas av ett motsvarande undantag (3:9).⁵²⁹ Härvidlag jämför jag handeln med investeringsguld i första hand med värdepappershandel enligt 3:9 tredje st. 1 ML, som anger att omsättning av bl.a. aktier utgör värdepappershandel, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte (jfr 12 213 153). Enligt min mening borde samma bestämning av förekomsten av omsättning enligt 2 kap. ML gälla för investeringsguld som kan representeras av värdepapper, dvs. investeringsguld som inte utgör guldmynt, som för värdepappershandel, varvid jag hänvisar till kategori V (ideella andelar) enligt min indelning av omsättning av tjänster i olika kategorier (jfr 12 202 101). Beträffande handel med investeringsguld bestående av guldmynt bör enligt min mening förekomsten av omsättning enligt 2 kap. ML ske såsom för

⁵²⁹ Se prop. 1998/99:69 s. 1.

varor, eftersom guldmynt alltid är specifika föremål och äganderättsövergången uttrycks genom att myntet traderas.

Ett problem med ML i förevarande hänseende är att 1:18 ML i och för sig gör samma åtskillnad mellan de båda olika slagen av investeringsguld – dvs. i guldmynt resp. annat investeringsguld – som art. 344 i mervärdesskattedirektivet, men utan att anknyta till definitionen av vara resp. tjänst i 1:6 ML. Att mervärdesskattedirektivet, som nämnts, inte definierar vad som avses med vara och tjänst, utan anger vad som avses med leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster, bör enligt min mening normalt sett inte medföra någon skillnad mellan bedömningarna enligt ML resp. mervärdesskattedirektivet av det skattepliktiga området etc (jfr 12 201 020). Emellertid kan en sådan skillnad uppkomma mellan de båda olika slagen av investeringsguld särskilt vid utnyttjande av beskattningsoptionen i 3:10 b ML, som motsvaras av art. 348 i mervärdesskattedirektivet, beroende på att frågan om en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst föreligger avgörs i tre steg enligt ML, men enbart i två steg enligt mervärdesskattedirektivet (jfr 12 201 020).

Sistnämnda innebär enligt min uppfattning att det finns ett behov av att ändra uttrycket *omsättning av investeringsguld* i ML, så att den beskrivna distinktionen som följer av art. 344 och 346 i mervärdesskattedirektivet mellan investeringsguld av olika slag kommer till uttryck direkt i 3:10 a ML. Det kan ske genom att innehållet i 1:18 återupprepas där eller flyttas dit om 1:18 därigenom utmönstras ur ML. Av bl.a. den anledningen föreslår jag också att 1:6 med definitionerna av vara och tjänst utmönstras ur ML. Samma regelteknik bör konsekvent användas i ML som används i mervärdesskattedirektivet. Det innebär att bestämningen av objektet för beskattning eller undantag sker utifrån vad som utgör omsättning av vara resp. omsättning av tjänst enligt 2 kap. ML – jfr huvudregeln om vad som utgör leverans av varor i art. 14.1 resp. huvudregeln om vad som utgör tillhandahållande av tjänster i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 201 020). Då bestäms skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt i två steg i stället för tre, varvid rättstillämparen inte behöver beakta 1:6, utan kan bedöma omsättningsfrågan i 2 kap. för att därefter gå till 3 kap. och bestämningen där av om en konstaterad omsättning är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt.

Jag anser således att 1:6 bör anses som obsolet och att regeln kan utmönstras ur ML (jfr även 12 213 213 och 12 213 235).

Historiskt sett kan därvidlag nämnas att när ML ersatte GML den 1 juli 1994 överfördes helt enkelt definitionerna av vara och tjänst från 7 § GML till 1:6 ML, varvid lagstiftaren bl.a. angav att en anpassning till vad som var internationellt gängse borde göras såtillvida att begreppet vara även skulle omfatta fastigheter. Begränsningarna av mervärdesbeskattningen skulle i stället införas i bestämmelserna om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML. I övrigt skulle innebörden av begreppen vara och tjänst bestå oförändrad.⁵³⁰ Det var dock innan momsreformen avseende investeringsguld ansågs nödvändig att genomföra år 2000. Av intresse därvidlag är att lagstiftaren i samband med införandet av ML den 1 juli 1994 ansåg att bestämningen i andra st. av anvisningarna till 7 § GML av aktie, obligation, biljett, lottsedel, presentkort och annan jämförlig handling som vara endast när handlingen omsätts eller införs som trycksak kunde slopas, eftersom den gränsdragningen mellan vara och tjänst ansågs följa direkt av dessa begrepps definitioner i 1:6 ML.⁵³¹ Enligt min mening borde, beträffande värdepapper som har representerat investeringsguld, skatteplikten för värdepappret som ett samlarobjekt i sig bestämmas genom att en begränsning av undantaget från skatteplikt stipuleras därvidlag i 3:10 a ML, på samma sätt som är fallet med sedlar och mynt som är samlarobjekt och skattepliktiga i enlighet med 3 kap. 23 § 1 ML och art. 135.1 e i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 213 152 och även 13 110 000).

- Beträffande bestämningen av var en omsättning ska placeras enligt 5 kap. ML kompliceras sedan 2010 även subjektfrågan, genom att nuvarande 5 kap. 4 § ML infördes genom SFS 2009:1333 (och SFS 2009:1334) och utvidgar, vid tillämpningen av bestämmelserna om omsättning inom landet av tjänster i 5 kap. 5-19 §§, begreppet beskattningsbar person i förhållande till 4 kap. 1 § ML (jfr 11 100 000 och 21 220 200).

I förevarande sammanhang erinrar jag om de processer som pågick i förvaltningsdomstolarna och de allmänna domstolarna i slutet av 1990-talet och början av 2000-talet om investeringsguldsaffärer, där bestämningen av vad som avsågs med gemenskapsinternt förvärv (numera UIF) var av avgörande betydelse för utgången i målen.⁵³² Lagstiftaren anger, när denne i samband med den momsreform som genomfördes den 1 juli 2013 genom SFS 2013:368 och som i första hand avsåg att

⁵³⁰ Jfr prop. 1993/94:99 s. 128 med hänvisning till prop. 1989/90:111 s. 189.

⁵³¹ Jfr prop. 1993/94:99 s. 128.

⁵³² Jfr Forssén FöreläsningsPM Svensk Juriststämman 2001-11-14.

frikoppla den momsmässiga skattesubjektsbestämningen från inkomstskatterätten,⁵³³ att *någon förändring i sak är inte avsedd*, när lagstiftaren samtidigt i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML ersätter skattskyldig med beskattningsbar person med avseende på säljaren i det andra EU-landet vid ett UIF (tidigare gemenskapsinternt förvärv). Det ska enligt lagstiftaren enbart innebära att en förbättrad *formell* överensstämmelse med motsvarande bestämmelser om UIF av varor i art. 2.1 b i mervärdesskattedirektivet.⁵³⁴

Det må vara att lagstiftaren uttalar sig om huruvida en förändring i sak är avsedd, men det utgör inte någon analys av gällande rätt. Om lagstiftaren med sitt uttalande i förarbetena anser att gällande rätt inte skulle ha förändrats, när skattskyldig utmönstrades ur 2 a kap. 3 § första st. 3 ML den 1 juli 2013 och ersattes med beskattningsbar person, är jag av en annan mening. Till belägg för min uppfattning hänvisar jag till min genomgång av olika fall vid min föreläsning i början på 2000-talet, där bl.a. nyss nämnda lagrum berördes.⁵³⁵ Om exempelvis Tyskland eller Luxemburg, till skillnad från Sverige, avvek från EU-rätten och i den nationella moms­lagstiftningen gjorde undantag från skatteplikt för omsättning av investeringsguld (jfr 12 213 174), kunde det enligt min uppfattning ifrågasättas utifrån legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 RF om avsedd beskattning för gemenskapsinternt förvärv (numera UIF) kunde åläggas en köpare i Sverige mot dennes vilja utifrån dåvarande lydelse av 2 a kap. 3 § första st. 3 ML, när säljaren på grund av objektets status i det andra inblandade EU-landet inte föranledde att säljaren blev skattskyldig där för sin försäljning.⁵³⁶ Att lagstiftaren verkar sakna kunskap om den betydelse i *materiellt* hänseende som – i EU-rättslig mening för förevarande sammanhang – den felaktiga användningen av skattskyldig i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML innebar för

⁵³³ Jfr huvudfråga A i Forssén 2011.

⁵³⁴ Jfr prop. 2012/13:124 s. 94.

⁵³⁵ Jfr Forssén FöreläsningsPM Svensk Juriststämman 2001-11-14, där jag bl.a. anförde beträffande ett av de fall som jag redogjorde för, Svea hovrätts mål B 1378/96, att bruket av *skattskyldig* i stället för skattskyldig person (numera beskattningsbar person) i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML var av avgörande betydelse för en bedömning av beskattningsfrågan, och därigenom av begreppet oriktig uppgift, baserad på gällande rätt.

⁵³⁶ Se Forssén 2008 s. 25, där jag – förutom till Forssén FöreläsningsPM Svensk Juriststämman 2001-11-14 – hänvisar till: Forssén 2000 (1); Forssén 2001, Bilaga 3 avsnitten 3.2.2 och 4.5 (s. 420f och 436f), Forssén 2005 (1) och Forssén 2005 (2). Jag nämner därvidlag även att Sveriges advokatsamfund också tog upp frågan i ett remissvar 2004-12-22 på Finansdepartementets remiss 2004-11-04.

bestämningen av vem som ansågs göra ett gemenskapsinternt förvärv (numera UIF) är inte ägnat att stärka rättssäkerheten.

Resningsärenden kan alltid aktualiseras avseende sådana frågor som beträffande 2 a kap. 3 § första st. 3 ML, dess lydelse före momsreformen den 1 juli 2013,⁵³⁷ men den för tillämpare av gällande rätt, såsom den är skriven idag, intressanta frågan är enligt min mening om inte lagstiftaren också har missat något beträffande både den momsmässiga skattesubjekts- och objektsbestämningen, när det gäller nyss nämnda momsreform den 1 januari 2010, genom SFS 2009:1333 (och SFS 2009:1334). Uttrycket *omsättning av investeringsguld* i ML borde enligt min mening ändras, så att den beskrivna distinktionen som följer av art. 344 och 346 i mervärdesskattedirektivet mellan investeringsguld av olika slag kommer till uttryck direkt i 3:10 a ML, genom att innehållet i 1:18 återupprepas där eller flyttas dit om 1:18 därigenom utmönstras ur ML.

Reflektionerna angående investeringsguld i förevarande avsnitt – jämte vad jag också anför därvidlag under 12 213 164 – visar enligt min uppfattning på ännu ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Under 12 212 211 har jag för övrigt redan nämnt betänkligheter från lagstiftarens sida i samband med just momsreformen den 1 juli 2013.

⁵³⁷ HD avslog i mål nr Ö 257-99 en resningsansökan beträffande Svea hovrätts dom i mål B 1378/96 utan att finna ”anledning inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen”. Se Forssén 2005 (1) s. 121 (med hänvisning till fler sammanhang där jag har nämnt avslaget). Jag anser att lagstiftarens uttalande i samband med momsreformen den 1 juli 2013, av innebörd att ersättningen i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML av skattskyldig med beskattningsbar person inte skulle innebära någon förändring i sak, är så verklighetsfrämmande – mot bakgrund av frågans betydelse i flertalet äldre processer – att en ansökan om resning i Svea hovrätts mål B 1378/96 borde beviljas av HD, om en sådan ingavs efter den 1 juli 2013, eftersom köparen i det målet dömdes till straff enbart på tolkningen av den tidigare lydelsen av 2 a kap. 3 § första st. 3 ML. Jfr även 12 213 164, där jag anför mer som kan tas till stöd för sådan resningsansökan, samt att det för övrigt saknas stöd för att beräknad utgående moms på UIF skulle vara diskvalificerad för prövning hos SKV, med möjlighet till överklagande till regeringen, genom tillämpning av befrielseinstitutet i 60:1 SFL.

12 213 200 Personliga tjänster och kommunikation m.m.

12 213 201 Personliga tjänster

Personliga tjänster, enligt den indelning av omsättning av tjänster i olika kategorier som jag gör i detta arbete och där sådana tjänster hänförs till kategori I (jfr 12 202 101), har berörts något tidigare i framställningen, nämligen:

- under 12 213 111 angående undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 1 ML för en utövande konstnärs framförande av t.ex. ett musikaliskt verk;
- under 12 213 151 och 12 213 152 angående den del av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 9 § ML som berör bank- och finansieringstjänster samt angående skattepliktiga konsulttjänster etc. inom den sektorn; och
- under 12 213 160-12 213 164 angående försäkringstjänster.

Här ska nämnas några ytterligare exempel på personliga tjänster som omfattas av skatteplikt respektive undantag från skatteplikt:

- Konsulttjänster är, som nämnts (jfr 12 201 031, 12 213 151, 12 213 152, 12 213 153 och 12 213 162), skattepliktiga i enlighet med 3 kap. 1 § första st. ML. De tillhandahålls inom utredande och rådgivande verksamheter inom ekonomiska, administrativa och juridiska områden i vidsträckt bemärkelse. Exempelvis gäller det tekniska konsulttjänster.⁵³⁸ Således omfattas konsultföretag, advokater, revisorer, arkitektbyråer, ingenjörbyråer och reklambyråer etc. av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster, enligt 3:1 första st. ML. Det gör även t.ex. annars momsfria verksamheter såsom banker, finansieringsföretag och börsmäklare, när de konkurrerar med tjänster som tillhandahålls av konsulter etc. Dessutom anges explicit i 3:9 andra st. ML att vissa tjänster inom finanssektorn att vissa tjänster, t.ex. inkasso, omfattas av skatteplikt (jfr 12 213 151 och 12 213 152).
- Genom momsreformen 1991 (SFS 1990:576) gjordes, som nämnts (jfr 12 201 031), tjänsterna generellt skattepliktiga i likhet med vad som gällde för varorna. Det innebar bl.a. att

⁵³⁸ Jfr lagstiftarens uttalande i samband med att tjänsterna gjordes i princip generellt skattepliktiga 1991 (i likhet med vad som redan var fallet med varorna), genom SFS 1990:576 – se prop. 1989/90:111 s. 105. Jfr även Forssén 2001 s. 206.

skatteplikt infördes den 1 januari 1991 för alla förekommande personliga tjänster utom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning.⁵³⁹

- Sjukvård, tandvård och social omsorg utgör enligt 3 kap. 4-7 §§ ML områden som omfattas av okvalificerade undantag från skatteplikt för omsättning av varor och tjänster. Dessa undantag berörs under 12 213 210-12 213 214.
- Utbildning är i vissa former och under vissa förutsättningar ett område som omfattas av okvalificerat undantag från skatteplikt för omsättning av varor och tjänster, enligt 3 kap. 8 § ML. Det undantaget berörs under 12 213 220-12 213 224.

12 213 210 Vårdområdet

12 213 211 Inledning till vårdområdet

Undantag från skatteplikt stipuleras i 3 kap. 4-7 §§ ML för sjukvård, tandvård och social omsorg. Lagrummen lyder:

3 kap. 4 § ML

”Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg samt tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården eller omsorgen omsätter som ett led i denna.

Undantaget omfattar även

- kontroller och analyser av prov som tagits som ett led i sjukvården eller tandvården, och
- omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, när produkten eller tjänsten tillhandahålls av tandläkare eller tandtekniker.

Undantaget gäller inte omsättning av glasögon eller andra synhjälpmedel även om varorna omsätts som ett led i tillhandahållandet av sjukvård.

Undantaget gäller inte omsättning av varor när de omsätts av apotekare eller receptarier. Beträffande omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus finns särskilda bestämmelser i 23 § 2.

Undantaget gäller inte vid vård av djur.”

⁵³⁹ Jfr prop. 1989/90:111 s. 105.

3 kap. 5 § ML

”Med sjukvård förstås åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsbörd,

- om åtgärderna vidtas vid sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna eller, inom enskild verksamhet, vid inrättningar för sluten vård, eller
- om åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården.

Med sjukvård förstås även sjuktransporter som utförs med transportmedel som är särskilt inrättade för sådana transporter.

Med sjukvård jämställs medicinskt betingad fotvård.”

3 kap. 6 § ML

”Med tandvård förstås åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan.”

3 kap. 7 § ML

”Med social omsorg förstås offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg.”

Det får noteras att förevarande undantag från skatteplikt motsvaras närmast av art. 132.1 b-e och g, h, o och p i mervärdesskattedirektivet som anger att medlemsstaterna ska undanta följande från skatteplikt:

Art. 132.1 b

”Sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art.”

Art. 132.1 c

”Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.”

Art. 132.1 d

”Leveranser av organ, blod och mjölk från människor.”

Art. 132.1 e

”Tillhandahållande av tjänster av tandtekniker inom ramen för deras yrkesutövning samt leveranser av tandproteser av tandläkare och tandtekniker.”

Art. 132.1 g

”Tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, däribland sådana som görs av ålderdomshem, av offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär.”

Art. 132.1 h

”Tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till skydd av barn och ungdomar vilka görs av offentligrättsliga organ eller andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär.”

Art. 132.1 o

”Tillhandahållande av tjänster och leverans av varor vilka görs av organisationer vars transaktioner är undantagna från skatteplikt i enlighet med b, g, h, i, l, m och n, i samband med penninginsamlingsevenemang som anordnas uteslutande till förmån för organisationen själv, förutsatt att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.”

Art. 132.1 p

”Transport av sjuka eller skadade personer i för ändamålet särskilt utformade fordon vilken utgörs av organ med vederbörligt tillstånd.”

Ang. art. 132.1 o får nämnas att art. 132.2 i mervärdesskattedirektivet anger följande:

”Medlemsstaterna får för tillämpningen av punkt 1 o införa nödvändiga restriktioner, särskilt vad beträffar antalet evenemang eller de intäktsbelopp som kan undantas.”

Beträffande de undantag från skatteplikt inom vård- och omsorgsområdena som följer av art. 132.1 b, g och h är även art. 133 första st. i mervärdesskattedirektivet av intresse. Art. 133 första st. lyder:

”Medlemsstaterna får, när det gäller andra organ än offentligrättsliga organ, i varje enskilt fall göra undantagen i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n beroende av att ett eller flera av följande villkor är uppfyllda:

a) Organen i fråga får inte ha som mål att systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.

b) Organen i fråga skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis av personer som inte har något direkt eller indirekt intresse, vare sig själva eller genom en mellanman, av verksamhetens resultat.

c) De priser som organen sätter skall vara godkända av de offentliga myndigheterna eller inte överstiga sådana priser eller, när det gäller transaktioner vars pris inte är föremål för godkännande, vara lägre än de priser som debiteras för liknande tjänster av kommersiellas företag som måste betala mervärdesskatt.

d) Undantagen får inte befaras vålla snedvridning av konkurrensen till skada för kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.”

Ang. ovan nämnda art. 132.1 b, g och h är dessutom art. 134 i mervärdesskattedirektivet av intresse. Art. 134 lyder:

”Tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor skall i följande fall inte omfattas av undantaget från skatteplikt som avses i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n:

a) När transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna skall kunna utföras.

b) När det grundläggande syftet med transaktionerna är att vinna ytterligare intäkter åt organet genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.”

Här ska också nämnas art. 132.1 f i mervärdesskattedirektivet, som lyder:

”Tillhandahållande av tjänster av fristående grupper av personer vilka bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt eller för vilken de inte är en beskattningsbar person, i syfte att tillhandahålla medlemmarna av dessa grupper tjänster som är direkt nödvändiga för att bedriva denna verksamhet, om grupperna endast begär ersättning av sina medlemmar för deras andel av gemensamma utgifter, förutsatt att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.”

Art. 132.1 f är implementerad i 3 kap. 23 a § ML, där undantag stipuleras för *vissa interna tjänster* och som berörs under 12 202 022. Lagrummet 3 kap. 23 a § ML lyder:

”Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer, om

- verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna,
- tjänsterna är direkt nödvändiga för utövandet av verksamheten, och
- ersättningen för tjänsterna exakt motsvarar den fysiska eller juridiska personens andel av de gemensamma kostnaderna för tjänsternas tillhandahållande.

Undantaget avser endast sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls av någon annan utanför gruppen.”

Även om 3:23 a ML kan avse andra tillhandahållanden av tjänster än inom vård och omsorg i art. 132.1, nämner jag undantaget enbart i förevarande sammanhang, eftersom det – i likhet med exemplifieringen i förarbetena – i praktiken i första hand bör omfatta sjukvårdsområdet och då angående omsättning av tjänster vilka fristående yrkesgrupper med medicinsk eller liknande karaktär tillhandahåller sina medlemmar och som avser deras undantagna verksamhet (jfr 12 202 022).⁵⁴⁰

⁵⁴⁰ Jfr prop. 1997/98:148 s. 63 och 64. Jfr även EU-målet 348/87 (SUFA) och Forssén 2001 s. 100 och 101.

Undantagen från skatteplikt på vårdområdet är *okvalificerade*, och berättigar således inte till vare sig avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import för att skapa omsättningar av varor och tjänster inom sjukvård, tandvård och social omsorg (jfr kommentar F under 12 210 000). Detsamma gäller beträffande nämnda vissa interna tjänster enligt 3:23 a ML. Det följer av att 4-7 §§ och 23 a § i 3 kap. inte anges i 10 kap. 11 § första st. ML, där de kvalificerade (återbetalningsberättigande) undantagen anges. Det föreligger i förevarande fall inte heller någon återbetalningsrätt för ingående moms, om kunderna är etablerade utanför EU. Det följer av att ifrågavarande undantag inte anges i 10 kap. 11 § andra st. ML (jfr 12 213 154 och 12 213 164). Se dock under 12 213 212 ang. omsättning utanför EU av modersmjölk, blod eller organ från människor resp. av läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus etc.

Undantagen från skatteplikt för sjukvård, tandvård och social omsorg omfattar enligt 3:4 första st. ML också tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården eller omsorgen omsätter som ett led i denna. Emellertid omfattar momsfriheten inte varor eller tjänster som mot avgift tillhandahålls en vård- eller omsorgstagare efter dennes fria val. Mat som tillhandahålls en patient etc. som en integrerad del av vården blir enligt förarbetena momspliktig, medan vad som tillhandahålls patienter, anställda eller besökare i kiosker, restauranger, frisörinrättningar eller liknande omfattas av den generella momsplikten.⁵⁴¹

I samband med momsreformen 1991, genom SFS 1990:576 (jfr 12 201 031), angav lagstiftaren att momsfriheten för sjukvård borde omfatta endast vad som tillhandahålls vårdtagaren, inte vad som tillhandahålls andra.⁵⁴² RSV (numera SKV) ansåg till en början att undantaget enbart skulle gälla i ledet mellan det sjukhus som fakturerar patienten och patienten, men inte mellan t.ex. den specialist som sjukhuset har anlitat som vårdande underentreprenör och sjukhuset. Emellertid klarlades rättsläget, genom att HFD i RÅ 1993 ref. 13 ansåg att det är den vårdande underentreprenörens faktiska verksamhet som ska bedömas. Någon sådan kontraktuell bedömning som RSV förespråkade ska inte ske utan den vårdande underentreprenören ska också omfattas av undantaget från skatteplikt för sjukvård, om denne faktiskt utför sjukvård.⁵⁴³

Jfr även 12 213 235 och 12 213 240, ang. vård och omsorg och elektroniska tjänster.

⁵⁴¹ Jfr prop. 1989/90:111 s. 107 och 108. Jfr även Forssén 2001 s. 193 och 197.

⁵⁴² Jfr prop. 1989/90:111 s. 107.

⁵⁴³ Jfr prop. 1993/94:99 s. 151. Jfr även Forssén 2001 s. 193.

12 213 212 Sjukvård

Ett undantag från momsplikt för sjukvård bör enligt förarbetena omfatta vård som ligger inom de allmänpolitiska målsättningarna för vilka typer av vård som bör ha stöd från samhället. Vidare undantas områden som i väsentlig omfattning påverkar den allmänna sjukförsäkringen. Undantaget ska emellertid inte nå så långt att det träffar skönhetsvård, allmän rekreation e.d.⁵⁴⁴ Den typen av personliga tjänster är skattepliktiga och omfattas av den generella momssatsen om 25 % (jfr 12 200 001). Med sjukvård förstås enligt 3:5 första st. ML åtgärder för att medicinskt förebygga (profylax), utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsörd, om:

- vården vidtas inom offentliga eller enskilda vårdinstitutioner eller
- av någon med särskild yrkeslegitimation inom sjukvården.

I sistnämnda hänseende får noteras att enligt förarbetena till momsreformen 1991 (SFS 1990:576 – 12 201 031) avses med särskilt legitimerade inom vården följande: läkare, tandläkare, sjuksköterskor, barnmorskor, sjukgymnaster, logoped, psykologer, psykoterapeuter och kiropraktorer (jfr 12 213 211).⁵⁴⁵ Genom SFS 1994:861 gäller från och med den 1 oktober 1994 undantaget från skatteplikt för särskilt legitimerade också för naprapater.⁵⁴⁶ SKV anger därutöver följande som yrkeskategorier som kan ha särskild legitimation inom vården: apotekare, arbetsterapeut, audionom, biomedicinsk analytiker, dietist, optiker, ortopedingenjör, receptarie, röntgensjuksköterska, sjukhusfysiker och tandhygienist.⁵⁴⁷ Undantag från skatteplikt för särskilt legitimerade personer gäller för övrigt oavsett i vilken företagsform deras verksamheter bedrivs.⁵⁴⁸

Beträffande legitimerade optiker får särskilt nämnas att HFD enligt RÅ 1993 ref. 57 anser att synundersökning utförd av legitimerad optiker, utan samband med försäljning av glasögon eller andra synhjälpmedel, utgör momsfri sjukvård. Emellertid gäller enligt 3 kap. 4 § tredje st. ML undantaget från skatteplikt uttryckligen inte omsättning av glasögon eller andra

⁵⁴⁴ Jfr prop. 1989/90:111 s. 106 och 107. Jfr även Forssén 2001 s. 194.

⁵⁴⁵ Jfr prop. 1989/90:111 s. 107. Jfr även Forssén 2001 s. 195.

⁵⁴⁶ Jfr även Forssén 2001 s. 195.

⁵⁴⁷ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 2, avsnitt 25.2.4 (s. 968-969).

⁵⁴⁸ Jfr prop. 1989/90:111 s. 191. Jfr även Forssén 2001 s. 196.

synhjälpmedel, även om varorna omsätts som ett led i tillhandahållandet av sjukvård (jfr 12 213 211).⁵⁴⁹ En sammansatt transaktion bestående i tillhandahållande av synundersökning och glasögon eller andra synhjälpmedel utgörs av åtskiljbara prestationer och då gäller huvudregeln om delning i 7:7 ML: Synundersökningen undantas från momsplikt, medan momsplikt gäller för synhjälpmedel (jfr 12 210 010 och 12 212 140).

Enligt HFD:s rättspraxis föreligger till och med undantag från skatteplikt för helt Internetbaserad sjukvård, dvs. för vård där legitimerade läkare diagnostiserar och behandlar patienter utan att träffa dem fysiskt.⁵⁵⁰

Enligt ett förhandsbesked från SRN 2017-07-06 omfattas inte behandling enligt konduktiv pedagogik som ges av en konduktor av sjukvårdsundantaget i ML.

Inom vård och omsorg är det vanligt att personal inom dessa yrken tillhandahålls av bemanningsföretag (jfr även 12 213 214). Om ett sådant företag inte tillhandahåller vård eller omsorg som omfattas av undantag från skatteplikt, gäller enligt min mening den generella skatteplikten enligt 3 kap. 1 § första st. ML för personaluthyrning, oavsett om den personal som hyrs ut till exempelvis ett vårdföretag eller sjukhus är legitimerad inom aktuellt vård- eller omsorgsyrike. Undantag från den generella skatteplikten ska tolkas och tillämpas restriktivt (jfr 12 210 010). Därför bör enligt min mening personaluthyrning också i nämnda situation omfattas av den generella skatteplikten, för att inte konkurrensen ska snedvridas, och därvid gäller den generella momssatsen om 25 % (jfr 12 200 001). I samband med momsreformen 1991 angav lagstiftaren i förevarande hänseende att uthyrning av arbetskraft, dvs. tillhandahållanden som innebär att en arbetsgivare enbart ställer en anställd till en kunds förfogande och där kunden mot ersättning till arbetsgivaren disponerar över den anställde en viss tid, ska omfattas av skatteplikten.⁵⁵¹ Således bör enligt min mening bemanningsföretag omfattas av den generella momsplikten även om den personal som hyrs ut själv har legitimation inom aktuellt vård- eller omsorgsyrike, för att inte konkurrensen ska snedvridas i förhållande till momsskyldiga personaluthyrningsföretag och konsultföretag etc (jfr även 12 213 213 och 12 213 214). Om däremot företaget i fråga inte bara hyr ut personal, utan tar ett vård- eller omsorgsansvar och

⁵⁴⁹ Jfr prop. 1989/90:111 s. 191, där lagstiftaren – i motsats till sedermera HFD – uttalade att den särskilda legitimationen för glasögonoptiker inte föll in under bestämmelsen om vård som tillhandahålls av någon med särskild legitimation. Jfr även Forssén 2001 s. 195 och 196.

⁵⁵⁰ Jfr HFD 2016 ref. 82.

⁵⁵¹ Jfr prop. 1989/90:111 s. 112.

tillhandahåller vård eller omsorg i enlighet med 3 kap. 4-7 §§ ML som underentreprenör åt exempelvis ett sjukhus, gäller enligt min uppfattning undantag från momsplikten (jfr 12 213 211).

Momsfriheten för sjukvård omfattar inte sådana hälsohem som närmast fungerar som pensionat eller rekreationsanläggningar med friskvård och kostomläggning på programmet. Den typen av hälsohem omfattas av vad som förstås med rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet, och omfattas av skatteplikt med tillämpning av den reducerade momssatsen om 12% (jfr 12 212 010 och 12 212 114).⁵⁵²

Genom SFS 1993:642 gäller från och med den 1 juli 1993 undantaget från skatteplikt för sjukvård också beträffande medicinskt betingad fotvård.⁵⁵³

Genom ändring i ML när Sverige blev EU-medlem, dvs. genom SFS 1994:1798, gäller från och med den 1 januari 1995 undantaget från skatteplikt för sjukvård också för ambulanstransporter.⁵⁵⁴

Undantaget från skatteplikt för sjukvård etc. gäller uttryckligen inte vård av djur, enligt 3 kap. 4 § femte st. ML. Vård av djur omfattas av skatteplikt och den generella momssatsen om 25 % (jfr 12 200 001). Det kan för övrigt anses följa redan av att djur utgör varor enligt 1:6 ML (jfr 12 201 010).

I samband med sistnämnda får nämnas att människor inte är varor, utan rättssubjekt. Däremot kan organ etc. omsättas inom sjukvården, och då stipuleras i 3 kap. 23 § 3 ML att undantag från skatteplikt gäller för omsättning av modersmjölk, blod eller organ från människor. Organ etc. kan omsättas internationellt och sedan den 1 januari 2000 gäller, genom SFS 1999:640, att omsättning av organ, blod eller modersmjölk från människa som sker utanför EU utgör kvalificerat undantag från skatteplikt. Det följer av att 3 kap. 23 § 3 anges i 10 kap. 12 § ML (jfr 12 213 211).⁵⁵⁵ I sammanhanget får också nämnas att SKV anser att transport av avlidna utgör personbefordran, varför den reducerade momssatsen om 6 % får anses gälla därvidlag (jfr 12 213 231).⁵⁵⁶

Beträffande undantaget från skatteplikt avseende kontroller och analyser av prov som har tagits som ett led i sjukvården, enligt 3 kap. 4 § andra stycket första strecksatsen (jfr 12 213 211), får följande nämnas. Om vårdgivaren (eller den vårdande entreprenören) tar ett blodprov från

⁵⁵² Jfr även Forssén 2001 s. 194.

⁵⁵³ Jfr 3 kap. 5 § tredje st. ML och 12 213 211.

⁵⁵⁴ Jfr 3 kap. 5 § andra st. ML och 12 212 211.

⁵⁵⁵ Jfr även Forssén 2001 s. 199.

⁵⁵⁶ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 13.4.9 (s. 462).

patienten och lämnar det för analys till ett utomstående laboratorium, blir laboratoriets analys momsfri, trots att laboratoriet inte är vårdgivare (eller vårdande entreprenör) i förhållande till patienten. Med den särbestämmelsen åstadkoms konkurrensneutralitet mellan vårdgivarens (eller vårdande entreprenörens) egen laboratorieverksamhet och vårdgivarens (eller vårdande entreprenörens) upphandling av tjänster från fristående laboratorier.⁵⁵⁷

Apotekare och receptarier är, som nämns ovan, exempel på yrkeskategorier som kan omfattas av särskild legitimation, och som därmed omfattas av undantaget från skatteplikt inom vården för de *tjänster* som de utför i kraft av legitimationen. Undantag från skatteplikt inom vård och omsorg gäller dock inte omsättning av *varor* när de omsätts av apotekare eller receptarier, enligt 3 kap. 4 § fjärde st. första men. ML (jfr 12 213 211). Då gäller den generella momssatsen om 25 %, om inte det är fråga om sådana varor som utgör livsmedel och därmed omfattas av den reducerade momssatsen om 12 % (Jfr 12 214 020). Emellertid gäller enligt andra men. i samma lagrum, genom hänvisning till 23 § 2, undantag från skatteplikt för omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus eller förs in i landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning. Det undantaget är kvalificerat om omsättningen sker utanför EU, vilket följer av att 3 kap. 23 § 2 anges i 10 kap. 12 § ML (jfr 12 213 211).

För övrigt får nämnas att begreppet företagshälsovård används i olika sammanhang. Emellertid utgör det inte något särskilt begrepp som i sig skulle innebära momsfrihet, utan det är begreppet sjukvård i momssammanhang som ska prövas för att bestämma omfattningen av undantag från skatteplikt enligt ML i förevarande sammanhang.

12 213 213 Tandvård

Med tandvård förstås enligt 3 kap. 6 § ML åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan (jfr 12 213 211). Momsfri tandvård kan erhållas inom institutionsvården och undantaget gäller även för tandvård hos legitimerade tandläkare eller legitimerade tandhygienister (jfr 12 213 212).⁵⁵⁸

Momsfriheten gäller för alla varor och tjänster som tillhandahålls som ett led i tandvården (12 213 211). På motsvarande sätt som för sjukvård gäller undantag även i underentreprenörssituationerna, dvs. för (tand)vårdande entreprenör (jfr 12 213 211 och 12 213 212).

⁵⁵⁷ Jfr prop. 1989/90:111 s. 191 och 192 och prop. 1993/94:99 s. 151. Jfr även Forssén 2001 s. 197 och 198.

⁵⁵⁸ Jfr även Forssén 2001 s. 199.

Momsfrihetens räckvidd överensstämmer således i princip med momsfriheten för sjukvård.⁵⁵⁹

Här får nämnas att bestämningen av skattesubjektet resp. av objektet vars omsättning kan vara skattepliktig eller undantagen från skatteplikt kan behöva ske i ett sammanhang. Ett förhandsbesked från SRN, SRN 2005-12-21, har betydelse därvidlag, när branschorganisationer exempelvis inom privat vård eller omsorg behöver anlita medlemmar för att driva branschfrågor utan att fråga blir om skattepliktig personaluthyrning (jfr 12 213 212). Ett aktiebolag som bedrev tandvård erhöll en s.k. stilleståndsersättning från ett servicebolag till den branschorganisation där tandvårdsbolagets ägare var medlem. Sökandena i ärendet var tandvårdsbolaget och branschorganisationens servicebolag. SRN ansåg att även om ett tandvårdsbolag som drevs av en av medlemmarna i branschorganisationen hade en egentlig näringsverksamhet, kunde för övrigt belopp som det bolaget uppbar från branschorganisationens servicebolag inte anses ingå i dess yrkesmässiga verksamhet (numera ekonomiska verksamhet), varvid SRN också hänvisade till 4 kap. ML och art. 4 i sjätte direktivet (numera art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet). SRN ansåg att stilleståndsersättningen till medlemmens aktiebolag (tandvårdsbolaget), utgick för ett sådant förtroendemannauppdrag för medlemmen att uppdraget inte kunde anses utgöra ”någon av bolaget bedriven näringsverksamhet enligt 13 kap. första stycket IL eller därmed jämförlig rörelse”. SRN, som noterade att ”bedömningen får anses vara i överensstämmelse med sjätte mervärdesskattedirektivet” (numera mervärdesskattedirektivet), ansåg sålunda att stilleståndsersättningen inte skulle föranleda mervärdesbeskattning.⁵⁶⁰ Även om stilleståndsersättningen skulle kunna anses utgöra en omsättning, ingick den inte i aktiebolagets yrkesmässiga (ekonomiska) verksamhet. Trots att kopplingen från 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. IL för bestämningen av skattesubjektet upphörde den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, vilket för övrigt huvudfråga A i min licentiatavhandling också gällde (jfr 12 212 115),⁵⁶¹ bör SRN 2005-12-21 enligt min uppfattning alltså vara av intresse för liknande fall beträffande behandlingen av stilleståndsersättningar enligt ML.

Undantaget från skatteplikt för tandvård gäller inte vård av djur, enligt 3 kap. 4 § femte st. ML. Vård av djur omfattas av skatteplikt och den generella momssatsen om 25 % (jfr 12 213 212).⁵⁶²

⁵⁵⁹ Jfr även Forssén 2001 s. 199.

⁵⁶⁰ Jfr även Forssén 2011 s. 158. Jag biträdde för övrigt sökandena i förhandsbeskedet.

⁵⁶¹ Jfr Forssén 2011.

⁵⁶² Jfr även Forssén 2001 s. 199.

Genom införandet av ML den 1 juli 1994 blev, i likhet med vad som redan gällde för sjukvård (jfr 12 213 212), även kontroll och analys av prov som tagits som ett led tandvård undantagen från skatteplikt, enligt 3 kap. 4 § andra st. första strecksatsen.⁵⁶³

Före den 1 januari 2015 angavs i 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen ML undantag från skatteplikt för omsättning av dentaltekniska produkter och tjänster avseende sådana produkter, genom att undantaget bestämdes med avseende på mottagaren, där tandläkare och dentaltekniker samt den för vars bruk produkten är avsedd (patienten) angavs. Det var inte förenligt med ordalydelsen av art. 132.1 e i mervärdesskattedirektivet, som lyder: ”Tillhandahållande av tjänster av tandtekniker inom ramen för deras yrkesutövning samt leveranser av tandproteser av tandläkare och tandtekniker.” (jfr 12 213 211). Problemet var dels att enbart de båda yrkeskategorierna – tandläkare och tandtekniker – anges där och inte patienten, dels att direktivbestämmelsen anger att tillhandahållandet (omsättningen) ska bestämma undantaget och att det således inte ska bestämmas med avseende på karaktären hos en mottagare av tjänsten. Lagstiftaren hänvisade till att undantag ska tolkas och tillämpas restriktivt enligt EU-domstolens praxis (jfr 12 210 010) och till EU-målet C-401/05 (VDP Dental Laboratory), och föreslog att lagrummet i fråga ändrades i paritet med direktivbestämmelsen.⁵⁶⁴ Det skedde den 1 januari 2015, genom SFS 2014:1492, så att undantaget enligt 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen numera lyder: ”omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, när produkten eller tjänsten tillhandahålls av tandläkare eller tandtekniker.” (jfr 12 213 211).

Jag anför nämnda lagändring i 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen ML den 1 januari 2015 som ytterligare ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Det är grundläggande för ML att den skattemässiga statusen på en omsättning ska bedömas utifrån just omsättningen, och inte med avseende på vilken momsässig karaktär t.ex. en vara kan anses ha hos mottagaren. Det finns, som nämnts (jfr 12 200 001), regler om omvärdering av ersättning mellan förbundna parter vid under- eller överprissättningar, vilka återfinns i 7 kap. 3 a-3 d §§ ML och infördes den 1 januari 2008 genom SFS 2007:1376 med stöd av art. 80 i mervärdesskattedirektivet,⁵⁶⁵ och därvidlag kan förhållandena hos den part som är köpare ha betydelse för att avgöra om

⁵⁶³ Jfr prop. 1993/94:99 s. 151 och 152. Jfr även Forssén 2001 s. 199 och 200.

⁵⁶⁴ Jfr prop. 2014/15:1 s. 324 och 325.

⁵⁶⁵ Se prop. 2007/08:25 s. 120 och 124. Jfr även Forssén 2011 s. 172 och avsnitt 6.4.3 i Forssén 2015 (1).

en omvärdering ska ske. Emellertid gäller det i så fall enbart beskattningsunderlaget och huruvida en omvärdering ska ske av det i förhållande till ett marknadsvärde bestämt enligt 1:9 ML. Det gäller inte frågan om omsättningen är skattepliktig eller omfattas av undantag, vilket enligt min mening är en fråga som endast ska bedömas utifrån förhållandena hos säljaren. En historisk betraktelse av den svenska mervärdesskatterätten visar också att frågan om undantag från skatteplikt – mig veterligen – i rättspraxis enbart har bedömts i ett fall med avseende på vilken karaktär den vara som fallet gällde kunde anses ha hos köparen, nämligen i RÅ 1988 ref. 42.

Frågan i RÅ 1988 ref. 42 gällde huruvida tillämpligheten av undantag från momsplikt för varor i samband med verksamhetsöverlåtelse – jfr dagens 2 kap. 1 b § ML (jfr 12 211 120) – uteslöt rätt till avdrag för s.k. fiktiv moms för förvärvaren av varorna. HFD ansåg att frågan skulle avgöras med utgångspunkt i förvärvarens verksamhet, och att det förhållandet att en vara, när den överläts till den momsskyldige förvärvaren, var undantagen från momsplikt inte inverkar på rätten till avdrag för fiktiv moms.⁵⁶⁶ Rätten till avdrag för fiktiv moms utmönstrades ur ML den 1 november 1995, genom SFS 1995:700, varvid för övrigt samtidigt regler om VMB infördes genom 9 a kap. i ML (jfr 13 110 000).

Någon kanske undrar varför det inte skedde redan i samband med anpassningarna av ML (SFS 1994:1798) till EU-rätten när Sverige blev EU-medlem den 1 januari 1995. Lagstiftaren hänvisade till tidsbrist och att de svenska reglerna om fiktivt avdrag i flertalet fall ansågs leda till samma materiella resultat som de som eftersträvas med VMB-reglerna från EU och direktiv 94/5/EG (som återfinns i art. 311-343 i mervärdesskattedirektivet).⁵⁶⁷ Jag redogjorde utförligt för en motsatt ståndpunkt, varvid jag i sammanfattning noterade, att det var endast skattskyldiga återförsäljare som kompenserades för en förlorad fiktiv avdragsrätt genom införandet av marginalbeskattningssystemet (VMB), medan för övriga grupper av företagare den förlorade fiktiva avdragsrätten fick uppenbart genomgripande konsekvenser som enligt min mening starkt försämrade för nyföretagandet i Sverige.⁵⁶⁸ Lagstiftaren uppvisar här enligt min mening svaga kunskaper i ämnet, och ännu ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. En påläst lagstiftare borde vara kapabel att tillföra svenska erfarenheter om moms till EU-projektet, i stället för att passivt avvakta och lappa och laga i sinom

⁵⁶⁶ Jfr Forssén 1993 s. 133 och Forssén 1994 s. 180.

⁵⁶⁷ Jfr prop. 1994/95:57 s. 75. Jfr även Forssén 1995 (1) s. 12.

⁵⁶⁸ Jfr Forssén 1995 (2).

tid, såsom t.ex. med det nyss beskrivna förhållningssättet till art. 132.1 e i mervärdesskattedirektivet. I det hänseendet bör lagstiftaren, sedan Sverige blev EU-medlem 1995, sätta sådana utifrån EU-rätten på momsområdet identifierbara rättspolitiska mål för det svenska momssystemet såsom ett sammanhållet momssystem, en neutral moms och EU-konformitet framför det tillika rättspolitiska mål som brukar uttryckas som statsfinansiella skäl för skattelagstiftningen (jfr även 12 213 214).⁵⁶⁹ Avvikelser i ML från mervärdesskattedirektivet får Sverige hemställa om hos EU, enligt art. 395 i mervärdesskattedirektivet, först om det föreligger ett behov av att införa sådana avvikande regler i syfte att hindra skatteflykt eller skatteundandragande (jfr 12 201 022, 12 202 023, 12 212 119 och 13 110 000).

I vart fall är enligt min uppfattning RÅ 1988 ref. 42 ett unikt avgörande i HFD för just den dåförtiden gällande möjligheten att göra avdrag under vissa förutsättningar för fiktiv moms. När det gäller bestämningen av omsättningens momsmässiga status bör enbart förhållandena hos den som gör omsättningen, dvs. säljaren, bedömas. Lagstiftaren noterade också i samband med att ML ersatte GML den 1 juli 1994, att skatteplikten och undantagen från den gäller ”själva omsättningen av varor och tjänster”.⁵⁷⁰ Lagstiftaren borde således ha varit konsekvent i det hänseendet också beträffande 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen ML, framför allt som art. 132.1 e i mervärdesskattedirektivet skulle ha varit implementerad i den regeln redan när Sverige blev EU-medlem 1995. Art. 132.1 e motsvarades i förevarande hänseende av art. 13 A.1 e i sjätte direktivet, där undantaget också skulle bestämmas enbart med avseende på de båda yrkeskategorierna – tandläkare och tandtekniker – och inte på mottagaren av tjänsten, dvs. patienten.

För övrigt får jag också nämna att lagstiftaren i samband med införandet av ML också noterade, i samband med uttalandet om att skatteplikt och undantag gäller själva omsättningen, att den bedömningen – till skillnad från vad som gällde enligt GML – inte ska avse ”de omsatta varorna eller tjänsterna som sådana”. Jag anför den delen av lagstiftarens uttalande som ett ytterligare stöd för min uppfattning att 1:6 bör anses som obsolet och att den regeln således kan utmönstras ur ML. Om samma regelteknik konsekvent används i ML som i mervärdesskattedirektivet, bör åtminstone risken minska för att lagstiftaren gör det felet att en skatteregel skapas i ML som bryter mot principen att det är säljarens omsättning som ska anges som skattepliktig eller undantagen från skatteplikt som ska bedömas. Samma regelteknik bör konsekvent användas i ML som används i

⁵⁶⁹ Jfr avsnitt 2.2 i Forssén 2015 (1).

⁵⁷⁰ Jfr prop. 1993/94:99 s. 105.

mervärdesskattedirektivet, så att bestämmningen av objektet för beskattning eller undantag sker utifrån vad som utgör omsättning av vara resp. omsättning av tjänst enligt 2 kap. ML. Då bestäms skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt i två steg i stället för tre, varvid rättstillämparen inte behöver beakta 1:6, utan kan bedöma omsättningsfrågan i 2 kap. och därefter bedöma utifrån 3 kap. om en konstaterad omsättning är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt (jfr 12 213 177 och 12 213 235).

Jfr ang. 'kommunkontosystemet', 12 214 040.

12 213 214 Social omsorg

Med social omsorg förstås enligt 3 kap. 7 § ML offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig omsorg (jfr 12 213 211).⁵⁷¹

Socialtjänsten ska under hänsyn till människans ansvar för sin och andras sociala situation inriktas på att frigöra och utveckla enskildas och grupperns egna resurser.⁵⁷² Varje kommun svarar för socialtjänsten inom sitt område, och har det yttersta ansvaret för att enskilda får det stöd och den hjälp som de behöver.⁵⁷³ Kommunens uppgifter inom socialtjänsten fullgörs av den eller de nämnder som kommunfullmäktige bestämmer.⁵⁷⁴ Kommunen får sluta avtal med någon annan om att utföra kommunens uppgifter inom socialtjänsten.⁵⁷⁵ Kommunen får även träffa överenskommelse med landstinget, Försäkringskassan och Arbetsförmedlingen om att, inom ramen för socialtjänstens uppgifter, samverka i syfte att uppnå en effektivare användning av tillgängliga resurser.⁵⁷⁶ När den enskilde har behov av insatser både från socialtjänsten och från hälso- och sjukvården ska kommunen tillsammans med lanstinget upprätta en individuell plan.⁵⁷⁷ Planen ska upprättas om kommunen eller landstinget bedömer att den behövs för att den enskilde ska få sina behov tillgodosedda, och om den enskilde samtycker till att den upprättas.⁵⁷⁸

I enlighet socialtjänstlagen svarar således resp. kommun för att det finns barnomsorg, äldreomsorg, särskilda omsorger om psykiskt utvecklingsstörda och annan social omsorg. Undantaget från skatteplikt

⁵⁷¹ Jfr Forssén 2001 s. 200.

⁵⁷² Jfr 1 kap. 1 § andra st. socialtjänstlagen (2001:453).

⁵⁷³ Jfr 2 kap. 1 § första st. första men. socialtjänstlagen.

⁵⁷⁴ Jfr 2 kap. 4 § första st. första men. socialtjänstlagen.

⁵⁷⁵ Jfr 2 kap. 5 § första men. socialtjänstlagen.

⁵⁷⁶ Jfr 2 kap. 6 § första st. första men. socialtjänstlagen.

⁵⁷⁷ Jfr 2 kap. 7 § första st. första men. socialtjänstlagen.

⁵⁷⁸ Jfr 2 kap. 7 § första st. andra men. socialtjänstlagen.

för omsättning av social omsorg utgör ett gemensamt undantag för offentlig eller privat bedriven social omsorg.⁵⁷⁹

Momsfriheten gäller för alla varor och tjänster som den som bedriver omsorgen tillhandahåller omsorgstagaren som ett led i tillhandahållande av social omsorg, dvs. gränsen för skattefrihet sammanfaller med själva omsorgstjänsten (12 213 211).⁵⁸⁰ På samma sätt som inom vården gäller dock den generella skatteplikten enligt 3 kap. 1 § första st. ML för vad som tillhandahålls omsorgstagare mot mer eller mindre subventionerad avgift och efter fritt val utan någon individuell behovsprövning (jfr 12 213 211).⁵⁸¹ Gränserna för skattefriheten avseende social omsorg bör enligt lagstiftaren överensstämja med vad som gäller för sjukvården (jfr 12 213 211 och 12 213 212).⁵⁸² I likhet med vad som gäller angående sjukvård och tandvård (jfr 12 213 211, 12 213 212 och 12 213 213) bör enligt min mening sålunda undantag från skatteplikt för vårdande underentreprenör gälla även beträffande social omsorg.

Sistnämnda förändrar inte att bemanningsföretag på förevarande område bör, i likhet med vad jag har anfört för vård (jfr 12 213 212), omfattas av den generella momsplikten om sådant företag inte tar ansvar för tillhandhållande av tjänst bestående i social omsorg, utan enbart hyr ut personal till offentlig eller privat omsorgsverksamhet. Jag anser att gränsdragningen också därvidlag bör innebära att momsfriheten inte får snedvrیدا konkurrensen i förhållande till momsskyldiga personaluthyrningsföretag och konsultföretag etc (jfr 12 213 212 och även 12 213 213). Jag anför följande till stöd för min uppfattning om bemanningsföretag och momsens.⁵⁸³

- I mål C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit), som jag också har berört under 12 201 032, anför EU-domstolen bl.a., att undantaget i art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 213 211) inte kan tillämpas direkt på personal i ett bemanningsföretag.⁵⁸⁴ Förklaringen är att det inte är de anställda i ett sådant företag som är den beskattningsbara personen i enlighet med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. De anställda utesluts från det begreppet just i sin egenskap av anställda, vilket följer av art. 10.⁵⁸⁵

⁵⁷⁹ Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 198, prop. 1989/90:111 s. 108 och 109. Jfr även Forssén 2001 s. 200.

⁵⁸⁰ Jfr prop. 1989/90:111 s. 109. Jfr även Forssén 2001 s. 200 och 201.

⁵⁸¹ Jfr prop. 1989/90:111 s. 109. Jfr även Forssén 2001 s. 201.

⁵⁸² Jfr prop. 1989/90:111 s. 109.

⁵⁸³ Jfr även artikeln Forssén 2017 (4).

⁵⁸⁴ Jfr pkt 24 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

⁵⁸⁵ Jfr pkt 23 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

- De för nämnda mål relevanta omsättningarna av tjänster var således de som tillhandahölls av bemanningsföretaget, inte de tjänster som utfördes av det företags anställda. Vad bemanningsföretaget tillhandahöll var inte social omsorg, utan uthyrning av personal.⁵⁸⁶ Beträffande vad som utgör ”av social karaktär” i art. 132.1 g konstaterade EU-domstolen att uthyrning av personal inte i sig utgör någon tjänst av allmänintresse inom den sociala sektorn, och därvidlag saknade det enligt domstolen betydelse såväl att den berörda personalen är vårdpersonal som att personalen hyrs ut till erkända vårdinrättningar.⁵⁸⁷
- Sålunda ansåg EU-domstolen att art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att varken legitimerad vårdpersonal som tillhandahåller tjänster direkt till vårdbehövande personer eller ett bemanningsföretag som hyr ut sådan personal till inrättningar som är erkända som organ av social karaktär, omfattas av begreppet ”organ som [...] är erkända som organ av social karaktär” enligt direktivbestämmelsen.⁵⁸⁸

Enligt min mening bör således ett bemanningsföretag omfattas av momsplikten för sin personaluthyrning. Om det ska omfattas av undantaget från skatteplikt för tillhandahållande av social omsorg, måste det tillhandahålla en sådan tjänst, vilket förutsätter att företaget i sig är organ som är erkänt som organ av social karaktär. Det är inte tillräckligt för momsfrihet att företags anställda själva är legitimerade etc.

Ett problem med tillämpningen av 3 kap. 7 § ML är att det lagrummet antyder att det skulle finnas två kategorier av social omsorg, där den ena skulle avse barnomsorg, äldreomsorg etc. och den andra ”annan jämförlig social omsorg”. Det är inte förenligt med art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet som inte gör någon sådan distinktion. Direktivbestämmelsen innehåller att fråga ska vara om tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor *med nära anknytning* till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, varvid det anges att den som gör sådan omsättning förutsätts vara ett av medlemsstaten i fråga erkänt organ av social karaktär, för att undantag från skatteplikt ska gälla.

⁵⁸⁶ Jfr pkt 25 i EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit).

⁵⁸⁷ Jfr pkt 28 i EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit).

⁵⁸⁸ Jfr pkt 29 i EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit).

SKV anförde tidigare i ett ställningstagande att det förelåg två kategorier av social omsorg, såsom nyss beskrivits.⁵⁸⁹ Emellertid har SKV i efterföljande ställningstaganden frångått den inställningen.⁵⁹⁰ Jag relaterar till det senaste av dessa ställningstaganden från SKV, där SKV gör en beskrivning av gällande rätt angående momsfri social omsorg baserad på nyss nämnda EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

Jag håller med SKV, när det gäller frågan om uthyrning av personal till erkänd aktör av social karaktär, men jag anser att SKV borde ha tagit upp också att EU-domstolen i det målet börjar sin prövning av omfattningen av undantaget för social omsorg beträffande den frågeställningen med att de anställda i ett bemanningsföretag utesluts från begreppet beskattningsbar person just i sin egenskap av anställda.⁵⁹¹ SKV anför dock bl.a., i linje med min egen uppfattning, att för att en tjänst ska kunna utgöra social omsorg ska den till sin natur vara av social karaktär och att uthyrning av personal till en mottagare som är en erkänd aktör av social karaktär som huvudregel ska omfattas av momsplikt. För att det ska vara fråga om tjänster som har nära anknytning till social omsorg ska följande förutsättningar vara uppfyllda enligt SKV:

- Både säljare och köpare av tjänsten ska vara erkända aktörer av social karaktär.
- Tjänsten ska vara absolut nödvändig för den undantagna omsorgstjänsten. Personaluthyrning mellan erkända aktörer av social karaktär måste vara av sådant slag eller hålla sådan kvalitet att köparen av tjänsten inte utan denna tjänst kan erbjuda omsorgstagaren en likvärdig omsorg.
- Det grundläggande syftet med tjänsten får inte vara att vinna ytterligare intäkter genom verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

Jfr ang. de båda senare strecksatserna art. 134 a och b i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 213 211). Särskilt beträffande den sista strecksatsen från SKV:s ställningstagande får jag framhålla följande. Momsfriheten ska tolkas och tillämpas restriktivt, och därvidlag bör särskilt iakttas att konkurrensen i förhållande till momsskyldiga personaluthyrningsföretag och konsultföretag inte snedvrids (jfr 12 213 212). Det nödvändiga rekvisit för momsfrihet som SKV sålunda

⁵⁸⁹ Jfr SKV:s ställningstagande 2006-12-18, dnr 131 664715-06/111.

⁵⁹⁰ Jfr SKV ställningstaganden: 2013-07-05, dnr 131 340930-13/111; 2015-12-10, dnr 131 656823-15/111; och 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

⁵⁹¹ Jfr SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

uppställer, angående att undantag inte får medföra att konkurrensen snedvrids i förhållande till kommersiella företag som måste betala moms, är i linje med art. 133 första st. i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 213 211), som hänvisar till art. 132.1 b, g, h, i, l, m och n, och anger att beträffande andra organ än offentligrättsliga får medlemsstaterna göra undantag från skatteplikt i de sålunda uppräknade fallen beroende av ett eller flera villkor som anges i art. 133 första st., där det som SKV berör är ett av dem. Rekvisitet återfinns i art. 133 första st. d) som motsvarades av art. 13 A.2 a fjärde strecksatsen i sjätte direktivet. I förevarande sammanhang, angående tolkningen av 3:7 ML, är det av intresse inte bara beträffande art. 132.1 g, utan även angående art. 132.1 h (som också berörs nedan).

Jag framhåller dessutom beträffande frågan om konkurrenssnedvridning att det är av intresse att bedriva empiriska studier i det hänseendet på temat användning av skattemedel. Jag avser att forska angående användningen av skattemedel, och bl.a. frågan om konkurrenssnedvridning är då av intresse, dvs. i samband med att ett *fiscal sociology*-perspektiv anläggs på skattesystemet i en vidsträckt bemärkelse (jfr 12 201 034).⁵⁹² En fråga som därvidlag kopplar till förevarande frågeställningar om 3:7 ML och bestämningen av social omsorg angående bemanningsföretagen är huruvida det föreligger monopol eller oligopol på den marknaden. Den frågan är av betydelse både för tolkning och tillämpning av undantaget från skatteplikt för social omsorg enligt 3:7 ML och för hur skattemedel används vid upphandling av tjänster och varor inom just området social omsorg. Jag får som en kort reflektion därvidlag nämna att min erfarenhet, exempelvis från att ha biträtt branschorganisationen inom tandvård med ansökan om förhandsbesked i SRN 2005-12-21 (jfr 12 213 213), är att det inte brukar vara något problem med den dialog som förs via SRN med allmänna ombudet hos SKV.⁵⁹³ Det problematiska är inte sällan att andra än sökandena försöker styra i ett ärende om förhandsbesked så att säga från baksätet, dvs. andra än parterna försöker styra över ett ärende som de i förfarandemässigt hänseende inte har med att göra. Det är enligt min erfarenhet ekonomiskt starka aktörer inom en viss marknad som i så fall gör sig sådant av parterna opåkallat besvär. Alltnog, det visade sig i SRN 2005-12-21 att allmänna ombudet hos SKV gjorde samma bedömning som SRN och jag, dvs. ingen moms på stilleståndsersättningarna. Därmed blev det inte aktuellt att hänvända sig till HFD, utan SRN:s förhandsbesked vann laga kraft. Det processekonomiskt sunda är också att de som har med ärendet att göra dryftar frågorna i det och belastar inte rättssystemet i onödan, medan de som inte är part låter ärendet ha sin gilla gång. Det beskrivna fenomenet med dylika baksätesspassagerare som försöker bryta in i ärendena har i alla fall bidragit till mina mycket konkreta funderingar på temat makt och rätt i skatterättssammanhang, varvid jag har landat i att *fiscal sociologi* är ett ämne som bör lyftas i Sverige. En fråga därvidlag är t.ex. om det är främst juridiska bevekelsegrunder som för en fråga till HFD, varvid följdfrågan blir vad det har för värde på temat rättssäkerhet i beskattningen med en rättspraxis som utvecklas där, till vägledning för rättstillämpare, beslutsfattare och bedömare av utvecklingen av samhälle och

⁵⁹² Se www.oru.se, där information finns om att jag ingår i Örebro universitets research team inom skatterätten och om mitt forskningsprojekt betecknat *Skattesociologi och användningen av skattemedel*. Jag översätter *fiscal sociology* till skattesociologi.

⁵⁹³ Jfr avsnitt 7.6 i Forssén 2015 (2).

ekonomi, om andra motiv är det främsta intresset för prövning i HFD än att få en svårtolkad skattefråga prövad och dylika bevekelsegrunder får lov att påverka HFD.

Jag återkommer således till ämnet *fiscal sociology* (skattesociologi), för bl.a. frågor inom vård och omsorg, och får i det nu förevarande sammanhanget vidare anföra följande.

Jag håller inte med SKV om att ett bemanningsföretag skulle kunna omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3:5 ML för sjukvård, om det är fråga om uthyrning av legitimerad sjukvårdspersonal som ska utföra sjukvårdstjänster inom ramen för sin legitimation hos uppdragsgivaren (jfr 12 213 212).⁵⁹⁴ Jag hänvisar därvidlag till pkt 23 och 24 i EU-mål C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) enligt ovan: Det första steget i prövningen ska ske utifrån vem som är den beskattningsbara personen vars omsättningar ska bedömas på temat skatteplikt eller undantag. Det är inte den legitimerade sjuksköterskan som är anställd hos bemanningsföretaget som är den beskattningsbara personen, det är bemanningsföretaget.

EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) innebär enligt min mening att det finns behov av att ändra 3 kap. 7 § ML, så att lagrummet blir förenligt med art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. Det rör sig i första hand om att klart uttrycka att det är den beskattningsbara personens omsättning som ska bedömas på temat skatteplikt eller undantag, inte vad en omsättning har för karaktär om den bedöms utifrån de anställda i sig hos personen i fråga, samt om att införa i 3:7 ML direktivbestämmelsens krav på att tjänsterna måste tillhandahållas av en beskattningsbar person som utgör ett av medlemsstaten (Sverige) erkänt organ av social karaktär.

I sammanhanget får också art. 132.1 h i mervärdesskattedirektivet beröras i förhållande till 3 kap. 7 § ML (jfr 12 213 211). I art. 132.1 h återfinns – i likhet med i art. 132.1 g – också kravet på att tjänsterna, vilka består i tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till skydd av barn och ungdomar, måste tillhandahållas av någon som utgör ett av medlemsstaten i fråga erkänt organ av social karaktär. HFD gjorde i ett fall, HFD 2012 ref. 52, där undantaget för social omsorg i 3:7 ML inte ansågs tillämpligt på barntillsyn i barnets hem, en EU-konform tolkning så att avsaknaden i 3:7 ML av direktivbestämmelsens krav på att tjänsterna måste tillhandahållas av ett erkänt organ av social karaktär inte ledde till ett annat tolkningsresultat. Det innebar ett förändrat rättsläge jämfört med RÅ 1998 ref. 40, där HFD kom till ett motsatt slut – dvs. undantag från skatteplikt ansågs föreligga enligt 3:7 ML för barntillsyn i hemmet. Därvidlag anser jag att

⁵⁹⁴ Jfr SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” i 3:7 tänjer ut det moms fria området för social omsorg enligt ML jämfört med mervärdesskattedirektivet.⁵⁹⁵ Det motverkar enligt min mening att nationellt upprätthålla EU-domstolens praxis av innebörd att undantag från momspikten ska tolkas och tillämpas restriktivt (jfr 12 210 010). Jag anser att legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 RF därigenom medför att mervärdesbeskattning inte är möjlig med stöd av HFD 2012 ref. 52, om en beskattningsbar person motsätter sig mervärdesbeskattning för tillhandahållande av barntillsyn i hemmet (jfr 12 201 022).⁵⁹⁶ Rättssäkerhet inklusive legalitet, som rättspolitiska mål för det svenska momssystemet (jfr även 12 213 213),⁵⁹⁷ innebär att det således finns ett behov också med hänsyn till art. 132.1 h i mervärdesskattedirektivet att införa i 3:7 ML kravet på att tjänsterna måste tillhandahållas av en beskattningsbar person som utgör ett av medlemsstaten (Sverige) erkänt organ av social karaktär, för att undantag ska gälla. Samtidigt bör uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” utmönstras ur 3:7 ML.

I sistnämnda hänseende får jag, beträffande social omsorg där art. 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet – liksom art. 132.1 b avseende sjukvård – kopplar den momsmässiga bedömningen av vad som avses därmed till bl.a. vad som offentligrättsliga organ gör (jfr 12 213 211), anföra att en utmönstring av uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” måste ske på sådant sätt att det markeras att begreppet social omsorg i 3:7 ML ändock har en särskild EU-rättslig innebörd (jfr även 12 213 224). Av förarbetena till EU-lagen följer att beträffande de hälso- och socialpolitiska frågorna ligger kompetensen kvar hos Sveriges Riksdag också efter Sveriges EU-inträde 1995.⁵⁹⁸ Medlemsstaterna utformar själva sin lagstiftning på de hälsopolitiska och socialpolitiska områdena.⁵⁹⁹ I och med Lissabonfördraget, som består i FEU och FEUF och införlivades i Sverige den 1 december 2009 genom SFS 2009:1110, har EU-rätten fått en ökad betydelse i hälsopolitiken, genom art. 168 FEUF, där pkt 1 första st. anger: ”En hög hälsoskyddsnivå för människor ska säkerställas vid utformning och genomförande av all unionspolitik och alla unionsåtgärder.” Det är emellertid medlemsstaterna som fortsatt har huvudansvaret för hälsoskyddet och i synnerhet för hälso- och sjukvårdssystemen.⁶⁰⁰ EU-länderna ansvarar därför alltså själva för sin hälso- och sjukvård, varvid EU:s roll endast är att *komplettera* den nationella politiken,

⁵⁹⁵ Jfr även Forssén 2001 s. 200.

⁵⁹⁶ Jfr avsnitt 2.7 i Forssén 2015 (1).

⁵⁹⁷ Jfr avsnitt 2.2 i Forssén 2015 (1).

⁵⁹⁸ Jfr 10 kap. 6 § RF och art. 4.1 och 5.2 FEU. Jfr även avsnitten 1.1.3 och 1.2.3 i Forssén 2015 (1).

⁵⁹⁹ Jfr prop. 1994/95:19 Del 1 s. 200 och 201.

⁶⁰⁰ Jfr www.europarl.europa.eu.

genom insatser med inriktning på att förbättra folkhälsan, förebygga ohälsa och sjukdomar hos människor och undanröja faror för den fysiska och mentala hälsan.⁶⁰¹ Även om således den nationella socialtjänstlagen har betydelse för bestämningen av innebörden i begreppet social omsorg i ML (jfr 12 213 211), får inte en inhemsk praxis utvecklas som strider mot vad som förstås med begreppet utifrån en tolkning av art. 132.1 g och h i *mervärdesskattedirektivet*. En skattemässig koppling till offentlighetsrättsliga definitioner riskerar att leda till tolkningar i strid mot EU-rätten på momsområdet.

Enligt min mening är det i linje med att motverka icke EU-konforma tillämpningar av 3:7 ML att SKV i sitt ställningstagande om social omsorg bl.a. anför att för att en tjänst ska kunna utgöra social omsorg i förevarande mening ska den till sin natur vara av social karaktär.⁶⁰² Jag hänvisar därvidlag också till två ledamöter i SRN som i förhandsbeskedet RÅ 2003 ref. 21 gav en skiljaktig motivering till SRN:s besked att undantag enligt 3 kap. 4 och 7 §§ ML inte skulle anses tillämpligt då en ekonomisk förening, i en verksamhet som saknar anknytning till offentlighetsrättslig reglering, tillhandahåller enskilda personer samtalsterapi och själavård. De båda ansåg att vid en tolkning av omfattningen av undantaget för social omsorg utifrån art. 13 A.1 g i sjätte direktivet – numera art. 132.1 g i *mervärdesskattedirektivet* – bör det avgörande vara ”tjänstens natur”, vilket de framhöll också följer redan av förarbetena till momsreformen 1991 (SFS 1990:576 – jfr 12 201 031).⁶⁰³ De ansåg att utformningen av 3:7 ML, där social omsorg också anges avse ”annan jämförlig social omsorg”, inte kan anses uppställa något krav på individuell behovsprövning för att momsfri social omsorg ska anses föreligga. Det uttrycket bör dock enligt min mening utmönstras ur 3:7 ML, och, som sagt, på sådant sätt att det markeras att begreppet social omsorg i 3:7 ML ändock har en särskild EU-rättslig innebörd. Det anser jag bör ske genom att lagstiftaren – i linje med vad SKV är inne på i nyss nämnda ställningstagande och som också framgick från början i förevarande sammanhang i förarbetena till momsreformen 1991 – framhåller i ett förslag till reviderad lydelse av 3:7 ML att det är ”tjänstens natur” som ska avgöra om en omsättning av från skatteplikt undantagen social omsorg föreligger. Jag får därvidlag också anknyta till att nämnda ledamöter i SRN, som anförde skiljaktig motivering, dessutom gjorde en pendang till art. 13 B a i sjätte direktivet – numera art. 135.1 a i *mervärdesskattedirektivet* (jfr 12 213 161) – och att EU-domstolen i målet C-349/96 (CPP) uttalade att en medlemsstat inte får begränsa räckvidden av undantaget för försäkringstransaktioner – dvs.

⁶⁰¹ Jfr art. 168.1 andra st. första men. FEUF. Jfr även www.europa.eu.

⁶⁰² Jfr SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

⁶⁰³ Jfr SOU 1989 Del 1 s. 198.

i ML undantaget från skatteplikt för försäkringstjänster i 3:10 – till att endast avse sådana tjänster som utförs av de försäkringsgivare som enligt den nationella rätten tillåts att bedriva försäkringsverksamhet. De båda nämnda ledamöterna i SRN anförde därvidlag i sin skiljaktiga motivering att det inte finns något skäl att i det hänseendet skilja på behandlingen av tjänster i art. 13 A resp. art. 13 B i sjättedirektivet, dvs. mellan art. 132 resp. art. 135 i mervärdesskattedirektivet. De konkluderade att det därmed är ”tjänstens natur” som – i praktiken – är avgörande för bestämningen av social omsorg enligt 3:7 ML (och att förekomsten av individuell behovsprövning inte är relevant). Jag är av samma uppfattning, och anser att det – särskilt för en systematisk tolkning – vore en fördel om lagstiftaren, t.ex. i samband med den revidering av 3:7 ML som jag föreslår enligt ovan, också lägger in i 3:7, 3:9 tredje st. 1 och 3:10 att bestämningen av *social omsorg*, *värdepappershandel* och *försäkringstjänster* ska ske med hänsyn till att begreppen har en särskild EU-rättslig innebörd.

I sistnämnda hänseende erinrar jag om att jag bl.a. har nämnt att förmedling av värdepapper inte behöver ske i en börsmäklarverksamhet för att undantaget enligt 3:9 tredje st. 1 ska gälla (jfr 12 213 153) och att t.ex. en resebyrås förmedling av reseförsäkring omfattas av undantaget för försäkringstjänster (jfr 12 213 161). På samma sätt innebär således EU-rätten att social omsorg i mervärdesskatterättslig mening inte ska begränsas genom att kopplas till nationella offentligrättsliga definitioner. Enligt min mening bör det framgå av en reviderad 3:7 ML, som ska tolkas utifrån art. 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet, att *social omsorg* i mervärdesskatterättslig mening har en särskild EU-rättslig mening, vilket kan ske genom hänvisning i lagrummet till direktivbestämmelserna. För att undvika oklarheter, vid en systematisk tolkning av 3:7, 3:9 tredje st. 1 och 3:10, bör enligt min uppfattning samma teknik användas – framför allt – även beträffande 3:9 tredje st. 1 (*värdepappershandel*) resp. 3:10 (*försäkringstjänster*), vilka ska tolkas utifrån art. 135.1 f (jfr 12 213 153) resp. art. 135.1 a (jfr 12 213 161) i mervärdesskattedirektivet, dvs. också i dessa båda lagrum i ML bör hänvisning ske till resp. direktivbestämmelse för begreppsbestämmelserna.

HFD fastställde för övrigt SRN:s besked i RÅ 2003 ref. 21.

Jag har också berört i andra sammanhang risken för att det utvecklas en icke EU-konform begreppsbestämning angående regler om vård i ML. Det rörde sig om betydelsen av kopplingen i 8 kap. 9 § första st. 2 ML till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna* – i 16:2 IL – för att bestämma i vilken mån *personalvård* omfattas av avdragsförbudet i 8:9

första st. 2 ML för ingående moms hänförlig till representation och liknande ändamål – varvid jag för övrigt gjorde en pendang till social omsorg och RÅ 1998 ref. 40.⁶⁰⁴

Jag anför nämnda aspekter på 3:7 ML utifrån art. 132.1 g och art. 132.1 h som ytterligare exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler, framför allt som art. 132.1 g resp. art. 132.1 h i mervärdesskattedirektivet skulle ha varit implementerade i 3 kap. 7 § ML redan när Sverige blev EU-medlem 1995. Art. 132.1 g resp. art. 132.1 h motsvarades av art. 13 A.1 g resp. art. 13 A.1 h i sjätte direktivet, där det – i och för sig med bruk av något annorlunda uttryck – också angavs att det är den som gör tillhandahållandet (omsättningen) som förutsätts vara ett av medlemsstaten i fråga erkänt organ av social karaktär, för att undantag från skatteplikt ska gälla.

Beträffande frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML (jfr 12 212 010) får för sammanhanget nämnas att HFD har ansett att en del av en fastighet i ett gruppboende som nyttjas av såväl de boende som av personalen är möjlig att hyra ut separat, och att sådan uthyrning därmed kan bli föremål för frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt.⁶⁰⁵

Jfr även 12 213 240 ang. SKV:s ställningstagande 2016-03-31 och EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

12 213 220 Utbildningsområdet

12 213 221 Inledning till utbildningsområdet

Undantag från skatteplikt stipuleras i 3 kap. 8 § ML för utbildning. Lagrummet lyder:

3 kap. 8 § ML

”Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som utgör

1. grundskole-, gymnasieskole- eller högskoleutbildning, om utbildningen anordnas av det allmänna eller en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare, och
2. utbildning som berättigar studerande till studiestöd enligt studiestödslagen (1999:1395) eller till
 - a) statsbidrag som administreras av Specialpedagogiska skolmyndigheten för
 - kortare studier om funktionshinder,
 - kortare studier på grundskole- eller gymnasienivå som är särskilt anpassade för

⁶⁰⁴ Jfr Forssén 2001 s. 405 och 406 och avsnitt 2.1 i Forssén 2000 (2). Jfr för övrigt ang. uttrycket *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*: avsnitten 1.2.2.2-1.2.2.4 i Forssén 2011 (s. 46-49)

⁶⁰⁵ Jfr HFD 2016 ref. 51.

personer med funktionshinder, och
- studier inom särskild utbildning för vuxna, eller
b) statsbidrag som administreras av Sametinget för kortare studier i alfabetisering i samiska.

Undantaget från skatteplikt enligt första stycket omfattar ven omsättning av varor och tjänster som omsätts som ett led i utbildningen.

Utbildning som tillhandahålls av utbildare mot ersättning från en uppdragsgivare som själv utser de personer som ska utbildas (uppdragsutbildning) omfattas av undantaget endast om utbildningen ingår i en av uppdragsgivaren bedriven egen utbildning enligt första stycket.”

Det får noteras att förevarande undantag från skatteplikt motsvaras närmast av art. 132.1 i och j i mervärdesskattedirektivet som anger att medlemsstaterna ska undanta följande från skatteplikt:

Art. 132.1 i

”Undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning samt tillhandahållande av tjänster och leverans av varor med nära anknytning därtill, som utförs av offentligrättsliga organ med detta syfte eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ med liknande syften.”

Art. 132.1 j

”Undervisning som ges privat av lärare och som avser skolundervisning eller universitetsutbildning.”

Beträffande undantag från skatteplikt inom utbildningsområdet som följer av art. 132.1 i är även art. 133 första st. i mervärdesskattedirektivet av intresse. Art. 133 första st. lyder:

”Medlemsstaterna får, när det gäller andra organ än offentligrättsliga organ, i varje enskilt fall göra undantagen i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n beroende av att ett eller flera av följande villkor är uppfyllda:

a) Organen i fråga får inte ha som mål att systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.

b) Organen i fråga skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis av personer som inte har något direkt eller indirekt intresse, vare sig själva eller genom en mellanman, av verksamhetens resultat.

c) De priser som organen sätter skall vara godkända av de offentliga myndigheterna eller inte överstiga sådana priser eller, när det gäller transaktioner vars pris inte är föremål för godkännande, vara lägre än de priser som debiteras för liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

d) Undantagen får inte befaras vålla snedvridning av konkurrensen till skada för kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.”

Ang. ovan nämnda art. 132.1 i är dessutom art. 134 i mervärdesskattedirektivet av intresse. Art. 134 lyder:

”Tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor skall i följande fall inte omfattas av undantaget från skatteplikt som avses i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n:

a) När transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna skall kunna utföras.

b) När det grundläggande syftet med transaktionerna är att vinna ytterligare intäkter åt organet genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.”

Undantag från skatteplikt på utbildningsområdet är *okvalificerade*, och berättigar således inte till vare sig avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import för att skapa omsättningar av varor och tjänster inom utbildning (jfr kommentar F under 12 210 000). Det följer av att 8 § i 3 kap. inte anges i 10 kap. 11 § första st. ML, där de kvalificerade (återbetalningsberättigande) undantagen anges. Det föreligger i förevarande fall inte heller någon återbetalningsrätt för ingående moms, om kunderna är etablerade utanför EU. Det följer att ifrågavarande undantag inte anges i 10 kap. 11 § andra st. eller 12 § ML (jfr 12 213 154, 12 213 164 och 12 213 211).

Undantag från den generella skatteplikten ska tolkas och tillämpas restriktivt (jfr 12 210 010 och 12 213 211), så också förevarande undantag beträffande utbildning enligt 3 kap. 8 § ML.⁶⁰⁶ Gränsdragningen gentemot det skattepliktiga området enligt 3:1 första st. ligger här enligt min mening i praktiken mot skattepliktiga konsulttjänster i vidsträckt bemärkelse (jfr 12 213 151). Om en tjänst inte kan hänföras till undantaget för utbildning enligt 3:8, blir det därför enligt min uppfattning för sådan momspliktig undervisning etc. i första hand fråga om att tillämpa den generella momssatsen om 25 % enligt 7:1 första st. ML (jfr 12 200 001 och 12 210 010).

12 213 222 Utbildning

I samband med reformen 1991 (SFS 1990:576 – jfr 12 201 031) behölls i princip de dåvarande gränsdragningarna för momsfri utbildning gentemot skattepliktig verksamhet. För att undantaget inte skulle vara alltför vidsträckt och vålla konkurrensnedvridningar gentemot momspliktiga tjänster, såsom konsulttjänster av olika slag, informationstjänster och konferensanordnande, angavs i förarbetena till

⁶⁰⁶ Jfr även Forssén 2001 s. 204.

nämnda reform vissa kriterier för utbildning i momsmässig mening, nämligen följande:

Tjänsten skulle bestå i en undervisande och systematisk presentation av ett ämne; ämnet fick inte ha en alltför allmän karaktär; förhållanden som belystes skulle utgöra en integrerad del av ett studieprogram; och den som åtnjöt tjänsten skulle erhålla en viss kompetensnivå.⁶⁰⁷

Det blev inte sällan svårt att avgöra omfattningen av undantaget utan att göra en s.k. samlad bedömning. Dessutom är det aldrig bra med lagstiftning i förarbeten (jfr även 12 213 224). Därför blev det en förenkling när 3 kap. 8 § ML den 1 januari 1997, genom SFS 1996:1327 (jfr 12 212 120, 12 213 111, 12 213 123 och 12 213 140), erhöll den mer precisa bestämning som i princip alltjämt gäller, där undantag redan 1997 angavs för grundskole-, gymnasieskole- eller högskoleutbildning, om utbildningen anordnas av det allmänna eller en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare, resp. för studiestödsberättigad utbildning, vilket sedermera har byggts ut med utbildning som berättigar till vissa statsbidrag (jfr 12 213 221).⁶⁰⁸

Genom reformen 1997 saknar numera undervisningens längd och form betydelse för bestämningen av undantaget, förutsatt att undervisningen tillhandahålls till eleverna eller studenterna för den moms fria utbildningen. Momsfriheten bestäms utifrån den utbildning i vilken tillhandahållandet sker.⁶⁰⁹

Undantaget från skatteplikt för utbildning omfattar enligt 3:8 andra st. ML även omsättning av varor och tjänster som omsätts som ett led i utbildningen. Däremot bör momsplikt gälla för böcker etc. som säljs för rena självstudier, och inte exempelvis för en korrespondenskurs hos en moms fri utbildare.⁶¹⁰

I enlighet med att undantag från den generella skatteplikten ska tolkas och tillämpas restriktivt (jfr 12 213 221), anser jag att s.k. systemförsäljning alltjämt är momsplikt: I förarbetena till momsreformen 1991 anges att undantaget från skatteplikt för utbildningstjänster inte omfattar sådan utbildning som säljare eller utyrare anordnar i samband med tillhandahållande av skattepliktig vara eller tjänst.⁶¹¹

Jfr även 12 213 235, ang. utbildning och elektroniska tjänster.

⁶⁰⁷ Jfr prop. 1989/90:111 s. 110.

⁶⁰⁸ Jfr även Forssén 2001 s. 202.

⁶⁰⁹ Jfr prop. 1996/97:10 s. 51.

⁶¹⁰ Jfr även Forssén 2001 s. 204.

⁶¹¹ Jfr prop. 1989/90:111 s. 110. Jfr även Forssén 2001 s. 204.

12 213 223 Utbildande underentreprenör

Enligt 3:8 tredje st. ML omfattas s.k. uppdragsutbildning, dvs. utbildning som tillhandahålls av en utbildande underentreprenör mot ersättning från en uppdragsgivare som själv utser de personer som ska utbildas, av undantaget *endast* om utbildningen ingår i en av uppdragsgivaren bedriven egen utbildning som omfattas av undantaget enligt första st. i lagrummet.

- Om en utbildningsanordnare, som är ansvarig för en momsfri utbildning, uppdrar åt en underentreprenör att hålla viss del av utbildningen, kommer även denna utbildningstjänst att omfattas av undantaget från skatteplikt.⁶¹²
- Däremot omfattas utbildningstjänster som ett företag upphandlar åt sina anställda av momsplikten, oavsett vem som tillhandahåller utbildningen. Exempelvis är en utbildningstjänst som en högskola säljer till företag momspliktig, oavsett om utbildningen tillhör högskolans ordinarie utbud eller om den tas fram enbart för företagets behov.⁶¹³ Företaget måste själv ansvara för en utbildning som exempelvis är studiestödsberättigande och således omfattad av 3:8 första st., för att undantag från momsplikt ska gälla för utbildningen. På så sätt är enligt min uppfattning gränsdragningen av momsfri utbildning mot momspliktiga konsulttjänster, såsom att instruera personal i samband med att en omorganisation utförs åt företaget (uppdragsgivaren), tämligen klar.

Genom att tredje st. infördes i 3:8, genom reformen den 1 januari 1997, slopades således det s.k. direktkravet. Frågan om skatteplikt är därigenom inte längre knuten till frågan åt vem utbildningstjänsten tillhandahålls, utan i stället i vilken verksamhet utbildningen ges. Utbildare som anlitas för en momsfri utbildning blir därför, som nämnts, inte momsskyldig för de utbildningstjänster de omsätter. Det gäller även om den utbildande underentreprenören i sin tur anlitar någon för att utföra denna utbildning.⁶¹⁴

Ett exempel på ifrågavarande tillämpning av undantaget från skatteplikt är enligt förarbetena att en utomstående lärare anlitas av gymnasieskolor, fristående skolor eller högskolor för att tillhandahålla viss del av utbildningen. Avsikten är att det ska vara neutralt

⁶¹² Jfr prop. 1996/97:10 s. 51 och 52.

⁶¹³ Jfr prop. 1996/97:10 s. 52. Jfr även Forssén 2001 s. 204.

⁶¹⁴ Jfr prop. 1996/97:10 s. 51. Jfr även Forssén 2001 s. 203.

momsmässigt sett om den som anlitas är en kommersiell utbildare eller t.ex. en kommunal skola, och på motsvarande sätt undantas utbildningstjänster som utförs i en studiestödsberättigad utbildning etc. Oavsett vem som i praktiken undervisar eleven eller studenten kommer utbildningstjänsten att undantas såvida den utförs på den ansvarige utbildningsanordnarens vägnar. Begränsningen av vad som anses som momsfrött ligger i att uppdraget ska avse den utbildning som den ansvarige utbildningsanordnaren är skyldig att ge. Något direktkrav föreligger, som nämnts, inte längre för att undantaget från skatteplikt för utbildning ska vara tillämpligt.⁶¹⁵

Gymnasieskolan i nyss nämnda exempel kan uppdra åt utbildande underentreprenören att självständigt handha utbildningen i ett ämne eller att hålla ett föredrag under en timmes tid. Förutsatt att dessa tjänster ingår i kursplan etc. för den momsfria utbildningen ska båda undantas från momsplikt, bara uppdraget avser den utbildning som den ansvarige utbildningsanordnaren – här gymnasieskolan – är skyldig att ge. Att ett föredrag under en timmes tid i annat fall utgör momspliktig informationstjänst spelar under nämnda förhållanden ingen roll.⁶¹⁶

12 213 224 Omsättning av utbildningstjänster utom landet

I samband med momsreformen 1997 (SFS 1996:1327) angavs i förarbetena att bestämmelsen av omsättningsland för utbildningstjänster, enligt dåvarande 5:6 ML, alltjämt skulle ske utifrån den äldre definition som angavs i prop. 1989/90:111 s. 110 (jfr 12 213 222). Det är, som sagt (jfr 12 213 222), aldrig bra med lagstiftning i förarbeten. Att dessutom på så sätt ha kvar för ett visst sammanhang en äldre dylik definition av utbildning i mervärdesskattehänseende bidrog till tillämpningssvårigheter. Jag anför det som ytterligare ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

Rättsläget klarnade dock i förevarande hänseende genom momsreformen den 1 januari 2010. Då implementerades, genom SFS 2009:1333 (och SFS 2009:1334) – jfr 12 213 177, bestämmelserna i rådets direktiv 2008/8/EG (om ändring av mervärdesskattedirektivet med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster) i ML, där 5 kap. 4-19 §§ numera bestämmer placeringen av en omsättning av tjänst, t.ex. en utbildningstjänst.⁶¹⁷ Om en utbildningstjänst inte omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3:8 ML (jfr 12 213 221), utan fråga är om skattepliktig utbildning, ska moms ändå inte redovisas och erläggas för tjänsten, när omsättningen anses ske utom landet, enligt 5 kap. 1 § första

⁶¹⁵ Jfr prop. 1996/97:10 s. 51. Jfr även Forssén 2001 s. 203.

⁶¹⁶ Jfr prop. 1996/97:10 s. 51. Jfr även Forssén 2001 s. 203.

⁶¹⁷ Jfr, ang. direktiv 2008/8/EG, även 12 213 235.

st. ML jämförd med huvudreglerna för placeringen av omsättning av tjänst i 5 kap. 5 eller 6 § eller med undantaget från huvudreglerna i 5 kap. 11 § 5 eller undantaget från huvudreglerna i 5 kap. 11 a § 5 (SFS 2009:1341), som infördes den 1 januari 2011 (SFS 2009:1342). I korthet gäller att en omsättning av en utbildningstjänst eller tjänst bestående i tillträde till utbildningsevenemang placeras utom landet:

- om tjänsten tillhandahålls en beskattningsbar person etablerad utanför Sverige, vilket följer av 5:1 första st. jämförd med huvudregeln 5:5; eller
- om tjänsten tillhandahålls en icke beskattningsbar person, t.ex. en vanlig privatperson, i samband med utbildning som faktiskt äger rum utanför Sverige, vilket följer av 5:1 första st. jämförd med 5:11 5; eller
- om tjänsten tillhandahålls en beskattningsbar person och består i tillträde till ett utbildningsevenemang som faktiskt äger rum utanför Sverige, vilket följer av 5:1 första st. jämförd med 5:11 a 5; eller
- om tjänsten tillhandahålls en icke beskattningsbar person, t.ex. en vanlig privatperson, och består i tillträde till ett utbildningsevenemang och tillhandahållaren är etablerad utanför Sverige, vilket följer av 5:1 första st. jämförd med 5:6.

Ang. 5 kap. 11 § 5 resp. 11 a § 5 ML, där orden pedagogisk resp. pedagogiska används, får nämnas att det av förarbetena följer att *pedagogiska aktiviteter* och *utbildning* har samma tillämpningsområde, eftersom båda avser undervisning. Om t.ex. ett seminarium innebär att undervisning bedrivs, utgör det en pedagogisk aktivitet. Det framgår av s. 104 i lagrådsremissen den 19 augusti 2009 (avseende prop. 2009/10:15; SFS 2009:1333, SFS 2009:1341 och SFS 2009:1345) – jfr 21 362 140. SKV anser att begreppet pedagogisk aktivitet i 5 kap. 11 § ML innefattar både en utbildningstjänst som uppfyller kraven för skattefrihet enligt 3 kap. 8 § ML och en tjänst som är utbildning men där förutsättningarna i övrigt inte uppfyller kraven i 3 kap. 8 § ML för skattefrihet. SKV anser att det kan vara fråga om en lång utbildning, men också om olika enskilda seminarier.⁶¹⁸ Jag delar SKV:s uppfattning därvidlag.

Det som jag i första hand anser är problematiskt med utbildningsbegreppet i ML är att det fortfarande bestäms i förarbetena, när det gäller frågan om placering av en utbildningstjänst inom eller utom landet enligt regler därom i 5 kap. ML. Att med pedagogisk aktivitet eller pedagogiska evenemang enligt 5 kap. 11 § 5 och 11 a § 5

⁶¹⁸ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014, avsnitt 10.5.5.2 (s. 47 och 48).

avses också utbildningstjänster borde framgå i ML, inte först vid läsning i lagrådsremissen. Sådan lagstiftning i förarbeten är inte förenlig med rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beskattningsbeslut, eftersom det är lagtexten som gäller och inte förarbeten i form av utredningsbetänkanden, lagrådsremisser, propositioner och utskottsbetänkanden. SKV hänvisar i samband med nyss nämnda uttalande till EU-målet C-445/05 (Haderer) som berör art. 13 A.1 j i sjätte direktivet – numera art. 132.1 j i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 213 221).⁶¹⁹ Jag anför det EU-målet till belägg också för det betänkliga med den alltför vanligt förekommande traditionen med lagstiftning i förarbetena. I pkt 24 i ”Haderer”-målet anför EU-domstolen att de uttryck som används för att beskriva undantag i artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet visserligen ska tolkas restriktivt, men varnar för att en alltför snäv tolkning av begreppet *skolundervisning eller universitetsutbildning* skulle kunna leda till att mervärdesskattesystemet tillämpas olika i medlemsstaterna på grund av att undervisningssystemen i respektive medlemsstat är uppbyggda på olika sätt. En sådan utveckling strider mot EU-domstolens rättspraxis av innebörd att momsbegreppen ska ges en särskild EU-rättslig innebörd (jfr 12 201 020, 12 202 101 och 12 213 214), varvid syftet är att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet på olika sätt.⁶²⁰

Se i övrigt ang. bestämmelser om placeringen av omsättning av tjänst i bl.a. 5:4-19 ML: 21 220 000, 21 220 100, 21 220 200 och 21 360 000-21 363 230.

12 213 230 Kommunikation m.m.

12 213 231 Allmänt om transportområdet

Jag hänför även godsbefordran och personbefordran till kategori I. Prestationer på föremål, förmedling och personliga tjänster etc., enligt den indelning av omsättning av tjänster i olika kategorier som jag gör i förevarande arbete (jfr 12 202 101 och även 12 212 011). Genom momsreformen 1991 (SFS 1990:576) gjordes, som nämnts (jfr 12 201 031), tjänsterna generellt skattepliktiga i likhet med vad som gällde för varorna. På transportområdet utgjorde godsbefordran redan

⁶¹⁹ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014, avsnitt 10.5.5.2 (s. 47). SKV hänvisar därvidlag också till sitt eget ställningstagande 2011-01-25, dnr 131 38072-11/111. Det ställningstagandet har ersatts av SKV:s ställningstagande 2016-05-26, dnr 131 209264-16/111.

⁶²⁰ Jfr pkt 17 i *Haderer* (C-445/05), vartill EU-domstolen hänvisar i pkt 24 i samma mål. I pkt 17 i målet hänvisar EU-domstolen ang. nämnda rättspraxis till följande EU-mål: C-349/96 (CPP), pkt 15; C-240/99 (Skandia), pkt 23; och de förenade målen C-394/04 och C-395/04 (Diagnostiko och Ygeia), pkt 15.

momspliktig tjänst och den 1 januari 1991 blev även personbefordran momspliktig.⁶²¹ Både godsbefordran och personbefordran utgör exempel på momspliktig omsättning av tjänst, enligt den generella skatteplikten i 3 kap. 1 § första st. ML.⁶²²

- Godsbefordran omfattas av den generella momssatsen om 25 %, enligt 7 kap. 1 § första st. ML.
- Personbefordran omfattas av den reducerade momssatsen om 6 %, enligt 7 kap. 1 § tredje st. 11 ML. Det gäller t.ex. personbefordran per taxi, buss, tåg eller flyg. Däremot gäller den generella momssatsen om 25 %, om personbefordran utgör sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse.

Sistnämnda innebär att ”resor” inom nöjesanläggningar, såsom karuseller, berg- och dalbanor eller hissar till utsiktstorn omfattas av den generella momssatsen om 25 %.⁶²³

Resgodsbefordran anses ingå som ett led i personbefordran, och omfattas således av den reducerade momssatsen om 6 %.⁶²⁴

Enbart uthyrning av bussar och andra fordon utan förare utgör inte personbefordran, utan uthyrning av vara (av bussen etc.), och omfattas följaktligen av den generella momssatsen om 25 %.⁶²⁵

I sammanhanget får också nämnas att SKV anser att transport av avlidna utgör personbefordran, varför den reducerade momssatsen om 6 % får anses gälla därvidlag (jfr 12 213 212).⁶²⁶

I ett förhandsbesked, RÅ 1994 not. 11, har SRN ansett att en avbokningsavgift inte kan anses utgöra vederlag för någon utförd tjänst. HFD fastställde SRN:s besked. En sådan avgift anses således inte utgöra någon omsättning enligt ML,⁶²⁷ och föranleder inte mervärdesbeskattning. Exempelvis ett flygbolag ska således inte redovisa en avbokningsavgift som en omsättning i sin momsdeklaration.⁶²⁸

⁶²¹ Jfr prop. 1989/90:111 s. 97. Jfr även Forssén 2001 s. 241.

⁶²² Jfr art. 2.1 a och c och art. 131-166 i mervärdesskattedirektivet.

⁶²³ Jfr prop. 1991/92:50 s. 14. Jfr även Forssén 2001 s. 243.

⁶²⁴ Jfr prop. 1989/90:111 s. 185. Jfr även Forssén 2001 s. 242.

⁶²⁵ Jfr även Forssén 2001 s. 243.

⁶²⁶ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 13.4.9 (s. 462).

⁶²⁷ Jfr 12 213 131 ang. rekvisitet ’beställd vara eller tjänst’ för skattskyldighetens inträde i 1 kap. 3 § andra st. ML

⁶²⁸ Jfr även Forssén 2001 s. 242.

För övrigt får nämnas att en vara som omsätts på fartyg, luftfartyg eller tåg under den del av persontransport som genomförs inom EU, ska enligt 5 kap. 2 b § första st. ML anses omsatt i Sverige om avgångsorten är belägen i Sverige – jfr härvidlag även 21 340 000.

12 213 232 Sammansatta transaktioner på transportområdet

Vid tillhandahållande på transportområdet av både godsbefordran och personbefordran, ska antingen uppdelning ske med avseende på godsbefordran som omfattas av den generella momssatsen om 25 % och personbefordran som omfattas av den reducerade momssatsen 6 %. Delning är huvudregeln för sammansatta transaktioner, enligt 7:7 ML. Om prestationerna inte är åtskiljbara, gäller en huvudsaklighetsprincip där det dominerande inslag i transaktionen avgör tillämplig momssats på ett gemensamt vederlag (jfr 12 210 010).⁶²⁹

Resgodsbefordran ingår som ett led i personbefordran, och omfattas av den reducerade momssatsen om 6 % i likhet med vad som gäller för personbefordran (jfr 12 213 231). Däremot skulle delning aktualiseras om det exempelvis är fråga om att ett gemensamt vederlag utgår för att tillhandahålla en flyttjänst (godsbefordran) jämte personbefordran åt den som flyttar: flyttjästen omfattas då av den generella momssatsen om 25 % medan personbefordran omfattas av den reducerade momssatsen om 6 %.

12 213 233 Undantag för posttjänster och frimärken

Den 1 april 2016 infördes, genom SFS 2016:91, undantag från skatteplikt för vissa posttjänster och frimärken, vilket följer av ett nytt lagrum i 3 kap. ML, nämligen 20 a §. Det har sin närmaste motsvarighet i art. 132.1 a i mervärdesskattedirektivet, och 3 kap. 20 a § ML lyder:

”Från skatteplikt undantas omsättning av

1. posttjänster som ingår i den samhällsomfattande posttjänsten enligt postlagen (2010:1045), till den del de tillhandahålls av någon som med stöd av samma lag är utsedd att tillhandahålla hela eller delar av denna tjänst, och
2. frimärken som tillhandahålls till det nominella värdet och som är giltiga som betalningsmedel för posttjänster som avses i 1.

Omsättning av posttjänster för vilka villkoren förhandlats individuellt omfattas dock inte av undantaget i första stycket 1.”

Samtidigt skedde följdändringar i 3:30 g och 5:9 ML. I sistnämnda hänseende får följande nämnas att tredje st. slopades genom reformen

⁶²⁹ Jfr även Forssén 2001 s. 241.

den 1 april 2016. Där angavs att befordran av brev i postverksamhet [...] ska anses som en omsättning inom landet. Den regeln hade inte någon motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Genom att undantag från skatteplikt infördes för vissa posttjänster enligt 3:20 a kom de praktiska aspekter som gjorde att 5:9 tredje st. behölls vid momsreformen 2010 (SFS 2009:1333 – jfr 12 213 224), nämligen att olika frimärksserier för inrikes brev och för brev till mottagare utanför gemenskapen var nödvändiga, inte längre att föreligga, eftersom inrikes brev och brev till mottagare utanför EU kommer att beskattas på samma sätt. Tredje st. i 5:9 slopades därför genom SFS 2016:91. Det innebär att brevbefordran numera anses som en varutransporttjänst (godstransporttjänst) och behandlas enligt reglerna för sådana tjänster.

- Om köparen är en beskattningsbar person – vilket i allmänhet bör gälla när det rör sig om postbefordran mellan operatörer i olika medlemsstater – beskattas tjänsten i det land där köparen är etablerad, oavsett om brevet skickas inom eller utom landet (5 kap. 5 § ML).
- Om köparen inte är en beskattningsbar person, blir det i stället avgörande för beskattningsfrågan var transporten utförs (5 kap. 9 § ML) och om den kan utgöra en unionsintern transport enligt 5 kap. 10 § ML.⁶³⁰

Ang. att brevbefordran numera behandlas som varutransporttjänster, när det gäller att bestämma om omsättning av brevbefordran ska placeras inom eller utom landet: jfr 21 362 130, 21 362 133 och 21 362 134.

12 213 234 Resetjänster

Personbefordran ska inte förväxlas med s.k. resetjänster, som är något annat momsmässigt sett. Beträffande s.k. resetjänster som tillhandahålls av resebyråer kan det bli aktuellt med VMB enligt 9 b kap. ML (jfr art. 306-310 i mervärdesskattedirektivet), i stället för ML:s allmänna bestämmelser om beskattningsunderlag etc (jfr 13 120 000).

Jag beskriver mer om VMB under 13 120 000, och här ska bara något nämnas om momssatsfrågan, när VMB tillämpas:

- Den 1 januari 1996 infördes, genom SFS 1995:700 (jfr även 12 213 164, 12 213 213 och 13 110 000), i ML 9 b kap. ang. vad som gäller *Särskilt om viss resebyråverksamhet*.
- Jag anser att VMB för viss resebyråverksamhet syftar till att förenkla mervärdesbeskattningen av sammansatta transaktioner vid internationella researrangemang, där – till skillnad från en vanlig personbefordran inklusive eventuellt resgods (jfr

⁶³⁰ Jfr prop. 2015/16:51 s. 21.

12 213 231) – ett paket tillhandahålls med t.ex. språkutbildning etc., där konsumtionen av varor och tjänster som ingår i paketet konsumeras av resenären i flera länder.⁶³¹

- Problemet för resebyrån i den beskrivna situationen med att tillämpa de allmänna momsbestämmelserna är att bedöma vilka delar i fakturan avseende det sammansatta tillhandahållandet (paketet) som ska beläggas med svensk moms och om resebyrån måste momsregistrera även i ett eller flera länder än Sverige.⁶³²
- Lösningen är enligt art. 306.1 första st. och 307 i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna ska tillämpa en särskild ordning för mervärdesskatt på resebyråns transaktioner ”i eget namn” om resebyrån använder andra beskattningsbara personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla *reseprestationer*, genom att transaktionerna ska anses som *ett enda tillhandahållande av tjänster* till den resande och *detta enda tillhandahållande ska beskattas i den medlemsstat* där resebyrån är etablerad.
- I art. 308 i mervärdesskattedirektivet anges hur *beskattningsunderlaget* bestäms *med avseende på det enda tillhandahållande av tjänster som resebyrån utför*, nämligen genom att resebyråns (vinst)marginal tillämpas.
- Jag anser att det inte finns något annat motiv för VMB-reglerna för resebyråer än att förenkla bestämningen av omsättningsland för ifrågavarande sammansatta transaktioner, genom att resebyrån kan redovisa momsen på dem i det land där den är etablerad och slipper momsregistrering i flera länder. Det finns ingenting som talar för att de särskilda reglerna i fråga ska tillämpas om paketet enbart innehåller sådant som ska konsumeras i Sverige. När VMB ska tillämpas av resebyrån finns det enligt min uppfattning inte heller något stöd i direktivbestämmelserna för att *det enda tillhandahållandet av tjänster – reseprestationer* – ska omfattas av den generella momssatsen om 25 % i enlighet med 7:1 första st. ML. Jag anser att den reducerade momssatsen om 6 % för personbefordran under vissa betingelser kan tillämpas på det som i 9 b kap. 1 § första st. ML betecknas som *resetjänsten*.⁶³³

⁶³¹ Jfr även Forssén 2001 s. 295 och 296.

⁶³² Jfr även Forssén 2001 s. 296.

⁶³³ Jfr även Forssén 2001 s. 298.

- Begreppet *resetjänsten* som lagstiftaren sålunda har infört i 9 b kap. 1 § första st. ML innebär enligt min mening inte något slags ny tjänst i ledet resebyrån-resenären som skulle föranleda en undantagslös tillämpning av den generella momssatsen, när VMB tillämpas av en resebyrå. Jag anser att vid bestämningen av tillämplig momssats därvidlag ska *verkligheten* angående vad resebyrån köper in och säljer vidare till resenären leda till att antingen den generella momssatsen om 25 % eller den reducerade momssatsen om 6 % ska tillämpas.⁶³⁴
- Av förarbetena till införandet av 9 b kap. ML framgår att lagstiftaren i författningskommentaren anser i en helt fristående mening att momssatsen 25 % ska tillämpas på resetjänsten "oavsett vilken skattesats som gäller för de underliggande varorna och tjänsterna".⁶³⁵ I den allmänna motiveringen i förarbetena används den generella momssatsen 25 % i ett räkneexempel avseende VMB.⁶³⁶ Något resonemang utifrån direktivbestämmelserna finns inte i förarbetena till stöd för att *resetjänsten* undantagslöst ska omfattas av den generella momssatsen.
- Jag anser sålunda att lagstiftaren borde revidera ML beträffande momssatsfrågan vid tillämpning av VMB. Om det är så att en underbyggnad utifrån art. 306-310 i mervärdesskattedirektivet ger vid handen att en tillämpning av den generella momssatsen ska ske därvidlag, bör det ändå förtydligas i 7 kap. eller 9 b kap. i ML angående *omsättning* av en *resetjänst*. Det finns enligt min mening inte något i nämnda direktivbestämmelser som innebär att ett särskilt EU-rättsligt begrepp motsvarande *resetjänsten* skulle anses stipulerat däri, och innebära en särskild slags tjänst vilken i motsats till personbefordran inte anges i tredje st. i 1 § i 7 kap. och därför skulle omfattas av 7 kap. 1 § första st., där den generella momssatsen i ML anges.⁶³⁷

Se även under 12 213 235 ang. en jämförelse härvidlag avseende elektroniska tjänster som något annat än det som laddas ned och tillhandahålls via nätet som just en elektronisk tjänst, i stället för att produkten i fråga tillhandahålls eller levereras utan användning av den teknologin.

⁶³⁴ Jfr även Forssén 2001 s. 299. Där anger jag för övrigt också att den reducerade momssatsen om 12 % skulle kunna aktualiseras. Jag syftade då på transport i skidliftar, men sådant tillhandahållande omfattas, genom SFS 2006:1389, sedan den 1 januari 2007 av den generella momssatsen om 25 %.

⁶³⁵ Jfr prop. 1994/95:202 s. 83. Jfr även Forssén 2001 s. 298.

⁶³⁶ Jfr prop. 1994/95:202 s. 63. Jfr även Forssén 2001 s. 298.

⁶³⁷ Jfr även Forssén 2001 s. 298 och 299 och avsnitt 4 (s. 537 och 538) i Forssén 1996.

- Vad som anförs i förevarande avsnitt ang. *resetjänsten* i 9 b kap. 1 § första st. ML är enligt min mening ytterligare ett exempel på problematiken kring tillkomsten av skatteregler när det gäller temat *ord och kontext* (jfr 12 200 001), och då närmast på det betänkliga med att lagstiftaren inte sällan använder sig av lagstiftning i förarbeten (jfr även 12 213 222 och 12 213 224).

Jfr i övrigt ang. resetjänster i förevarande arbete: 13 120 000, 21 230 000, 21 362 134, 21 362 200 och 21 362 300.

Avslutningsvis får jag anföra bruket av uttrycket ”i eget namn” i 9 b kap. 1 § första st första men. ML och i art. 306.1 första st. i mervärdesskattedirektivet till stöd för min uppfattning i avsnitt 12 201 031 ang. innebörden av uttrycket ”i eget namn” etc. i 6 kap. 7 § ML. Jag anser, som nämnts, att det inte är förenligt med EU-rätten på området – såsom SKV hävdar – att 6 kap. 7 § ML inte bara omfattar kommissionärsförhållanden, utan även fall därutöver och att fakturans utseende skulle vara avgörande därvidlag. Jag anför följande till stöd för min uppfattning, utöver vad jag anför i avsnitt 12 201 031 (och även 12 201 032):

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

- På motsvarande sätt bör enligt min mening innebörden av avtal mellan huvudman, mellanman och kund granskas för att bedöma om ett ”6:7-fall” föreligger. Emellertid finns därvidlag inte något stöd för att avvika från de allmänna bestämmelserna i ML med hänvisning till att fråga skulle vara om att åstadkomma någon sådan särskild prestation som motiverar en särskild ordning såsom för resebyråer när de åstadkommer reseprestationer.

12 213 235 Telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, m.m.

Ang. vad som särskilt gäller beträffande bestämning av omsättningsland enligt 5 kap. ML etc. avseende telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster: se 21 363 000-21 363 230.

Beträffande nyss nämnda tjänster på kommunikationsområdet anser jag att omsättningslandsfrågan är av intresse i första hand, varför jag hänvisar till nyss nämnda avsnitt därvidlag. Här får jag bara beröra något om elektroniska tjänster, bl.a. som en jämförelse i förhållande till momssatsfrågan avseende den s.k. *resetjänsten* under närmast föregående avsnitt, 12 213 234:

- Elektroniska tjänster kan bestå i att en vara, t.ex. en bok, laddas ned och tillhandahålls via nätet som en elektronisk tjänst. Då är det fråga om något annat än en vara (bok), nämligen en (elektronisk) tjänst – enligt 1:6 ML (jfr 12 201 010). I förarbetena anges, med hänvisning till definitionerna av vara och tjänst i 1:6 ML, att när en vara kan levereras elektroniskt är den inte längre ett materiellt ting, utan *något annat*, nämligen en tjänst – en elektronisk tjänst.⁶³⁸ I stället för den reducerade momssatsen om 6 % för böcker m.m., enligt 7 kap. 1 § tredje st. 1 gäller då den generella momssatsen om 25 % enligt 7 kap. 1 § första st. ML för omsättning av en sådan elektronisk tjänst.⁶³⁹

Den reducerade momssatsen om 6 % infördes i 7 kap. 1 § tredje st. 1 ML den 1 januari 1996, genom SFS 1995:1364,⁶⁴⁰ för allmänna nyhetstidningar (dagstidningar).⁶⁴¹ Den 1 januari 2002 utvidgades regeln, genom SFS

⁶³⁸ Jfr prop. 2002/03:77 s. 27 och 34.

⁶³⁹ Jfr, ang. e-böcker, även SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 13.4.1.1 (s. 446), där hänvisning sker till SRN 2011-02-03, dnr 57-09/I.

⁶⁴⁰ Jfr bet. 1995/96:SkU12; prop. 1995/96:45; SOU 1995:37.

⁶⁴¹ Sverige hade dessförinnan, i enlighet med anslutningsfördraget med EU 1995, en nollskattesats (kvalificerat undantag) för allmänna nyhetstidningar (innefattande även radio- och kassettidningar) – jfr SOU 1995:37 s. 61, 65 och 66. Genom SFS 1995:1364 upphävdes den 1 januari 1996 bestämmelsen 3 kap. 12 § ML, där undantag stipulerades för allmänna nyhetstidningar. Fram till dess stipulerades också återbetalningsrätt i 10 kap. 11 § första st. ML för (bl.a.) 12 § i 3 kap., och således gällde s.k. nollskattesats för omsättning av allmänna nyhetstidningar före 1996. För

2001:1169,⁶⁴² till att omfatta tidningar, tidskrifter och böcker, m.m., dvs. inte bara dagstidningar. Emellertid gäller den generella momssatsen om 25 % alltså vid försäljning av digitaliserade böcker eller tidningar, dvs. där texten levereras över Internet. Vid s.k. *print on demand* hos t.ex. bokhandlare gäller den reducerade momssatsen enbart för utskriften, medan den generella momssatsen gäller för överföringen via Internet till bokhandlaren (återförsäljaren).⁶⁴³ Här borde enligt min uppfattning lagstiftaren hemställa hos EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om en ändring i pkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet,⁶⁴⁴ så att det blir möjligt att införa den reducerade momssatsen om 6 % för dagstidningar och tidskrifter etc. också när de tillhandahålls över Internet.

I utskottsbetänkandet till SFS 2001:1169 nämns motioner med uppmaningen att Regeringen bör hålla noggrann uppsikt över gränsdragnings- och konkurrensproblem mellan tryckta tidningar etc. och tidningar etc. som levereras via Internet.⁶⁴⁵ Jag får lägga till därvidlag att de motiv som en gång anfördes för den reducerade momssatsen om 6 % avseende allmänna nyhetstidningar (dagstidningar), bl.a. av innebörd att dagstidningarna ska medverka till att främja demokratin genom en allsidig, vital och fri åsikts- och opinionsbildning,⁶⁴⁶ numera får anses gälla också för dagstidningar och tidskrifter etc. som tillhandahålls via Internet. Framför allt som ett motiv för särbehandling av tryckta dagstidningar i förhållande till elektroniska tidningar var att ”man kan inte ha en dator i sängen eller på bussen”, varvid Pressutredningen -94 dock nämnde att ”små, bekväma ’bokdatorer’ är under utveckling”.⁶⁴⁷ Framtiden är redan här, med läsplattor och annat. Därför är nämnda praktiska motiv, för en konkurrensnedrivning till följd av olikheter i mervärdesbeskattningen mellan tryckta resp. elektroniska tidningar, numera förlegade, enligt min mening. Miljöskäl kan dock alltså anföras för att inte diskriminera de elektroniska tidningarna, eftersom de innebär en minskad pappersförbrukning.⁶⁴⁸

- Någon sådan distinktion som beskrivs ovan ang. elektroniska tjänster kontra böcker etc. i form av varor (som omfattas av den reducerade momssatsen om 6 %) finns inte gentemot personbefordran (som omfattas av den reducerade momssatsen om 6 %) i vare sig 7 kap. eller 9 b kap. ML avseende *omsättning* av en *resetjänst*.

övrigt behandlades frågan om dagstidningarnas moms i SOU 1993:75 – jfr SOU 1993:75 s. 65.

⁶⁴² Jfr bet. 2001/02:SkU12; prop. 2001/02:45.

⁶⁴³ Jfr prop. 2001/02:45 s. 30.

⁶⁴⁴ Jfr SOU 1995:37 s. 62, där föregångaren till bilaga III till mervärdesskattedirektivet nämns, dvs. bilaga H till sjätte direktivet. Pkt 6 i bilaga H till sjätte direktivet motsvaras i princip av pkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.

⁶⁴⁵ Jfr bet. 2001/02:SkU12 s. 9.

⁶⁴⁶ Jfr Pressutredningen -94:s betänkande SOU 1995:37 s. 165 och även s. 64 och 105. hänvisningar till Pressutredningen -94 ang. införande av mervärdesskatt till en låg skattesats på dagspressområdet: Jfr bet. 1995/96:SkU12 s. 7 och prop. 1995/96:45 s. 9, där referenser sker till Pressutredningen -94.

⁶⁴⁷ Jfr SOU 1995:37 s. 150 och även s. 146 och 147.

⁶⁴⁸ Jfr SOU 1995:37 s. 150.

Jag anför genomgången ovan i detta avsnitt beträffande elektroniska tidningar till belägg av att lagstiftaren är tämligen passiv i förhållande till teknikutvecklingen. Det gäller att kontinuerligt arbeta med förslag till regeländringar nödvändiga för att ML ska erhålla ett sådant innehåll att grundläggande principer för momsens, såsom konkurrens- och konsumtionsneutralitet, inte blir åsidosatta av en föråldrad mervärdesskattelagstiftning. Den situationen utgör, enligt min mening, ytterligare exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat *ord och kontext* i samband med tillkomsten av skatteregler (jfr 12 200 001). Lagstiftaren måste enligt min uppfattning bevaka sådant som teknikutvecklingen och hur den påverkar om gällande rätt är tillräckligt aktuell eller om regler i ML till och med kan anses som obsoleta. Nedan i detta avsnitt nämns dessutom s.k. bitcoins som ett exempel på ett fenomen inom området elektroniska tjänster som visar på den snabba tekniska utvecklingstakt till vilken lagstiftaren har att förhålla sig.

Vidare anför jag att vad som i övrigt berörs i förevarande avsnitt ang. elektroniska tjänster även i följande hänseende utgör ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat *ord och kontext* i samband med tillkomsten av skatteregler. Jag anser nämligen att det anförda beträffande resetjänsten enligt 9 b kap. 1 § första st. ML och jämförelsen med elektroniska tjänster avseende nedladdade produkter utgör ytterligare stöd för min tidigare i framställningen anförda ståndpunkt att 1:6 bör anses som obsolet och utmönstras ur ML (jfr även 12 213 177 och 12 213 213):

Samma regelteknik bör konsekvent användas i ML som används i mervärdesskattedirektivet. Skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt bör bestämmas i två steg i stället för tre. Rättstillämparen ska inte behöva gå via 1:6, vare sig beträffande resetjänsten eller elektroniska tjänster, för att först bestämma om en prestation utgör vara eller tjänst, utan ska enligt min mening kunna bedöma *omsättningsfrågan* i 2 kap. för att därefter gå till 3 kap. och bestämningen där av om en konstaterad *omsättning* är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt. Om det i 2 kap. ML särskilt anges vad som utgör *omsättning* av en resetjänst resp. *omsättning* av en elektronisk tjänst, och sådan omsättning inte undantas i 3 kap., omfattas den av den generella momssatsen om 25 % enligt 7 kap. 1 § första st., om det inte stipuleras reducerad momssats för omsättningen i fråga i 7 kap. 1 § andra eller tredje st. ML.

Jag anser att behovet av att definiera olika omsättningar av varor resp. omsättningar av tjänster visar sig särskilt beträffande elektroniska tjänster, eftersom de representerar något som undergår snabb förändring, varvid jag får tillägga följande till ytterligare stöd för en

anpassning av ML till mervärdesskattedirektivet genom att samtidigt utmönstra 1:6 ur ML:

- Mervärdesskattedirektivet innehåller, som nämnts (jfr 12 201 010, 12 201 020 och 12 213 177), inte någon definition av vara resp. tjänst såsom i 1:6 ML, utan leverans av varor resp. tillhandahållande av tjänster definieras, genom t.ex. huvudreglerna art. 14.1 resp. art. 24.1, dvs. direktivet definierar vad som enligt 2 kap. 1 § första resp. tredje st, ML utgör omsättning av vara resp. omsättning av tjänst.
- I samband med införandet den 1 januari 2015 av de s.k. särskilda ordningarna för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, genom ändringar i ML, lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster och SFL enligt SFS 2014:940-943 anfördes i förarbetena, att den lista på fem olika slags elektroniska tjänster som återfinns i bilaga II till mervärdesskattedirektivet inte är uttömmande utan utgör endast en exemplifiering och att avsikten är att listan ska kunna omfatta fler exempel än de som räknas upp, ”både sådana som redan finns idag och sådana som inte finns idag men som kommer att finnas i framtiden”.⁶⁴⁹
- Mervärdesskattedirektivet använder enligt art. 358.2 begreppen *elektroniska tjänster* och *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg*, vilka enligt förarbetena ska anses ha samma betydelse.⁶⁵⁰ Av art. 58 första st. c i mervärdesskattedirektivet följer att sådana tjänster till en icke beskattningsbar person, dvs. till en vanlig privatperson, anses tillhandahållna där personen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas, och i art. 59 a i mervärdesskattedirektivet anges vad medlemsstaterna – ang. art. 44, 45, 56, 58 och 59 – får stipulera beträffande bestämningen av platsen för tillhandahållande för att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen.
- Enligt pkt 11 i ingressen till rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet (tillämpningsförordningen) bör,

⁶⁴⁹ Jfr prop. 2013/14:224 s. 59. Jfr även Rendahl 2009 s. 187, 188 och 253-260 ang. bestämningen av platsen för omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster före och efter ändringarna den 1 januari 2015 därvidlag i mervärdesskattedirektivet, genom omsättningslandsdirektivet för tjänster (2008/8/EG). Jfr 21 363 230.

⁶⁵⁰ Jfr prop. 2013/14:224 s. 58-59.

för ökad klarhet, de transaktioner som identifierats som *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg* förtecknas utan att förteckningarna ska anses slutgiltiga eller uttömmande. Jag anför, till stöd för vad jag föreslår i förevarande sammanhang, vad som anges i art. 6-9 i tillämpningsförordningen ang. art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet:

- I art. 7.1 i tillämpningsförordningen anges att begreppet *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg*, och som anges i mervärdesskattedirektivet, ska inbegripa tjänster som tillhandahålls via Internet eller ett elektroniskt nät och som till sin natur är sådana att tillhandahållandet huvudsakligen är automatiserat, kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning och inte kan utföras i avsaknad av informationsteknik.
- I art 7.2 resp. art. 7.3 i tillämpningsförordningen anges vad art. 7.1 i synnerhet ska omfatta resp. inte omfatta.
- Problemet med att försöka reglera vad som finns idag och vad som kommer i framtiden beträffande elektroniska tjänster är att framtiden i praktiken kontinuerligt redan är här. I art. 7 i tillämpningsförordningen finner jag t.ex. ingenting om produkter som tillhandahålls med hjälp av 3D-skrivare,⁶⁵¹ och det finns för övrigt inget därom i bilaga II till mervärdesskattedirektivet heller.

En näraliggande problematik till elektroniska tjänster är bitcoins, och det fenomenet visar också på den snabba utvecklingstakt till vilken lagstiftningen måste förhålla sig. Ang. förhandsbeskedet HFD 2016 ref. 6 om växlingstjänster avseende bitcoins och tillämpningen av bl.a. 3:9 ML resp. art. 135.1 e i mervärdesskattedirektivet erinrar jag om att bitcoins, som nämnts, inte ens fanns när den doktrin som SRN anför i HFD 2016 ref 6. skrevs (jfr 12 213 153). Då rör det sig om ett tidsperspektiv på ungefär ett år – den av SRN nämnda doktrinen var från 2008⁶⁵² och bitcoins lär ha funnits tillgängliga sedan 2009.⁶⁵³ Utvecklingen av andra skatter än momsens kan också influera behovet av utveckling av gällande rätt inom

⁶⁵¹ Hämtat från Wikipedia på nätet (den 19 juli 2016): "3D printing, a popular term for what is now known as additive manufacturing (AM), refers to various processes used to synthesize a three-dimensional object. In additive manufacturing processing, successive layers of material are formed under computer control to create the object. These objects can be of almost any shape or geometry and are produced from digital model data 3D model or other electronic data source such as an Additive Manufacturing File (AMF) file."

⁶⁵² Jfr Henkow 2008.

⁶⁵³ Hämtat från Wikipedia på nätet (den 19 juli 2016): "Bitcoin is a digital asset and a payment system invented by Satoshi Nakamoto. Nakamoto introduced the idea on 31 October 2008 to a cryptography mailing list, and released it as open-source software in 2009."

mervärdesskatten, jag tänker i förevarande hänseende framför allt på att vissa andra EU-länder än Sverige planerar att införa s.k. Financial Transaction Tax (FTT).⁶⁵⁴ Då lär den s.k. robohandel med värdepapper som redan pågår behöva ges en samlad översyn beträffande FTT och moms.⁶⁵⁵

Jfr mer ang. moms och bitcoins resp. momsens etc. framtid i ett forskningsperspektiv samt ang. FTT: 12 213 240.

- Att reglera ett så dynamiskt och oförutsebart område som produkter tillhandahållna genom elektroniska tjänster kräver enligt min mening i vart fall mycket frekventa uppdateringar av det momsmässiga regelverket. I art. 7.2 e i tillämpningsförfordningen nämns servicepaket för Internet, och en exemplifiering av användningsområden avslutas med ett ”osv.”. Går det att förena en sådan öppen definition med syftet att art. 7.2 ska reglera vad art. 7.1 ang. elektroniska tjänster *i synnerhet* ska omfatta? Knappast: Utvecklingen på området ser till att den metoden tämligen omgående fallerar.
- Enligt min mening är det betänkligt, utifrån rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beskattningsbeslut, att låta nödvändiga uppdateringar ske, inte genom en utveckling av art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet, utan genom ytterligare exemplifieringar i tillämpningsförfordningen av vad som avses med elektroniska tjänster. Tillämpningsförfordningen är direkt tillämplig i nationell rätt enligt art. 288 andra st. FEUF och ska därför, till skillnad från direktivet, inte implementeras i svensk lagstiftning.⁶⁵⁶ Frågan är om den enskilde är ’skyldig’ att känna till annat än svensk lagstiftning.⁶⁵⁷ Jag anser att frågan är särskilt

⁶⁵⁴ Jfr Forssén 2017 (1) s. 214.

⁶⁵⁵ Hämtat från Wikipedia på nätet (den 19 juli 2016): ”Idag förekommer en stor del av börshandeln i form av datoriserad robohandel. Denna robohandel på börserna sker blixtnabbt och stora order på miljonbelopp kan läggas och tas bort på några millisekunder utan att någon transaktion hinner ske. Detta görs för att aktörer på marknaden vill kunna påverka aktiekurserna i positiv eller negativ riktning utan att ett avslut hinner ske. Under augusti månad 2011 skedde ett kraftigt börsfall på Stockholmsbörsen, som av många privatplaceringar anses bero på just robohandeln på Stockholmsbörsen. Denna blixtnabba robohandel har gjorts möjlig genom att bland annat servrar kan stå i närheten av börsens servrar och på så sätt har det fysiska avståndet kunnat minskas.”

⁶⁵⁶ Jfr även prop. 2013/14:224 s. 56.

⁶⁵⁷ Den enskilde är inte skyldig att kunna lagen såsom i något slags läxförhör. Frågan kan formuleras som huruvida den enskilde kan åberopa rättsvillfarelse som en ursäkt. Enligt Wennergren 1971, s. 336, där följande anges: “Av gammalt anses rättsvillfarelse icke kunna åberopas som ursäkt.” Frågan i förevarande sammanhang är således om det gamla också avser det nya. Sedan 1995 gäller EU-konform (direktivkonform) tolkning av ML: Bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet ska implementeras i ML, i enlighet med art. 288 tredje st. FEUF, och om en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet inte överensstämmer med motsvarande regel i ML kan den

berättigad med hänsyn till att de EU-rättsliga regelverken är komplexa i sig och i förevarande sammanhang sannolikt nödvändiga att uppdatera med tämligen hög frekvens. Förekomsten av – sekundärrättsligt sett – dubbla EU-rättsliga källor mot vilka regler i ML om skyldighet att redovisa utgående mervärdesskatt ska prövas riskerar – i stället för att klarlägga regeln i fråga i ML – att leda till att åligganden mot den enskilde genomdrivs baserade på förordningen utan beaktande av legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 RF eller förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning i 2 kap. 10 § andra st. RF. Jag varnade för en sådan utveckling redan i samband med förslaget om en EG-förordning om tillämpning av sjätte direktivet.⁶⁵⁸

- Det jag anför ang. elektroniska tjänster (eller tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg) är något som både lagstiftaren (i Sverige) samt EU-kommissionen, Europaparlamentet och Europeiska unionens råd (rådet) borde beakta och återkomma om på temat ord och kontext vid skapandet av skatteregler.
- Mitt förslag är att det införs i art. 24, i likhet med pkt 2 ang. telekommunikationstjänster, en särskild pkt om bestämningen av vad som avses med elektroniska tjänster, och att en sådan direktivbestämmelse implementeras som en regel om vad som avses med omsättning av elektronisk tjänst i 2 kap. ML. Rättstillämparna ska inte behöva hamna i tolkningssvårigheter beträffande huruvida den extra sekundärrättsliga källa som tillämpningsförordningen utgör är uppdaterad i förhållande till utvecklingen i det verkliga affärlivet när det gäller användningen av elektroniska tjänster.

enskilde åberopa direktivbestämmelsen framför den nationella regeln om direktivbestämmelsen har direkt effekt [jfr Forssén 2011 s. 109, Forssén 2015 (1) s. 44 och Forssén 2015 (2) s. 187]. Staten kan å sin sida i sådant fall inte anföra direktivbestämmelsen till den enskildes nackdel framför regeln i ML mot dennes vilja, eftersom omvänd vertikal direkt effekt inte är giltig (jfr Forssén 2011 s. 107). Emellertid ställer sig då frågan vad som gäller beträffande bestämmelser i tillämpningsförordningen som ska tillämpas avseende vissa regler i mervärdesskattedirektivet: Förordningen ska inte implementeras i ML, utan är tillämpbar i sig, och frågan är då om den enskilde, vid felaktig tillämpning av den regel i ML som ska motsvara en regel i mervärdesskattedirektivet, kan ursäkta sig med att vederbörande var i rättsvillfarelse beträffande vad som anges i tillämpningsförordningen ang. direktivbestämmelsen. Jag anser att så är fallet, dvs. att regler i ML baserade på dubbla sekundärrättsliga källor i EU-rätten bör regelmässigt anses utgöra sådana svåra skatterättsliga frågor som inte kan leda till skattetillägg eller straffrättsliga åtgärder i fall av rättsvillfarelse [jfr ang. befrielse från särskilda avgifter på grund av felbedömning av en regel etc., 51 kap. 1 § andra st. 1 b SFL – se Forssén 2015 (2) s. 152 och 153].

⁶⁵⁸ Jfr Forssén 2005 (1) och Forssén 2005 (2). Jfr ang dessa art. även 12 213 177.

- Jag hänvisar för arbetet med att skapa nämnda skatteregel i mervärdesskattedirektivet och ML till vad jag anför om att låta en tjänst enligt kategori I, enligt min indelning av tjänster i detta arbete i olika kategorier, bestämmas genom en jämförelse med vad som kan anses ha brutits ut ur en tillverkningsprocess avseende en vara (jfr 12 202 101). En sådan jämförelse från ett beställarperspektiv – jfr ang. rekvisitet 'beställd vara eller tjänst' för skattskyldighetens inträde i 1 kap. 3 § andra st. ML⁶⁵⁹ (jfr 12 213 131) – bör fungera i förhållande till momsens karaktär av konsumtionsskatt för gränsdragningen mellan *omsättning* av varor resp. *omsättning* av tjänster beträffande omfattningen av omsättning av elektroniska tjänster. Konsumenten har i egenskap av kund en uttalad eller underförstådd kravlista för produkter som denne beställer, oavsett om det gäller varor eller tjänster. Momsen ska vara neutral såtillvida att kunden inte ska välja en leverantör eller tillhandahållare framför andra beroende på olikheter i mervärdesbeskattningen. En lösning för att uppnå konkurrens- och konsumtionsneutralitet vore att införa en regel som anger att omsättning av elektroniska tjänster ska i mervärdesskatt hänseende behandlas analogt med vad som gäller för omsättning av varor eller tjänster inom olika områden såsom konsulttjänster, finansiella tjänster, vård och omsorg och utbildning. Därigenom får vad som avses med omsättning av elektroniska tjänster en yttre gräns som bestäms genom jämförelse med omfattningen av momsplikten för respektive sådant område och de icke elektroniska tillhandahållanden som sker där. Därmed undviks en överbeskattning av elektroniska tjänster jämfört med sistnämnda tillhandahållanden. I stället för att använda en kasuistisk metod som i tillämpningsförrordningen, med en i och för sig varken slutgiltig eller uttömmande förteckning över exempel på elektroniska tjänster,⁶⁶⁰ blir då bestämningen av omsättning av elektroniska tjänster allmänt giltig. Detaljerna får komma till uttryck vid eventuella särskilda behov av att reglera undantag i vissa situationer avseende vad som avses med omsättning av elektroniska tjänster.

- Mitt förslag bör ge en mer rättssäker bestämning av omsättning av elektroniska tjänster, eftersom metoden med analogislut kan användas utifrån vad som är känt inom affärlivet om olika produkter och vad som behövs i termer av innovationer. En

⁶⁵⁹ Jfr 12 202 010, 12 202 020, 12 202 030, 12 202 040, 12 202 060, 12 202 070, 12 202 101, 12 210 010, 12 213 231 och 12 213 235.

⁶⁶⁰ Jfr elfte st. i ingressen till tillämpningsförrordningen och tredje st. i ingressen till förrordningen (EU) nr 1042/2013.

sådan kasuistisk bestämning som nu sker genom exemplifiering i bilaga II till mervärdesskattedirektivet och i art. 7 i tillämpningsförordningen kan dels träffa fel på grund av bristande tekniska eller affärsmässiga insikter i ämnet från lagstiftarens och nämnda EU-institutioners sida (jfr ang. *energilastring* i 12 201 031 och 12 202 101), dels riskera att snabbt bli inaktuell. Vidare kan en systematisk tolkning leda till oavsedda skillnader i uppfattningen om gällande rätt momsmässigt sett mellan utbildning med hjälp av elektroniska tjänster (jfr 12 213 222) jämfört med t.ex. vård och omsorg med hjälp av elektroniska tjänster (jfr 12 213 211), bara för att förstnämnda men inte sistnämnda berörs i art. 7.3 j och o i tillämpningsförordningen ang. vad för slags undervisning som *i synnerhet* ska undantas från vad som avses med elektroniska tjänster enligt art. 7.1 i förordningen. Dessutom kan införandet – vid sidan av vad som anges om producenter etc. samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken i art. 9.1 andra st. första men. i mervärdesskattedirektivet – av särskilda benämningar avseende skattesubjektet, såsom beträffande 'tjänster av *fackmän*' i förordningens art. 7.3 i, leda till att statusen på skattesubjektet prövas en andra gång i samband med bedömningen av omsättningsfrågan, i stället för, som sig bör, endast en gång beträffande huruvida en person har karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln därom i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Jfr för övrigt därvidlag underfråga C, till huvudfrågan A (jfr 12 212 115 och 12 213 213), i min licentiatavhandling.⁶⁶¹

- Avslutningsvis anser jag att mitt förslag med att utgå från ett beställarperspektiv, när det gäller att bestämma vad som utgör omsättning av elektronisk tjänst, även bör förenkla att hänföra successiva tillhandahållanden av elektroniska tjänster till viss eller vissa redovisningsperioder – jfr därvidlag t.ex. ang. *elkraft* under 12 202 101.

Ang. övriga art. i tillämpningsförordningen, beträffande art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet, dvs. art. 6, 8 och 9 får i korthet följande reflektioner nämnas:

- Art. 6. Denna art. i förordningen gäller restaurang- och cateringtjänster och är enligt min uppfattning av mindre intresse så länge samma momssats gäller för servering resp. hämtmat (livsmedel) – jfr 12 212 114 och 12 214 020.
- Art. 8. Denna art. i förordningen gäller art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet, dvs. huvudregeln ang. tillhandahållande av tjänster (jfr 12 201 020). Art. 8 i

⁶⁶¹ Jfr ang. skatteobjektets eventuella betydelse för bestämmandet av skattesubjektet i Forssén 2011 s. 34 ff, 203ff och 261.

förordningen innehåller dock enbart en gränsdragning mot leverans av varor gällande montering av maskindelar: ”Om en beskattningsbar person endast monterar olika maskindelar som alla har försetts honom av hans kund, ska den transaktionen utgöra ett tillhandahållande av tjänster som avses i den mening som avses i artikel 24.1 i direktiv 2006/112/EG.” Jag anser att en allmängiltig regel för gränsdragningen mellan tillhandahållande av tjänst och leverans av vara borde ersätta art. 8 i förordningen, och införas som en särskild pkt i art. 24 i mervärdesskattedirektivet. Tekniskt bör en sådan regel i art. 24 skapas med förebild i vad jag, i likhet med beträffande en ny regel om tillhandahållande av elektroniska tjänster, anför ang. att låta en tjänst enligt kategori I, enligt min indelning av tjänster i förevarande arbete i olika kategorier, bestämmas genom en jämförelse med vad som kan anses ha brutits ut ur en tillverkningsprocess avseende en vara (jfr 12 202 101). I annat sammanhang har jag före Sveriges EU-inträde 1995 anført att köplagen borde avgöra om tillverkning av en vara eller ett avtal om en tjänst föreligger, varvid materialets funktionalitet hellre än dess värde bör tillmätas den avgörande betydelsen.⁶⁶² För att undvika konflikt med principen att begreppen i mervärdesskattedirektivet ska ges en särskild EU-rättslig innebörd framför den nationella rätten, varvid civilrätten enbart ges en betydelse från bevismässig synpunkt (jfr 12 201 020, bör enligt min mening art. 8 i förordningen ersättas med en sådan pkt i art. 24 i mervärdesskattedirektivet som jag föreslår.

- Art. 9. Denna art. i förordningen gäller också art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet, dvs. huvudregeln ang. tillhandahållande av tjänster (jfr 12 201 020). Den anger att försäljningen av en option ska, i de fall en sådan försäljning är en transaktion inom tillämpningsområdet för art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 213 153), utgöra ett sådant tillhandahållande av tjänster som avses i art. 24.1. Därvid ska tillhandahållandet av tjänster betraktas som skilt från de underliggande transaktioner till vilka tjänsterna hänför sig. Även här anser jag att en precisering av vad som omfattas av huvudregeln i art. 24.1 bör ske genom införande av särskild pkt i art. 24, inte genom förevarande art. i förordningen. Jag anser därvidlag att ett begrepp som värdepappershandel bör även framgent utvecklas genom EU-domstolens rättspraxis, såsom redan har skett genom målet C-2/95 (SDC) av innebörd att handeln med värdepapper omfattar handlingar som förändrar den rättsliga och finansiella situationen mellan parterna. Av målet C-235/00 (CSC) framgår redan att undantaget i 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 (jfr 12 213 153). Att ange vad som redan följer av EU-domstolens rättspraxis särskilt för optioner i förordningen 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 och i art. 135.2 i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 213 153). Om det ska ske någon precisering, anser jag att en sådan bör ske i mervärdesskattedirektivet, i stället för i förordningen, och då 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

⁶⁶² Jfr Forssén 1994 s. 99.

privaträttsliga optioner. Privaträttsliga optioner avser ofta annan egendom än aktier och ges av bolag till de anställda eller aktieägarna. Om en sådan option är personlig och inte kan överlätas vidare, torde det enligt min uppfattning vara fråga om en momspliktig tjänst. I annat sammanhang har jag före Sveriges EU-inträde 1995 anført att det för en privaträttslig option inte finns någon marknad, och därför utgör utfärdandet av sådan option inte värdepappershandel.⁶⁶³

Jfr 12 214 010 ang. tillhandahållande av elektroniska böcker genom strömmande eller nedladdning.

12 213 240 Moms och bitcoins resp. momsens etc. framtid i ett forskningsperspektiv samt FTT

För att möta utvecklingen behöver enligt min mening både de indirekta skatternas historia och framtid beaktas i forskningen. Då bör perspektivet på bestämningen av skatteobjektet vara mer utvecklat i det hänseendet än vad som var fallet beträffande pengar i Henkow 2008 (jfr 12 213 153). För komparativa analyser bör också urvalet för jämförelse med länder utanför EU (tredje länder) ge en intressantare kontrastverkan än vad som var fallet i Rendahl 2009 (jfr 12 213 153).

I Rendahl 2009 jämförs moms på EU-nivå med *goods and services tax* (GST) i Australien och Kanada.⁶⁶⁴ Om två länder utanför EU med samma arv från engelsk rätt som de båda nyss nämnda ska väljas – om nu det ska vara ett urvalskriterium – kunde USA och Nya Zeeland ha valts, eftersom USA har s.k. *sales tax*, en bruttoskatt som liknar den allmänna varuskatt i Sverige som var föregångaren till moms,⁶⁶⁵ medan Nya Zeeland har en GST som är en enkel principriktig moms i det att den saknar differentiering av skattesatsen.⁶⁶⁶ Om Kanada ändå skulle väljas, kunde det valet ha parats med USA, för att bedöma om NAFTA-länderna, USA, Kanada och Mexico, bildar en inre marknad med ett gemensamt momssystem likt EU:s.⁶⁶⁷ Varför inte – av samma skäl – välja att jämföra EU med USA och Mexico, eftersom Mexico – i likhet med EU-länderna – har en enda moms (VAT)?⁶⁶⁸ För att inte låta engelskan styra urvalet, kan jag också tänka mig andra kombinationer av två länder utanför EU för komparationen med EU:s VAT.⁶⁶⁹ Rendahl 2009 gav i och för sig ett perspektiv på frågan om placeringen av omsättning av tjänst enligt direktivet 2008/8/EG inför 2010 och till

⁶⁶³ Jfr Forssén 1994 s. 142 och 143.

⁶⁶⁴ Jfr Rendahl 2009 s. 10.

⁶⁶⁵ Jfr Forssén 2011 s. 280 och 281.

⁶⁶⁶ Jfr Forssén 2011 s. 280-282, där jag kommenterar Rendahl 2009 i nu berörda hänseende.

⁶⁶⁷ Jfr Forssén 2011 s. 281.

⁶⁶⁸ Jfr Forssén 2011 s. 281, 285 och 286.

⁶⁶⁹ Jfr för urval av länder utanför EU s. 280-287 i Forssén 2011, där både engelskspråkiga och icke engelskspråkiga länder utanför EU nämns.

sluttidpunkten för den reformen 2015 (med reglerna om bestämningen av platsen för omsättning av telekommunikationstjänster, radio och tv-sändningar och elektroniska tjänster), men för att komparationen ska ge nämnda kontrastverkan bör EU-rätten på momsområdet, om nu två och inte fler tredje länder ska väljas, jämföras med ett land med VAT eller GST och ett land utan vare sig VAT eller GST, t.ex. *sales tax*. Det förutsätter dock att ett viktat jämförelseunderlag upprättas beträffande t.ex. vilka OECD-länder utanför EU som har en VAT eller GST som i materiellt hänseende är jämförbar med momsen enligt EU-rätten (jfr 12 201 031, 12 211 110 och 12 213 164). Jag gjorde i min licentiatavhandling en sådan viktning av OECD:s uppgift om att nästan tre fjärdedelar av världens länder har moms.⁶⁷⁰ Rendahl 2009 anger bara lakoniskt att det endast är USA bland OECD-länderna som inte har ”a form of value added tax”.⁶⁷¹ Det är, för en komparativ analys av EU-rätten på momsområdet, en uppgift av tveksamt värde.

Komparationen med länder utanför EU som har bruttoskatter, såsom *sales tax* i USA, har inte bara ett värde, genom nämnda kontrastverkan, för analysen av momsen enligt EU-rätten, utan också för utvecklingen av en EU-skatt (jfr även 12 201 010). EU-projektet kommer, enligt min uppfattning, att kräva att arbetet med att införa någon form av EU-skatt återupptas, och det lär bli en bruttoskatt eftersom en konkurrerande momsliknande skatt inte får förekomma.⁶⁷² EU-kommissionen förordade redan 2004 införande av en EU-skatt och uppmanade rådet att arbeta med frågan, men tills vidare saknar EU en sådan egen beskattningsrätt som en EU-skatt skulle innebära.⁶⁷³ Det som skulle ge en, enligt min mening negativ utveckling såväl på nationell nivå som på EU-nivå av framför allt företagsbeskattningen, vore införandet av FTT (jfr 12 213 235). En sådan skatt på finansiella transaktioner skulle, i så motto att den skulle förväntas ersätta eller komplettera företagsbeskattningen, vara direkt kontraproduktiv i förhållande till en grundtanke för momsen av innebörd att den ska träffa transaktioner avseende varor och tjänster. Enligt min mening innebär tryckning av pengar eller att flytta pengar fram och tillbaka mellan banker och företag inte att varor och tjänster produceras. På samma sätt som det skulle ha en menlig inverkan på penningpolitiken och finanspolitiken att tillåta bitcoins utan registrering hos Finansinspektionen (jfr 12 213 153), skulle, enligt min uppfattning, införande av FTT tämligen omgående göra det omöjligt att bedriva en finanspolitik som omfattar

⁶⁷⁰ Jfr Forssén 2011 s. 279ff.

⁶⁷¹ Jfr Rendahl 2009 s. 3.

⁶⁷² Sistnämnda följer av art. 401 i mervärdesskattedirektivet. Jfr även avsnitt 2.4.1.4 i Forssén 2015 (1).

⁶⁷³ Jfr Veckobrevet från EU-representationen i Bryssel vecka 30 år 2004, www.regeringen.se. Jfr även Forssén 2011 (1) s. 269 och 328 och avsnitt 1.2.3 i Forssén 2015 (1).

företagsbeskattningen, eftersom skattedebitering och uppbörd avseende FTT enbart skulle ha en indirekt koppling till produktionen av varor och andra tjänster än finansiella. Ekonomisk-politiskt fokus bör, enligt min mening, i stället sättas på att få både penningpolitiken och finanspolitiken att fungera, och då ger jag – för att alludera på en strof från diktaren Lars Forsell – en ljusglimt åt makten, genom att föreslå revideringarna under 12 213 153 av ML och mervärdesskattedirektivet beträffande bitcoins och andra liknande virtuella valutor. Därvidlag har jag också tagit upp frågan om *ne bis in idem* (jfr 12 213 153), och får här tillägga att mitt reformförslag skulle bidra till att lösa makten i form av HD från dilemmat av att i dylika fall behöva ställa ett behov av att skydda systemet mot den enskildes behov av rättssäkerhet. I HD:s mål NJA 2010 s. 168 I och II, där HD i motsats till i nämnda NJA 2013 s. 502 (jfr 12 213 153) ansåg att förfaranden om skattetillägg resp. om skattebrott inte stred mot *ne bis in idem*-principen, anförde justitierådet Stefan Lindskog för egen del bl.a. att ”huruvida den svenska ordningen med dubbla prövningar av och dubbla påföljdssystem för en oriktig skatteuppgift är godtagbar i ett rättsstatligt perspektiv har efter min mening fått en uppmärksamhet som den i materiellt hänseende knappast förtjänar.” NJA 2013 s. 502, om än enligt min mening onyanserad (jfr 12 213 153), visar att det knappast var ett väl avvägt omdöme från justitierådet Lindskog – som för övrigt numera är ordförande i HD. Uttalandet borgar enligt min uppfattning knappast för vare sig rättssäkerhet för den enskilde eller utveckling av skattesystemet. Mitt reformförslag beträffande ML och mervärdesskattedirektivet med hänsyn till bitcoins utan tillstånd från Finansinspektionen är en avvägning mellan den enskildes intresse av en fungerande penning- och finanspolitik och av rättssäkerhet förfarandemässigt sett och i processer som berör skatt. *Det* är ett exempel på vad jag i andra sammanhang benämner god teknokrati. I en rättsstat bör det inte finnas något motsatsförhållande mellan statens intresse av att det ska finnas en fungerande penning- och finanspolitik och att försäkra den enskildes rättssäkerhet i nämnda hänseenden. En ambition med att jag därvidlag har lanserat en ny gren inom *fiscal sociology* (skattesociologi), dvs. *the Making of Tax Laws* (jfr 12 201 034 och 12 213 214), är att den skatterättsliga forskningen ska ge lagstiftaren impulser till skattereformer som denne idag inte får från vare sig den företrädesvis rättsdogmatiska forskningen på skatteområdet eller från avgöranden i högsta instans.⁶⁷⁴ Jfr härvidlag också vad jag redogör för under 12 213 214 ang. processrättsliga funderingar på temat makt och rätt i skatterättssammanhang som har bidragit till att jag anser att *fiscal sociology* är ett ämne som bör lyftas i Sverige.

⁶⁷⁴ Jfr Forssén 2017 (1) och Forssén 2016.

Jag får för min del anföra som exempel på behovet av *fiscal sociology*-perspektivet på den skatterättsliga forskningen i Sverige, att även om NJA 2013 s. 502 var ett steg i rätt riktning för den enskilde och rättssäkerheten finns det en mer nyanserad analys att göra ang. *ne bis in idem*-principen i förhållande till bl.a. neutralitetsprincipen för momsens.⁶⁷⁵ Då bör en analys av proceduren för *the Making of Tax Laws* sättas före rättshistoria och annat som enbart får en tjänande funktion för undersökningen av skattereglerna. Därigenom säkras bättre enligt min mening att det inte – om än omedvetet – utvecklas en ohelig hegemoni mellan den akademiska världen och de högsta domstolsinstanserna av innebörd att nödvändigheten av att ett bredare perspektiv anläggs på det svenska skattesystemet undertrycks.⁶⁷⁶ Ett sådant förhållningssätt bidrar enligt min uppfattning till att SKV i ställningstagandet 2016-03-31 ang. bemanningsföretag inom vård och omsorg går förbi att EU-domstolen i mål C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) börjar sin prövning – i pkt 23 och 24 – av frågan om momsplikt eller undantag därvidlag med bestämningen av skattesubjektet (jfr 12 213 214). På samma sätt går i förhandsbeskedet HFD 2016 ref. 6 SRN, HFD och EU-domstolen i sitt förhandsavgörande [mål C-264/14 (Hedqvist)] förbi skattesubjektsfrågan, och problemet med att EU-domstolens rättspraxis – enligt målet C-455/98 (Salumets m.fl.) – innebär att principen om skatteneutralitet förhindrar att det görs en allmän åtskillnad mellan lagliga och olagliga transaktioner för att bestämma om en ekonomisk verksamhet föreligger, när SRN och HFD ska bedöma objektsfrågan ang. momspliktens omfattning beträffande tjänster avseende bitcoins. Om inte EU-domstolen ger ett tillräckligt underbyggt förhandsavgörande, måste, enligt min uppfattning, HFD ändå noggrant utveckla frågorna på egen hand (jfr 12 213 153). I forskningen på momsområdet framkommer samma förhållningssätt som SRN, HFD och EU-domstolen uppvisade i nyss nämnda förhandsbesked och då som ett tillvägagångssätt, varvid motivet verkar vara en generalisering av innebörd att momsen bara skulle vara transaktionsinriktad eller transaktionsbaserad.⁶⁷⁷ Genom att undvika

⁶⁷⁵ Jfr avsnitten 10.1-10.4 i Forssén 2015 (2). Jfr även 12 213 153.

⁶⁷⁶ Om fenomenet vore medvetet, skulle jag beskriva det som en ohelig allians. Emellertid antyder jag inte någon konspirationsteori, så jag använder uttrycket ohelig hegemoni.

⁶⁷⁷ Jfr Henkow 2008 (s. 6), där, i likhet med i Rendahl 2009, en företagare verkar förutsättas vara ett stort företag – småföretagarens momsproblem berörs inte. Nämnda snabba utveckling avseende elektroniska tjänster gör att varken Henkow 2008 eller Rendahl 2009 bör hindra forskare att välja samma ämnen. Särskilt beträffande finansieringstjänster borde dessutom bl.a. privaträttsliga optioner behandlas (jfr 12 213 235), vilket inte sker i Henkow 2008. Det är dock viktigt att forskarnas handledare framhåller att både skattesubjektet och skatteobjektet bör behandlas, så att det inte utvecklas en tradition av att begränsa analysen till sistnämnda, bara för att det sägs ibland att momsen är transaktionsinriktad. Jag har, som nämnts (jfr 12 212 211), också kritiserat SOU 2002:74 för inställningen att ett "verksamhetstänkande" i ML skulle

skattesubjektsfrågans betydelse, blir således analysen av objektsfrågan inte heller tillräckligt underbyggd, enligt min uppfattning.

Att det nyss beskrivna förhållningssättet eller tillvägagångssättet från den akademiska världen överförs till SKV och domstolarna leder, enligt min mening, till en i företagsbeskattningshänseende strukturell diskriminering av den enskilde i egenskap av småföretagare.⁶⁷⁸ Det kan vara ett avgörande stöd för småföretagaren att lagstiftaren får impulser till reformer av materiella skatteregler, så att skatteregler kan skapas som i möjligaste mån saknar *communication distortions*.⁶⁷⁹ Det motverkas av att HFD och forskarna generaliserar, i enlighet med vad ovan beskrivits, kring svåra frågor, varvid jag, till belägg av förekomsten av samma fenomen hos HD, särskilt får erinra om justitierådet Stefan Lindskogs nämnda inställning där till frågan om omfattningen av *ne bis in idem*-principen (jfr 12 213 153).

Att lyfta ämnet *fiscal sociology* i forskningen borde bidra till att identifiera en faktisk gällande rätt hos SKV som aldrig prövas i högsta instans (jfr 12 201 031), vilket vore av stort värde för den enskilde processuellt sett.⁶⁸⁰ Över tid är det svårt att upptäcka den beskrivna oheliga hegemonin på temat makt och rätt: Den blir dock tämligen klar om de delar som består i den akademiska världen, närmare bestämt forskningen inom skatterätten, och de högsta domstolsinstanserna samt lagstiftaren betraktas som en hermeneutisk cirkel.⁶⁸¹ Att lagstiftaren bara väntar på impulser till skattereformer från forskare och prejudikat bidrar inte till att identifiera förekomsten av en faktisk gällande rätt hos

ersättas med ett ”transaktionstänkande” med det motivet: se Forssén 2011 s. 34, 189ff och 259f ang. underfråga B, till huvudfrågan A (i min licentiatavhandling). Båda perspektiven äger giltighet avseende momsen enligt ML och enligt EU-rätten, och kan till och med kompletteras med ett tillgångstänkande (jfr 12 212 211).

⁶⁷⁸ Här kan *fiscal sociology* också tänkas innehålla ett genusperspektiv på småföretag, varvid jag hänvisar till vad som anförs om strukturell ojämlikhet i Gunnarsson och Svensson 2009 s. 209.

⁶⁷⁹ Jfr 12 201 034 med hänvisning till Forssén 2017 (1) och Forssén 2016.

⁶⁸⁰ I ett s.k. pedaseminarium vid Örebro universitet den 10 mars 2016 beskrev jag den faktiska gällande rätt som i praktiken etableras genom SKV:s uppfattningar i olika frågor utan förankring i prejudikat från HFD som den del av ett isberg som ligger under vattenytan, medan avgöranden i högsta instans vilka anses ge uttryck för gällande rätt i egentlig mening (prejudikat) är den del av isberget som ligger ovanför vattenytan (jfr även 12 213 124 och 12 214 030). För övrigt distribuerades i samband med seminariet, via institutionen JPS hos Örebro universitet, bl.a. *Paper on The Making of Tax Laws*, av Björn Forssén.

⁶⁸¹ Jfr Peczenik 1986 s. 244 ang. begreppet hermeneutisk cirkel: En helhet som endast kan förstås om man förstår dess delar och delarna kan förstås endast om man förstår helheten. Jfr även Forssén 2008 s. 60 och 91, där jag använder hermeneutisk cirkel ang. mervärdesskatteprincipen enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet och de grundprinciper (delar) som bildar den principen (helheten), och vilka kan utläsas ur den bestämmelsen. Jfr ovan i detta avsnitt ang. momsen enligt EU-rätten – jfr även 12 201 031, 12 211 110 och 12 213 164.

SKV etc. Därför behövs enligt min mening *fiscal sociology* i skatterättsforskningen, och ett ögonblicksperspektiv utifrån en sådan hermeneutisk cirkel som nyss nämnts innebär enligt min uppfattning att proceduren för *the Making of Tax Laws* kan ges en analys som utmynnar i att förekomsten av en faktisk gällande rätt vid sidan av gällande rätt i egentlig mening identifieras. Problemet med att göra en bedömning över tid av behovet av lagändringar på skatteområdet överbryggas genom det *fiscal sociology*-perspektivet, och således bör, som nämnts, bl.a. rättshistoria enbart ha en tjänande funktion för en undersökning av skattereglerna ur nämnda perspektiv. Småföretagaren borde – enskilt eller via sina intresseorganisationer – uppvakta lagstiftaren med krav på att ämnet *fiscal sociology* beaktas. Det bör bidra till att forskarvärlden också anammar behovet av ämnet *fiscal sociology* i den svenska skatterättsforskningen. Det kräver dock – sannolikt – att den akademiska världen undervisar makten i ämnet,⁶⁸² och det förutsätter att sådan forskning först kommer igång.

Jag jämför i sistnämnda hänseende med den svenska upplysningens Johan Henric Kellgren (1751-1795), som på 1700-talet argumenterade för skråväsendets avskaffande till förmån för näringsfrihet, och anförde att motståndet kom från ”illa uplyste Regeringar”.⁶⁸³ Skråväsendet avskaffades först ett halvt sekel efter Kellgrens död. Den väntetiden på nödvändiga skattereformer har inte dagens företagare och innovatörer på sig, vilket beläggs av bl.a. nämnda snabba utveckling beträffande bitcoins etc. I en pamflett av professor Ulf Cervin (†), *Piratens Lagsaga*, läser professorn Fritiof Nilsson Piratens böcker med juristens ögon. Exempelvis kommer professor Cervin in på bl.a. hästköp och värdepapper och gör pedagogiska kommentarer av Piratens skrönor.⁶⁸⁴ Idag hade kanske professor Cervin lagt till, för jämförelse med bitcoins (som inte omfattas av Finansinspektionens tillstånd – jfr 12 213 153), Bombi Bitts resonemang med Eli om femtiolappen som inte är någon femtiolapp.⁶⁸⁵

⁶⁸² Jag uppmanade till det vid pedaseminarier vid Örebro universitet den 10 mars 2016.

⁶⁸³ Jfr Kellgren 1784 s. 10.

⁶⁸⁴ Jfr Cervin 1982 s. 17ff.

⁶⁸⁵ Se Bombi Bitt och jag, av Fritiof Nilsson Piraten, s. 73, där Bombi Bitt i historien om Kyrksilvret (i Tosterups kyrka) säger bl.a. följande till Eli (Piratens alter ego): ”De e besynnerligt. Om ja har femti riksdaler o inte har reda på de, så e ja fattig. Har ja reda på de, så e ja rik. Om Du har reda på de, så kan du ta femtilappen o då har du femti riksdaler. Men om ingen nånsin får reda på de så e de ingen femtilapp. Kan Du begripa de: en femtilapp, som inte e nån femtilapp? För en femtilapp ska va värd femti riksdaler, men en femtilapp som aldrig nån får reda på e inte värd ett dugg.” Jfr bitcoins som ingen känner till, dvs. som inte är registrerade hos Finansinspektionen: De bör inte ges ett värde, utan den enskilde som bl.a. inser fördelen av en skattefinansierad välfärd bör avvisa dylikt påfund som ’Kiviks marknad’.

Exemplet från Bombi Bitt och jag visar, enligt min mening, att även om utvecklingen går snabbt framåt gäller alltså grundläggande tankar för sådant som ekonomi – och därigenom också för skatter. Det gäller bara att inte förlora perspektivet, och, såsom jag anser att SRN och HFD gör i HFD 2016 ref. 6, underlåta att göra en grundlig analys, innan slutsatser dras om vad nya företeelser i ekonomin såsom bitcoins innebär. Lagstiftaren verkar dock inte arbeta kontinuerligt med reformering av ML i förhållande till teknikutvecklingen och t.ex. sådana nya företeelser som bitcoins. Det är nödvändigt att så sker, så att ML kan uppdateras och erhålla ett sådant innehåll att grundläggande principer för momsen, såsom konkurrens- och konsumtionsneutralitet, inte åsidosätts av en föråldrad mervärdesskattelagstiftning. Att lagstiftaren är tämligen passiv därvidlag är enligt min uppfattning ytterligare ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat *ord och kontext* i samband med tillkomsten av skatteregler (jfr 12 213 235).

I förevarande arbete bildar de återkommande kommentarerna ang. ML och mervärdesskattedirektivet i *ord och kontext*-hänseende även noder till att fortsätta i annat sammanhang med att utveckla den gren inom *fiscal sociology* som jag har lanserat för bedömning av proceduren för *the Making of Tax Laws*.⁶⁸⁶ Dessa reflektioner har, som nämnts, också betydelse för processrättsliga aspekter på momsen, och därvidlag får jag framhålla att min inriktning på ämnet *fiscal sociology* inte bara är avsedd att ge SRN, HFD, HD, skatterättsforskare och lagstiftaren stöd vid analysen av gällande rätt på momsområdet, utan den ger förhoppningsvis också skattekonstuler och advokater stöd för deras rådgivning i syfte att undvika att tvister uppstår mellan deras klienter och SKV. Det gäller att öva upp ett tänkande för att hitta de momsmässiga fallgroparna vid upprättande eller granskning av det civilrättsliga avtalet, vilket jag också berör i annat sammanhang.⁶⁸⁷ Det tillvägagångssättet kan givetvis också användas i kontrollhänseende. Exempelvis kan det, beträffande finansiella tjänster, underlätta skatteutredningar från SKV:s av vad som *de facto* finns bakom bl.a. uttryck som *courtage* i en banks verksamhet. Normalt sett tas en *courtage*avgift ut av banker och finansieringsinstitut i samband med värdepappershandel och den undantas då från momsplikt (jfr 12 213 151). Emellertid avgör inte enbart benämningen *courtage* om en avgift ska mervärdesskattebeläggas eller inte. Det avgörande för beskattningsfrågan är i grunden inte substantivet, dvs. benämningen som används för en aktivitet, utan verben, dvs. vad som faktiskt sker och bildar underlaget för avgiften. Det är något som jag har framhållit i

⁶⁸⁶ Jfr 12 200 001, där jag ger en översikt till dessa noder i förevarande arbete, och vilka kan leda till särskild publikation om temat *ord och kontext* för skapandet av skatteregler eller till utveckling av nya upplagor av mina tidigare böcker om *the Making of Tax Laws*, Forssén 2017 (1) och Forssén 2016.

⁶⁸⁷ Jfr Forssén 2018 (2).

samband med introduktionen av *the Making of Tax Laws* som en gren av *fiscal sociology*.⁶⁸⁸

Här får jag helt kort beträffande moms och finansieringstjänster, utöver nämnda problematik med att bedöma det verkliga innehållet i en tjänst för vilken courtageavgift utgår och problematiken beträffande privaträttsliga optioner (jfr 12 213 235), beröra räntebegreppet (jfr 12 213 151 och 12 213 161). En analys måste börja med att finansiella institut tillgodogör sig ränteinkomster genom floaten (jfr 12 213 153). Utredningen SOU 1998:14 visar att pengar inte är något precist begrepp, vilket, som nämnts, borde ha utvecklats mer i Henkow 2008 (jfr 12 213 153). På samma sätt verkar dock utgångspunkten i Henkow 2008 vara att ränta går att beskriva som ett precist begrepp med tre beståndsdelar.⁶⁸⁹ Henkow 2008 innehåller resonemang om att en banks avgift för förmedling av kredit måste skiljas från räntedebiteringen, och att bristen på metod därvidlag antagligen skulle vara skälet till att tillhandahållande av kredit undantas från moms.⁶⁹⁰ Begreppet ränta är, som nämnts, inte definierat i skattelagstiftningen (jfr 12 213 151). Att räntebegreppet är komplext att hantera momsmässigt framgår dessutom redan av utredningen SOU 1989:35, vilken, i likhet med SOU 1998:14, också lämnas därefter i Henkow 2008.⁶⁹¹ Enligt min mening är det just på grund av nämnda orsak som räntebegreppet, i egenskap av ett begrepp som likt begreppet pengar är vagt (jfr 12 213 153), bör ges en utförlig analys i forskningen, och inte bara beskrivas som ett precist begrepp utifrån t.ex. en Ernst & Young-studie.⁶⁹² Den angelägenheten blir inte mindre av att EU-domstolen i mål C-264/14 (Hedqvist) anger att domstolens praxis innebär att undantagen från skatteplikt för finansiella transaktioner i art. 135.1 d-f i mervärdesskattedirektivet bl.a. syftar till att minska de svårigheter som är förenade med fastställandet av beskattningsunderlaget och den avdragsgilla mervärdesskatten (jfr 12 213 153).

Räntebegreppet bör enligt min mening ges en analys som i likhet med SOU 1998:14 utgår från grunderna (floaten etc. – jfr 12 213 153), och framför allt i momshänseende bör beaktas att banker och andra finansinstitut tillämpar en rik flora av avgifter vid sidan av ränta på

⁶⁸⁸ Jfr Forssén 2017 (1), avsnitt 3.3.1 i *Part A*, och Forssén 2016, avsnitt 2.3, där jag bl.a. anför: “The rule of thumb should in my opinion be that the civil servant doesn’t try to use a concept, label or some kind of noun before knowing more about the relevant verbs in the case at hand, since taxation usually is about activities.”

⁶⁸⁹ Jfr Henkow 2008 s. 54: ”...the interest is thus composed of a pure interest payment, a pure risk premium and a fee to the bank.”

⁶⁹⁰ Jfr Henkow 2008 s. 7.

⁶⁹¹ Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 192 och även s. 193 – se mina referenser därvidlag: 12 213 151 och 12 213 161 samt Forssén 1993 s. 105, Forssén 1994 s. 139, Forssén 1998 s. 174, Forssén 2001 s. 208 och Forssén 2011 s. 145.

⁶⁹² Jfr Henkow 2008 s. 54.

kredit. Påverkar det bestämningen av vad som utgör ränta? För den frågeställningen bör både den ekonomiska verksamheten hos banker och finansinstitut, dvs. subjektfrågan, beaktas och inte enbart ett transaktionsperspektiv anläggas. Sistnämnda är i och för sig särskilt viktigt för bedömningen av objektsfrågan, men en noggrann undersökning av samma slag som i SOU 1998:14 kräver enligt min mening att analysen också omfattar bankens etc. egen balansräkning. Tills en sådan holistisk undersökning skett är, enligt min uppfattning – från ett forskningsperspektiv – ränta enbart ett substantiv och de bakomliggande omständigheter (verben), vilka ska ge ett substansmässigt innehåll åt räntebegreppet, är oprövade. Ifrågavarande aspekter bör vara av intresse för framtida forskningsinsatser om moms och finansieringstjänster. I ett makt och rätt-perspektiv bör *allmänt sett* inte bara bankernas särskilda ställning, i egenskap av sådana samhällsviktiga företag som politikerna inte tillåter att de försätts i konkurs, särskilt beaktas, utan även att framtiden kan bringa en FTT. Då blir det för den demokratiska granskningen av olika maktstrukturer i samhället – för upprätthållande av en god teknokrati för den som så vill – än viktigare med transparens beträffande relationen mellan staten och bank- och finansieringsinstitut ang. uppbyggnad av (skatte)system och kontroll. En FTT skulle systemmässigt innebära något helt annat från ett makt och rätt-perspektiv än bankräntor etc., där banker och finansinstitut gör preliminärskatteavdrag på räntor och lämnar kontrolluppgifter till SKV: FTT skulle, enligt min uppfattning, innebära en beskattning där staten genom SKV skulle nödgas förlita sig helt på bank- och finanssystemet angående såväl skattedebitering som kontroll. Framtida forskningsinsatser om bl.a. moms och finansieringstjänster bör därför, enligt min uppfattning, inte ske enbart utifrån en traditionell rättsdogmatisk synvinkel, utan de bör kompletteras med *fiscal sociology*-perspektivet på skattesystemet i en vid bemärkelse.⁶⁹³ För övrigt får nämnas att om andra EU-länder väljer att införa FTT (jfr 12 213 235) lär Sverige få svårt att avstå från att införa FTT. Jag hänvisar härvidlag dels till att ett avgörande skäl till att moms inte infördes på finansiella tjänster i samband med momsreformen 1991 (SFS 1990:576 – jfr 12 201 031) var att Sverige skulle stå ensamt i Europa därvidlag,⁶⁹⁴ dels till att Sverige inte längre kan luta sig mot Storbritannien i EU-frågor, om Storbritannien fullföljer utslaget om s.k. Brexit i den fakultativa folkomröstning som genomfördes den 23 juni 2016, dvs. om Storbritannien utträder ur EU.⁶⁹⁵

⁶⁹³ Jfr Forssén 2017 (1), som kan betraktas som en förstudie till forskningsinsatser beträffande skattesystemet i en vid bemärkelse. För en snabb introduktion till *the Making of Tax Laws*: se *Paper on The Making of Tax Laws*, av Björn Forssén (www.forssen.com).

⁶⁹⁴ Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 193.

⁶⁹⁵ Sverige borde enligt min uppfattning redan från EU-inträdet 1995 ha engagerat sig i att vara med och leda i frågor om EU-projektet, i stället för att passivt avvakta förslag

Särskilt i anslutning till vad jag ovan anför om processrättsliga och utredningsmässiga aspekter på momsen får jag också föreslå att även Sveriges advokatsamfunds vägledande regler om god advokatsed ses över, så att de får en särskild utformning för advokatens roll i processer som rör materiella skattefrågor. Exempelvis borde det införas en regel om vad som förväntas från advokaten, om denne upptäcker att motparten i egenskap av SKV inte känner till innebörden av en materiell skatteregel. Ska advokaten förlita sig på devisen *jura novit curia* och så att säga förlita sig på att domstolen undervisar motparten SKV? En advokat får enligt 5.4 i nämnda vägledande regler inte vilseleda en motpart om t.ex. innehållet i en rättsregel, men har samtidigt ingen skyldighet att undervisa motparten därvidlag. Ett problem är att advokaten kanske inte har anlitas förrän målet befinner sig i kammarrätten, och då är det inte ovanligt att SKV som motpart anför att ett beriktigande för klientens vidkommande beträffande rättsfrågan enbart utgör en efterhandskonstruktion.⁶⁹⁶ I 8 kap. rättegångsbalken (1942:740) finns vissa regler om en advokats skyldigheter och nämnda vägledande regler m.m. utvecklas med beaktande av bestämmelserna i rättegångsbalken. Däremot anger de vägledande reglerna inget särskilt om förvaltningsprocesslagen (1971:291), som är väsentligt mindre omfattande än rättegångsbalken och i förarbetena anges bara att rättegångsbalken i vissa hänseenden kan tjäna som en förebild.⁶⁹⁷ Jag anser sålunda att det föreligger ett behov av att anpassa nämnda vägledande regler även till SFL och förvaltningsprocesslagen,⁶⁹⁸ så att det inte får lända klienten till nackdel, genom att rätten tar hänsyn till sådana påståenden från SKV:s sida som nyss nämnts, om advokaten påpekar att SKV inte känner lagen. Emellertid förutsätter det att inte bara *jura novit curia* är en realitet, utan också att en hög integritet kan förväntas från domstolarna. Därför bör, enligt min mening, samtidigt skattebrottslagen (1971:69) reformeras, så att det, i stället för nuvarande 15 §, införs en absolut regel om att ett mål om skattebrott ska

som kommer från t.ex. Frankrike, Storbritannien och Tyskland. Jag röstade för Sveriges EU-inträde, men inte för att Sverige ska gå i ledband åt något större EU-land. Jag förlitade mig på svensk tradition från FN-arbetet, och anser alltså att ett litet land kan vara med och leda internationellt. Det framför allt de s.k. EU-migranterna efterfrågar – även om de kanske inte är medvetna om det – är att bl.a. Sverige ser till att få igång igen projektet med införande av en EU-skatt. *Det vore solidariskt gentemot fattiga människor i bl.a. Bulgarien och Rumänien.*

⁶⁹⁶ Jfr Forssén 2017 (1), avsnitt 3.3.2 i *Part A*, där jag beskriver hur åklagaren i ett mål om grovt skattebrott och grovt bokföringsbrott – Svea hovrätts mål B 5292-01 m.fl. – där jag var en av de offentliga försvararna gjorde påpekanden om brister i åklagarens utredning beträffande gällande rätt i skattefrågan, varvid åklagaren bemötte vad som anfördes till klientens fördel, med hänsyn till hur processen sålunda utvecklades, med att det utgjorde efterhandskonstruktioner.

⁶⁹⁷ Jfr prop. 1989/90:74 s. 375.

⁶⁹⁸ Jfr 2.1.2, nämnda 5.4, 6.1.1 och 6.2.2 i Sveriges advokatsamfund juni 2016.

vilandeförklaras i avvaktan på avgörande i förvaltningsdomstolarna av en för målen gemensam skattefråga, varvid en skyldighet för de allmänna domstolarna bör införas om att vid behov av materiell processledning bidra till en sådan, framför allt om den tilltalade inte har råd att driva en skatteprocess i en komplex fråga.

Att i lagstiftningsproceduren minimera *communication distortions* mellan lagstiftarens syfte med en regel och hur den färdiga lagregeln kan tolkas är, enligt min uppfattning, grundläggande också för att göra skatteprocessen rättssäker. Det är därför även grundläggande för den gren inom *fiscal sociology* som jag har lanserat, dvs. *the Making of Tax Laws*. I ett makt och rätt-perspektiv vore den bästa rättssäkerhetsgarantin för småföretagaren – förfarandemässigt, i skatteprocessen och i skattebrottmål – att denne i nämnda lagstiftningsprocedur har makten över språket som används i företagsskattereglerna. Förenklat uttryckt: Företagaren och dennes organisationer ger lagstiftaren orden (jfr ovan i detta avsnitt om substantiv och verb), och lagstiftaren sätter orden i den kontext som t.ex. ska bilda ett handlingsimperativ av innebörden 'betala skatt' till den som ska omfattas av skatteregeln, dvs. företagaren. En målsättning bör, enligt min mening, vara att det inte ska förekomma regler som likt "6:7-fall" innebär beskattning av situationer vilka är obekanta i affärslivet utifrån språkbruket där (jfr 12 201 031 och 12 213 234).⁶⁹⁹

För övrigt får i nyss nämnda processuella hänseenden erinras om att den rättsdogmatiska forskning som av tradition bedrivs avseende momsens bör, enligt min uppfattning, oavsett om den kompletteras med *fiscal sociology*-perspektivet på skattesystemet i en vid bemärkelse eller inte, beakta inte bara de materiella skattereglerna, utan även förfaranderegler avseende momsens: Sonnerby 2010 saknar inget särskilt materiellt sett, men där kunde förfaranderegler ha berörts mer på temat neutralitet (jfr 12 201 022). Frågan är t.ex. om förfaranderegler kan tillåtas påverka principen om neutralitet i de materiella reglerna för valet av företagsform vid företagsbeskattningen (jfr även 12 201 024). Jfr i det hänseendet fråga A i avsnitt 10.3 i Forssén 2015 (2), som särskilt berör frågan huruvida val av företagsform ska spela någon roll för avgörande om dubbel lagföring ska anses föreligga (jfr även härvidlag 12 123 153 ang. *ne bis in idem* – dvs. förbudet mot dubbel lagföring beträffande skattetillägg och skattebrott etc.).

Jfr även 12 214 030, ang. empiriska undersökningar av förekomsten av en faktisk gällande rätt vid sidan av gällande rätt i egentlig mening.

⁶⁹⁹ Jfr Forssén 2017 (1) och Forssén 2016.

12 214 000 Upplevelseindustrin, kultur, nöjen, idrott och medierna m.m. samt livsmedel

12 214 001 Inledning till upplevelseindustrin, kultur, nöjen, idrott och medierna m.m. samt livsmedel

Kultur, nöjen och idrott omfattas i princip av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första st. ML. I samband med momsreformen 1991, genom SFS 1990:576, gjordes, som nämnts (jfr 12 201 031), tjänsterna generellt skattepliktiga i likhet med vad som redan var fallet med varorna. Då uttalade lagstiftaren att på kultur- och nöjesområdet bör skatteplikten vara generell och föreligga för bl.a. cirkusföreställningar, danstillställningar och restaurangunderhållning samt för sport- och idrottsevenemang.⁷⁰⁰ Flertalet upphovsrätter innefattades i vad som ansågs skola vara undantaget från skatteplikt på kulturområdet, men gjordes, som nämnts (jfr 12 213 111), skattepliktiga senare, genom momsreformen beträffande upphovsrätter till litterära och konstnärliga verk 1997, med tillämpning under vissa förutsättningar av den reducerade momssatsen om 6 % enligt 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML (SFS 1996:1327). För övrigt gäller på kulturområdet, sedan den 1 november 1995 (SFS 1995:700), också – under vissa förutsättningar – den reducerade momssatsen om 12 %, nämligen för konstnärers försäljning av egen bildkonst resp. vid import av bildkonst, enligt 7 kap. 1 § andra st. 2 och 3 ML (jfr 12 213 130).

Skatterättsligt finns det ingen definition av vad som är kultur eller nöjen. Det finns inte heller någon definition av idrott i ML, utan lagstiftaren lämnar åt rättstillämpningen att bedöma vad som är sport eller idrott i ML:s mening.⁷⁰¹

Beträffande idrottslig verksamhet undantogs före 1991 i praktiken dåtidens hela idrottsrörelse, genom att skattefriheten på det området knöts till den inkomstskattemässiga behandlingen av ideella föreningar.⁷⁰² Jfr i sistnämnda hänseende dagens 4 kap. 8 § ML som hänvisar, som nämnts (jfr 12 212 120), till 7 kap. 3 § IL beträffande begränsningen av vad som avses med ekonomisk verksamhet när det gäller ideella föreningar eller registrerade trossamfund. Om någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet gäller undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 11 a § första st. ML, förutsatt – enligt andra st. i samma lagrum – att tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller av en förening i de fall verksamheten

⁷⁰⁰ Jfr prop. 1989/90:111 s. 103. Jfr även SOU 2006:90 s. 185.

⁷⁰¹ Se prop. 1996/97:10 s. 54.

⁷⁰² Jfr prop. 1989/90:111 s. 103.

inte anses som ekonomisk enligt 4 kap. 8 § ML. Om andra associations- och företagsformer tillhandahåller tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrott är omsättningen momspliktig. För sådan omsättning av tjänster inom idrottsområdet gäller sedan 1997 enligt 7 kap. 1 § tredje st. 10 ML den reducerade momssatsen om 6 % (jfr 12 212 010 och 12 212 120).

Eftersom kultur, nöjen och idrott, som nämnts, omfattas i princip av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första st. ML, gäller, i de fall en omsättning inom dessa områden inte kan hänföras under någon av reglerna i 7 kap. 1 § andra och tredje st., den generella momssatsen om 25 % enligt 7 kap. 1 § första st. ML. Jag använder här uttrycket upplevelseindustrin, för att illustrera att huvudreglerna i ML alltid är att omsättning av varor och tjänster omfattas av en generell skatteplikt enligt 3 kap. 1 § första st. och att momssatsen generellt sett är 25 % enligt 7 kap. 1 § första st. ML. Jag tänker mig att dessa områden ligger som öar inom en i princip oändlig variation av skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster där den generella momssatsen om 25 % gäller. På motsvarande sätt kan konsultområdet karakteriseras, dvs. ett vidsträckt område med omsättningar av varor och tjänster, där undantag såsom på utbildnings-, finans- och vårdområdena ligger som öar i området (jfr 12 210 101 och 12 213 151). Fall av undantag från skatteplikt resp. reducerade momssatser ska tolkas restriktivt, enligt EU-domstolens praxis (jfr 12 210 010).

Jag hänför, enligt den indelning av omsättning av tjänster i olika kategorier som jag gör i förevarande arbete (jfr 12 202 101), omsättning av tjänster inom upplevelseindustrin typiskt sett till kategori I. Prestationer på föremål, förmedling och personliga tjänster etc. Emellertid hänförs i enlighet med systematiken i ML korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning till kategori II. Delrätter till föremål, eftersom sådan omsättning utgör ett av 'undantagen från undantaget' enligt 3:2 ML på fastighetsområdet (jfr 12 212 120).

En hel del från det i och för sig oändliga området 'upplevelseindustrin' har berörts i tidigare avsnitt. Jag fortsätter med följande avsnitt:

- 12 214 010, där jag listar översiktligt dels omsättningar som jag har behandlat tidigare i framställningen och i vilka avsnitt de berörs, dels nämner återstående fall av undantag enligt 3 kap. 2-24 §§ (jfr begränsningen enligt 12 200 001 och 12 211 110) resp. fall av reducerade momssatser i 7 kap. 1 § andra och tredje st. ML;

- 12 214 020, där jag särskilt berör begreppet livsmedel och den reducerade momssatsen om 12 % enligt 7 kap. 1 § andra st. 4 ML, vilket begrepp tidigare i framställningen har nämnts icke medföra gränsdragningsproblem gentemot sådana personliga tjänster som hotelltjänster och restaurangtjänster, vilka också omfattas av samma momssats och den sålunda gäller såväl för hämtmat (livsmedel) som för hotell- eller restaurangtjänster (jfr 12 212 114);
- 12 214 030, där jag särskilt berör undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 ML för en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av URL, och som redan berörts något tidigare i framställningen (jfr 12 213 111 och 12 213 121);
- 12 214 040, där jag nämner något om regler som berör medierna i ML; och
- 12 214 050, där jag bl.a. särskilt berör ovan nämnda 4 kap. 8 § ML ang. allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund samt återkommer till ovan nämnda 3 kap. 11 a § resp. 7 kap. 1 § tredje st. 10 ML ang. undantag från momsplikt på idrottsområdet resp. vilken momssats som ska tillämpas när sådant undantag inte gäller.

12 214 010 Översikt ang. undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 2-24 §§ resp. ang. reducerade momssatser enligt 7 kap. andra och tredje st. ML, m.m.

Undantagen från den generella principen om skatteplikt för omsättning av varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första st. ML (jfr 12 200 001) återfinns i 3 kap. 2-32 §§ ML.

I 3 kap. 1 a § ML anges dessutom att det finns särskilda bestämmelser i 9 c kap. om undantag från skatteplikt under den tid som varor är placerade i vissa lager (jfr 12 201 020 med hänvisning till 11 100 000, 21 122 000, 21 350 000 och 21 362 300).

Här gäller genomgången, med den begränsning som nämnts tidigare (jfr 12 200 001 och 12 211 110), undantagen i 3:2-24. Jag har tidigare i framställningen berört flera av dessa undantag, och även det undantag från skatteplikt för verksamhetsöverlåtelser, 3 kap. 25 § ML, som sedan 2016 utgörs av ett undantag från själva omsättningen, 2 kap. 1 b § ML (jfr 12 211 120). Nedan i detta avsnitt återges under:

I., en översikt avseende reglerna i 3:2-24 ML om undantag från skatteplikt för omsättning av varor och tjänster som jag dels har behandlat tidigare i framställningen, och var de återfinns, dels nämner jag något om övriga av dessa regler;

II., på samma sätt, en översikt avseende de fall av reducerade momssatser om 12 resp. 6 % enligt andra resp. tredje st. i 7:1 ML, vilka utgör undantag från den generella momssatsen om 25 % enligt 7:1 första st., och var de har behandlats tidigare i framställningen samt nämner jag något om övriga av dessa fall av reducerade momssatser; och

III. vilka undantag som är kvalificerade resp. okvalificerade samt i vilka fall okvalificerade undantag ger återbetalningsrätt vid omsättning till tredje land.

I. Undantag enligt 3:2-24 ML

Undantag på fastighetsområdet

Huvudregel: undantag enligt 3:2 ML; 'undantagen från undantaget' enligt 3:3 ML samt 9 kap. ML. Se 12 212 100-12 212 211.

Undantag för sjukvård, tandvård och social omsorg

Undantag enligt 3:4-7 ML. Se 12 213 210-12 213 214. Se även 12 213 235 och 12 213 240.

Undantag för utbildning

Undantag enligt 3:8 ML. Se 12 213 220-12 213 224. Se även 12 213 235.

Undantag för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel

Undantag enligt 3:9 ML. Se 12 213 150-12 213 154. Se även 12 213 235 och 12 213 240.

Undantag för försäkringstjänster

Undantag enligt 3:10 ML. Se 12 213 160-12 213 164.

Undantag för investeringsguld

Undantag enligt 3:10 a-10 c ML. Se 12 213 170-12 213 177.

Undantag inom kulturområdet

3 kap. 11 § 1 ML: Från skatteplikt undantas omsättning bestående i en utövande konstnärns framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av URL. Undantaget har berörts i 12 213 111 och 12 213 121 och jag tar upp det även i 12 214 030.

3 kap. 11 § 2 ML: Från skatteplikt undantas omsättning bestående i tillhandahållande i biblioteksverksamhet av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna.

3 kap. 11 § 3 ML: Från skatteplikt undantas omsättning bestående i förvaring och tillhandahållande i arkivverksamhet av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna.

3 kap. 11 § 4 ML: Från skatteplikt undantas omsättning bestående i anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten och tillhandahållande i museiverksamhet av föremål för utställningar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna.

3 kap. 11 § 5 ML: Från skatteplikt undantas omsättning bestående i av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund.

3 kap. 11 § 6 ML: Från skatteplikt undantas omsättning bestående i kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun.

Undantag inom idrottsområdet

Undantag enligt 3:11 a ML. Undantaget har berörts i 12 214 001 och jag tar upp det även i 12 214 050.

Undantag inom massmedieområdet

Undantag enligt 3:12-20 ML. Genom SFS 1995:1364 resp. SFS 1996:1327 har 3:12 resp. 3:15 upphävts.

- Se ang. 3 kap. 12 §, som upphävdes 1996, och 7 kap. 1 § tredje st. 1 ML under 12 213 235.
- Se ang. 3:13-14 och 3:16-20 ML under 12 214 040.

Undantag för posttjänster och frimärken

Undantag enligt 3:20 a ML. Se 12 213 233.

Undantag för fartyg och luftfartyg

Här återges 3 kap. 21, 21 a, 21 b och 22 §§ ML, enligt SFS 2017:1196:

21 § Från skatteplikt undantas omsättning av

1. luftfartyg som ska användas av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning,
2. tjänster, såsom ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning som avser sådana luftfartyg,
3. delar, tillbehör eller utrustning till sådana luftfartyg, när varan
- säljs eller hyrs ut till den som äger luftfartyget eller den som varaktigt nyttjar luftfartyget enligt avtal med ägaren, eller
- förs in till landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning, och
4. tjänster som avser delar, tillbehör eller utrustning som anges i 3.

21 a § Från skatteplikt undantas omsättning av

1. fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet,
 2. fartyg som används för sjöräddning eller assistans eller för kustfiske,
 3. utrustning, inklusive fiskeriutrustning, som utgör en del av eller används i ett fartyg som anges i 1 eller 2,
 4. varor för förbrukning ombord på fartyg som anges i 1,
 5. varor för försäljning ombord på fartyg som anges i 1
- a) i andra fall än som avses i 5 kap. 2 b §,
b) i de fall som avses i 5 kap. 2 b §, om varorna är sådana livsmedel som anges i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, och
6. varor för förbrukning eller försäljning ombord på fartyg som anges i 2, dock inte fartygsproviant för fartyg som används för kustfiske.

I fråga om punktskattepliktiga varor gäller första stycket 4 och 5 a endast om omsättningen uppfyller villkoren för proviantering i 7-9 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg. Första stycket 5 b gäller inte i fråga om punktskattepliktiga varor.

Omsättning av varor för försäljning ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland undantas från skatteplikt enligt första stycket 5 endast om omsättningen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

21 b § Från skatteplikt undantas omsättning av

1. tjänster i form av ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av fartyg som anges i 21 a § första stycket 1 eller 2,
2. tjänster i form av uthyrning, reparation och underhåll av sådan utrustning som avses i 21 a § första stycket 3,
3. andra tjänster än de som avses i 1 eller 2 för att täcka direkta behov för de fartyg som anges i 21 a § första stycket 1 eller 2 och deras laster.

22 § Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls av sådana mäklare och andra förmedlare som handlar för någon annans räkning i dennes namn, om tjänsten avser en sådan omsättning som anges i 21, 21 a eller 21 b §.

Undantag för vissa andra varor och tjänster

Undantag enligt 3:23 ML. Vissa av de sju pkt:erna i regeln har berörts tidigare i framställningen. Jag hänvisar nedan i förekommande fall parentetiskt till dessa avsnitt.

Enligt 3 kap. 23 § ML undantas från skatteplikt omsättning av följande slag av varor och tjänster:

1. sedlar och mynt som är lagligt betalningsmedel, med undantag av samlarföremål, det vill säga guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse (se 12 213 152 och även 12 213 153 och 12 213 177),
2. läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus eller förs in i landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning (se 12 213 211 och 12 213 212),
3. modersmjölk, blod eller organ från människor (se 12 213 211 och 12 213 212),
4. flygbensin och flygfotogen,
5. lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel,
6. tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel på allmän begravningsplats när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för eller innehavaren av begravningsplatsen, och
7. guld som levereras till Sveriges riksbank.

Beträffande pkt 5 och undantaget från skatteplikt för lotterier etc. får följande anföras, för att visa på att bl.a. nöjesområdet i princip omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första st. ML (jfr 12 214 001):

- Undantaget i 3:23 5 ML avser endast spelinsatser och omfattar således inte t.ex. entréavgifter till inrättningar där spelet bedrivs.⁷⁰³
- Någon särskild avgift tas inte ut för själva spelet i form av entréavgiften. Entréavgift betalas inte för själva spelet, utan spelinsatsen sker vid t.ex roulettebordet. Entréavgiften avser inte heller upplåtelse av spellokalen, utan den får närmast anses utgöra en ersättning för det nöje det kan tänkas innebära att beträda en lokal där spel bedrivs och är sålunda omfattad av den generella momsatsen 25 %. Undantaget för spel omfattar alltså inte den ”nöjestjänsten”.⁷⁰⁴

Beträffande gränsdragningsproblem avseende entréavgifter till lokaler eller anläggningar förekommer sådana också i förhållande till reglerna

⁷⁰³ Jfr prop. 1989/90:111 s. 120.

⁷⁰⁴ Jfr Forssén 2001 s. 257 och 258.

om reducerade momssatser (jfr nedan under II. i detta avsnitt), varför jag redogör för sådana aspekter redan här med följande fall:

- I ett förhandsbesked, RÅ 2009 not. 145, ansåg HFD att tillträde till en multisportanläggning för barn och ungdomar upp till 15 år, med lokaler där ett stort antal sportaktiviteter utövades och även lekutrymmen för yngre barn fanns, omfattades av den generella momssatsen 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML. HFD ansåg att anläggningen till sin karaktär var att anse som en förströelse- eller nöjesattraktion för barn och ungdomar.
- I ett annat förhandsbesked 2017-04-07, mål nr 5548-16, ansåg HFD att entréavgifterna till en trampolinpark skulle utgöra ersättning för att besökaren bereddes tillfälle att utöva idrottslig verksamhet, varför den reducerade momssatsen 6 procent för omsättning av tjänster inom idrottsområdet enligt 7 kap. 1 § tredje st. 10 ML var tillämplig. Sökandens – ett bolag – anläggning bestod i stationer där det vid samtliga skulle bedrivas fysisk träning eller andra fysiska aktiviteter varvid i stort sett samtliga stationer skulle vara bemannade med en instruktör. Därmed ansåg HFD att bolagets tillhandahållande skiljde sig på ett avgörande sätt från det som prövades i RÅ 2009 not. 145.

Undantag för vissa interna tjänster

Undantag enligt 3:23 a ML. Se 12 202 022 och även 12 213 211.

Undantag för överlåtelse av vissa tillgångar

Undantag enligt 3:24 ML. Se 12 211 120 och även 12 210 010, 12 211 110 och 12 212 111.

II. Reducerade momssatser enligt 7:1 andra och tredje st. ML

Medlemsländerna i EU ska i sina moms­lagstiftningar tillämpa en normalskattesats, vilket följer av art. 96 i mervärdesskattedirektivet. Därjämte får de tillämpa en eller två reducerade momssatser, vilket följer av art. 98.1 i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 200 001). Normalskattesatsen i ML är 25 % (7 kap. 1 § första st. ML) och de båda reducerade momssatserna är 12 respektive 6 % (7 kap. andra respektive tredje st. ML) – jfr 12 200 001. Art. 113 FEUF och fjärde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet innebär att moms­lagstiftningarna i de olika EU-länderna ska vara harmoniserade, så att konkurrenssnedvridning

undviks etc.⁷⁰⁵ Emellertid varierar momssatserna mellan de olika EU-länderna, och den bristen på harmonisering har stöd i sjunde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet, som lyder:

”Det gemensamma systemet för mervärdesskatt bör, även om skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade, vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemslands territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är.”

Även om momssatserna får variera mellan EU-länderna, får de inte tillämpa reducerade momssatser på vilka varor eller tjänster som helst. Bilaga III till mervärdesskattedirektivet utgör: ”Förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 får tillämpas”. De reducerade momssatserna i ML återfinns i 7 kap. 1 § andra och tredje st. ML.

Den reducerade momssatsen om 12 % gäller enligt 7:1 andra st. i fem fall. Jag har berört vissa dem tidigare i framställningen. Jag hänvisar nedan i förekommande fall parentetiskt till dessa avsnitt. Dessutom berörs pkt 4 resp. 5 ang. livsmedel resp. restaurang- och cateringtjänster särskilt i 12 214 020.

Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för

1. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet (jfr 12 212 114 och även 12 212 010 och 12 212 140),
2. omsättning av sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 §, och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo (jfr 12 213 130 och även 12 214 001),
3. import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 9 a kap. 5-7 §§ (12 213 130 och även 12 214 001),
4. (Livsmedel – se 12 214 020), och
5. (Restaurang- och cateringtjänster – se 12 214 020).

Den reducerade momssatsen om 6 % gäller enligt 7:1 tredje st. i elva fall, vilka anges nedan. Jag berör vissa av dem även i andra avsnitt i framställningen, vilket också anges.

Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för

1. omsättning, unionsinternt förvärv och import av följande varor, om inte annat följer av 3 kap. 13 och 14 §§ (jfr 12 214 040), under förutsättning att

⁷⁰⁵ Jfr 12 213 153 och 13 110 000. Jfr även Forssén 2015 (1), avsnitt 1.1.3 och Forssén 2011 s. 45 och 86.

varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam:

- böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad,

- tidningar och tidskrifter,

- bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn,

- musiknoter, samt

- kartor, inbegripet atlaser, väggkartor och topografiska kartor,

2. omsättning, unionsinternt förvärv och import av program och kataloger för verksamhet som avses i 5, 6, 7 eller 10 samt annan omsättning än för egen verksamhet, unionsinternt förvärv och import av program och kataloger för verksamhet som avses i 3 kap. 18 § (jfr 12 214 040), allt under förutsättning att programmen och katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam,

3. omsättning av radiotidningar samt omsättning, unionsinternt förvärv och import av kassettidningar, om inte annat följer av 3 kap. 17 § (jfr 12 214 040), och av kassetter eller något annat tekniskt medium som återger en uppläsning av innehållet i en vara som omfattas av 1,

4. omsättning, unionsinternt förvärv och import av en vara som genom teckenspråk, punktskrift eller annan sådan särskild metod gör skrift eller annan information tillgänglig särskilt för läshandikappade, om inte annat följer av 3 kap. 4 § (jfr 12 213 211),

5. tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettforestillinger eller andra jämförbara föreställningar (jfr 12 214 001),⁷⁰⁶

6. tjänster som avses i 3 kap. 11 § 2 och 4 om verksamheten inte bedrivs av och inte heller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,⁷⁰⁷

7. tillträde till och förevisning av djurparker,

8. upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § URL, dock inte när det är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information (jfr 12 213 111 och även 12 213 120-12 213 123 och 12 214 001),

9. upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk (jfr 12 213 121),

10. omsättning av tjänster inom idrottsområdet som anges i 3 kap. 11 a § första stycket och som inte undantas från skatteplikt enligt andra stycket samma paragraf (jfr 12 212 010 och 12 212 120 och även 12 214 001 och 12 214 050), och

11. personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av

⁷⁰⁶ Genom SFS 2015:748 gäller från och med den 1 januari 2017 att tillträde till biograf föreställningar omfattas av den generella momsatsen om 25 %.

⁷⁰⁷ Innehållet i lagrummen 3 kap. 11 § 2 och 4 ML återges ovan i detta avsnitt under *Undantag inom kulturområdet*.

underordnad betydelse (jfr 12 213 231 och även 12 213 212, 12 213 232 och 12 213 234).

Jag ger här några exempel på gränsdragningen mellan momssatserna:

- Beträffande gränsdragningen mellan den reducerade momssatsen om 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje st. 1 och den generella momssatsen om 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML har SRN lämnat ett förhandsbesked 2017-03-21. Där anses att mångfaldigande (tryckning) av s.k. bygghandlingar respektive kartor omfattas av den reducerade momssatsen 6 procent, medan motsvarande tillhandahållande av ritningsblad omfattas av normalskattesatsen 25 procent.

Jfr dessutom särskilt 12 213 235 ang. tidningar, tidskrifter och böcker m.m. enligt 7 kap. 1 § tredje st. 1 ML.

- Beträffande gränsdragningen mellan teaterföreställningar vilka omfattas av den reducerade momssatsen om 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje st. 5 ML och en tjänst som omfattas av den generella momssatsen om 25 procent har SRN lämnat ett förhandsbesked 2017-09-15, där evenemang som hålls i ett s.k. spökhus anses omfattat av den generella momssatsen 25 procent.

Jfr även 12 214 030, där jag berör att utredningen SOU 2006:90 anför att en länsteater ska tillämpa den generella momssatsen 25 procent på försäljning av en produktion till en annan arrangör.

- Beträffande bestämmelsen om reducerad momssats om 6 procent i 7 kap. 1 § tredje st. 6 ML, jämförd med 3 kap. 11 § 2 och 4, har HFD i ett förhandsbesked 2017-05-19, mål nr 1702-16, ansett att den inte är tillämplig på tillhandahållande av elektroniska böcker genom strömmande eller nedladdning, även om det som i frågeställningen i förhandsbeskedet är fråga om tillhandahållanden i icke allmännyttig biblioteksverksamhet av bl.a. böcker och ljudupptagningar (jfr 3 kap. 11 § 2 ML). HFD hänvisar till att EU-domstolen i målet C-390/15 (RPO) har uttalat att även om tillhandahållande av digitala böcker på fysiska bärare respektive på elektronisk väg utgör jämförbara situationer, så är skillnaden i behandling mellan dessa tillhandahållanden vederbörligen motiverad utifrån principen om lika behandling. Det innebär att den generella momssatsen 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML ska tillämpas på tillhandahållande av digitala böcker på elektronisk väg, medan det är möjligt för EU-länderna att tillämpa en reducerad momssats på tillhandahållanden av digitala böcker på fysiska

bärare.⁷⁰⁸ I sistnämnda fall blir beskattningen således densamma som för tryckta böcker enligt 7 kap. 1 § tredje st. 1 ML.

Jfr även 12 213 235 ang. elektroniska tjänster.

- Beträffande reducerade momssatsen om 6 procent för omsättning av tjänster inom idrottsområdet enligt 7 kap. 1 § tredje st. 10 ML har HFD i ett förhandsbesked 2017-05-16, mål nr 6516-16, bedömt att ett bolags tillhandahållande av en ishockeydomartjänst inte omfattades av den regeln, utan ansåg i stället att den generella momssatsen 25 procent skulle tillämpas. HFD anförde att tillhandahållandet av ishockeydomartjänsten inte i sig skulle innebära att någon därigenom bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Av sökandebolagets lämnade förutsättningar framgick enligt HFD, att bolaget inte skulle tillhandahålla domartjänsten tillsammans med någon annan tjänst som skulle kunna anses innebära att någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Domartjänsten omfattades således inte av den reducerade momssatsen, enligt HFD.

Jfr även under I. ovan i detta avsnitt ang. omsättning av tjänster inom idrottsområdet.

III. Kvalificerade undantag resp. okvalificerade undantag samt fall av okvalificerade undantag som ger återbetalningsrätt vid omsättning till tredje land

Under 12 210 000 och 12 210 010 redogörs bl.a. för att förvärv hänförliga till omsättningar som är okvalificerat undantagna från skatteplikt inte medför rätt till avdrag för ingående moms, medan förvärv hänförliga till omsättningar som är kvalificerat undantagna från skatteplikt medför rätt till återbetalning för ingående moms. I vissa fall kan okvalificerade undantag ge rätt till återbetalning, men under förutsättning att omsättningen – enligt 5 kap. – placeras i tredje land (plats utanför EU). Nedan återges i vilka regler i 3 kap. eller i övrigt i ML som dessa tre situationer återfinns:

a) Kvalificerade undantag⁷⁰⁹

- 3 kap. 19 § första st. 2
- 3 kap. 21 §, 21 a §, 21 b § och 22 §
- 3 kap. 23 § 2
- 3 kap. 23 § 4
- 3 kap. 23 § 7
- 3 kap. 26 a §

⁷⁰⁸ Jfr pkt:erna 55 och 70 i EU-målet C-390/15 (RPO).

⁷⁰⁹ Jfr 10 kap. 11 § första st. ML, dess lydelse enligt SFS 2017:1196.

3 kap. 30 a §
3 kap. 30 c §
3 kap. 30 e §
3 kap. 31 §
3 kap. 31 a §
3 kap. 32 §
9 c kap. 1 §

Dessa undantag ger återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv hänförliga till omsättningarna.

Återbetalningsrätt föreligger dock inte för dem som enligt 9 d kap. ML är skattebefriade på grund av låg omsättning i sin verksamhet (jfr 11 100 000), utom för ingående skatt som avser sådan omsättning av nya transportmedel som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § (jfr ang. 10 kap. 11 a § i 21 323 000).⁷¹⁰

b) Okvalificerade undantag

Undantag i 3 kap. som inte anges ovan under a. Dessa undantag ger varken avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv hänförliga till omsättningarna. Se dock under c ang. omsättningar till tredje land.

c) Okvalificerade undantag med återbetalningsrätt vid omsättning till tredje land⁷¹¹

3 kap. 9 § utom tredje st. 2
3 kap. 10 §
3 kap. 10 a §
3 kap. 19 § första st. 2
3 kap. 21 §, 21 a §, 21 b § och 22 §
3 kap. 23 § 1
3 kap. 23 § 2
3 kap. 23 § 3
3 kap. 23 § 4
3 kap. 30 e §

För dessa fall av undantag i 3 kap. gäller, på villkoren enligt 10 kap. 11 § andra st. och 12 § första st., att omsättningar ger rätt till återbetalning för ingående moms på förvärv hänförliga till dem, trots att undantagen är okvalificerade, om sådana omsättningar placeras i tredje land (plats utanför EU).

Jfr bl.a. 12 213 154 ang. finansieringstjänster (3:9 utom tredje st. 2), 12 213 164 ang. försäkringstjänster (3:10) och 12 213 171 ang. investeringsguld (3:10 a).

Rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 11 § första st. ML gäller inte den som omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap. ML (jfr 11 100 000).⁷¹²

⁷¹⁰ Jfr 10 kap. 11 § fjärde st. ML (jfr SFS 2016:1069).

⁷¹¹ Jfr 10 kap. 12 § första st. ML (jfr SFS 2017:1196).

Jfr för övrigt 21 316 000, 21 322 200 och 21 361 100 ang. 10 kap. 11 § tredje st. och 12 § ML.

12 214 020 Livsmedel resp. restaurang- och cateringtjänster

Enligt 7 kap. 1 § andra st. 4 ML gäller den reducerade momssatsen om 12 % för varor som utgör livsmedel (jfr 12 214 010). Tidigare i framställningen har jag nämnt att det är en fördel att momssatsen för livsmedel därmed är densamma som för hotell- eller restaurangtjänster, eftersom gränsdragningsproblem inte uppkommer mellan å ena sidan vad som utgör servering och å andra sidan s.k. hämtmat, vilken innefattas i begreppet livsmedel (jfr 12 212 114).⁷¹³

I utredningen SOU 2006:90, *På väg mot en enhetlig mervärdesskatt*, berördes nämnda tillämpningsproblem med olika momssatser på livsmedel och restaurangtjänster.⁷¹⁴ Dåförtiden gällde den reducerade momssatsen om 12 % för livsmedel, medan restaurangtjänster omfattades av den generella momssatsen om 25 %. Det gick inte att tillämpa den reducerade momssatsen för restaurangtjänster, eftersom bilaga H till sjätte direktivet med förteckning över i vilka fall reducerade momssatser kunde tillämpas angav bl.a. livsmedel, men inte restaurangtjänster.⁷¹⁵ Genom omsättningslandsdirektivet för tjänster, 2008/8/EG, och direktiv 2009/47/EG (ang. reducerade momssatser) infördes begreppet restaurang- och cateringtjänster i mervärdesskattedirektivet och i bilaga III till mervärdesskattedirektivet (jfr bilaga H till sjätte direktivet), där pkt 12a, som nämnts, anger att restaurang- och cateringtjänster får omfattas av reducerad momssats, varvid tillhandahållande av alkoholhaltiga och/eller alkoholfria drycker får undantas. Därigenom kunde den 1 januari 2012, genom SFS 2011:1194, den reducerade momssatsen om 12 % införas även för restaurang- och cateringtjänster, så att den numera således gäller både för livsmedel (hämtmat) och för servering. Begreppet restaurang- och cateringtjänster definieras inte i själva mervärdesskattedirektivet, utan definitionen återfinns i art. 6 i tillämpningsförordningen (jfr 12 213 235).⁷¹⁶ Art. 6 i tillämpningsförordningen lyder:

”1. Med restaurang- och cateringtjänster avses tjänster som består i att för mänsklig konsumtion leverera beredd eller oberedd mat eller dryck

⁷¹² Jfr 10 kap. 12 § andra st. ML (SFS 2016:1069).

⁷¹³ Jfr Bilaga III till mervärdesskattedirektivet, där det av pkt 1 resp. 12a följer att EU-länderna får ha reducerad momssats för livsmedel resp. restaurang- och cateringtjänster i sina moms lagstiftningar. Jfr även Forssén 2001 s. 244.

⁷¹⁴ Jfr SOU 2006:90 s. 69ff.

⁷¹⁵ Jfr SOU 2006:90 s. 76.

⁷¹⁶ Jfr prop. 2011/12:1 s. 264 och 270.

eller båda, åtföljda av tillräckligt med stödtjänster som möjliggör omedelbar konsumtion av det levererade. Leveransen av mat eller dryck eller båda är endast en del i helheten, i vilken tjänsteaspekten ska dominera. Restaurangtjänster är tillhandahållandet av sådana tjänster i tillhandahållarens lokaler och cateringtjänster är tillhandahållandet av sådana tjänster på andra ställen än i tillhandahållarens lokaler.

2. En leverans av beredd eller oberedd mat eller dryck eller båda, med eller utan transport, som inte åtföljs av några andra stödtjänster, ska inte anses som restaurang- och cateringtjänster enligt punkt 1.”

I 7 kap. 1 § andra st. 4 anges vad som avses med livsmedel i momssammanhang. Lagrummet lyder:

Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för omsättning, unionsinternt förvärv och import av sådana livsmedel som avses i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, med undantag för

- a) annat vatten som avses i artikel 6 i rådets direktiv 98/83/EG av den 3 november 1998 om kvaliteten på dricksvatten, ändrat genom Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1882/2003, än sådant vatten som tappas på flaskor eller i behållare som är avsedda för försäljning, och
- b) spritdrycker, vin och starköl.

I 7 kap. 1 § andra st. 5 anges att den reducerade momssatsen om 12 % gäller för ”omsättning av restaurang- och cateringtjänster, med undantag för den del av tjänsten som avser spritdrycker, vin och starköl.” I sistnämnda hänseende gäller, precis som för livsmedel enligt b) ovan, den generella momssatsen om 25 %.

Med de undantag som anges enligt ovan i 7:1 andra st. 4 gäller enligt förarbetena följande ang. vad som enligt ML utgör livsmedel:

Med livsmedel i momssammanhang förstås, med några få undantag, vad som avses med detta begrepp enligt livsmedelslagen (1971:511)⁷¹⁷ – numera livsmedelslagen (2006:804). Med livsmedel förstås matvaror, dryckesvaror, njutningsmedel eller andra varor som är avsedda att förtäras av människor. Med livsmedel jämföras enligt 3 § andra st. livsmedelslagen:

⁷¹⁷ Jfr prop. 1991/92:50 s. 10. Jfr även Forssén 2001 s. 244.

1. vatten, från och med den punkt där det tas in i vattenverken till den punkt där värdena ska iakttas enligt artikel 6 i rådets direktiv 98/83/EG av den 3 november 1998 om kvaliteten på dricksvatten, ändrat genom Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1882/2003, och
2. snus och tuggtobak.

Enligt förarbetena räknas inte varor som omfattas av läkemedelsförordningen (1962:701) – jfr numera läkemedelslagen (1992:859) och läkemedelsförordningen (2006:272) – som livsmedel.⁷¹⁸ Alkoholhaltiga drycker, snus och tuggtobak räknas som livsmedel enligt livsmedelslagen, men inte röktobak.⁷¹⁹ Spritdrycker, vin och starköl undantas, som nämnts, uttryckligen från att omfattas av den reducerade momssatsen, varför den generella momssatsen om 25 % gäller för sådan omsättning.

Lagstiftaren uttalade bl.a. att det är önskvärt att begreppet livsmedel inte ges en speciell betydelse i skattesammanhang. Genom att knyta området för den reducerade momssatsen direkt till livsmedelslagen⁷²⁰ ansåg lagstiftaren att SKV, i tveksamma fall angående avgränsningen av området för tillämpning av den reducerade momssatsen, kan samråda med Livsmedelsverket.⁷²¹

Livsmedelsverket får enligt 6 § livsmedelslagen meddela föreskrifter eller i det enskilda fallet fatta beslut om förbud till skydd för människors liv och hälsa och för konsumentintresset. Enligt 7 § livsmedelsförordningen (2006:813) får Livsmedelsverket också meddela föreskrifter om märkning och presentation av livsmedel.⁷²²

Lagstiftaren ansåg att det är av mycket stor betydelse att begreppet livsmedel är entydigt definierat. För att förenkla hanteringen bör enligt lagstiftaren undvikas att i skattesystemet bygga in bedömningar av om varan är bra eller dålig från folkhälsosynpunkt eller dess karaktär av nödvändighetsvara eller lyxvara.⁷²³ Jag anser att tanken om att SKV bör luta sig mot sakkunskapen hos Livsmedelsverket för att bedöma

⁷¹⁸ Jfr prop. 1991/92:50 s. 10 och 11. Jfr även Forssén 2001 s. 244.

⁷¹⁹ Jfr prop. 1991/92:50 s. 12. Jfr även Forssén 2001 s. 245.

⁷²⁰ Livsmedelslagen styrs för övrigt i likhet med ML av EU-rätten, genom Sveriges EU-medlemskap – jfr ovan ang. hänvisning till samma rättsakter från EU i 7:1 andra st. 4 ML och 3 § livsmedelslagen.

⁷²¹ Jfr prop. 1991/92:50 s. 11.

⁷²² Jfr även Forssén 2018 (4), avsnitt 5.8, där jag noterar dessa funktioner för Livsmedelsverket i en introduktion till produktansvarslagen (1992:18), etc.

⁷²³ Jfr prop. 1991/92:50 s. 10.

avgränsningen av begreppet livsmedel rimmar med att SKV inte heller bör använda egna bestämmelser för vad som har verkshöjd, när det gäller bedömningen av om ett konstnärligt eller litterärt verk är skyddat av URL (jfr 12 202 101).

I samband med momsreformen 1991 (SFS 1990:576) förekom tankar om att differentiera momssatserna med avseende på bl.a. livsmedel, genom olika momssatser för nödvändighetsvaror resp. lyxvaror. Följande exemplifiering av utredningen SOU 1989:35 visar hur komplext det skulle kunna bli:

”En måltid på rysk kaviar, tryffel, surströmming och ädla viner kan vara dyrare än en videoapparat, och ett konstverk kan vara billigare än en kostym eller ett restaurangbesök. Korrelationen mellan varors varaktighet och en indelning av varor i nödvändighetsvaror och lyxvaror är också mycket svag och riktningen oklar. En lyxvara definieras vanligen som en vara med en inkomstelasticitet överstigande 1, dvs. ökar inkomsten med en procent så ökar konsumtionen med mer än en procent. Omvänt gäller att en nödvändighetsvara definieras som en vara där konsumtionen ökar med mindre än en procent om inkomsten ökar med en procent. De flesta hushållskapitalvaror har i Sverige nått en mycket hög mättnadsgrad i hushållen och torde kunna klassificeras som nödvändighetsvaror. Vissa varor har karaktär av både nödvändighetsvaror och lyxvaror. En individs bostadskonsumtion av de första 50 kvm kan vara nödvändighetskonsumtion, medan bostadskonsumtion mellan 250 och 300 kvm skulle kunna betecknas som lyxkonsumtion.”⁷²⁴

Enligt teorin för optimal beskattning skulle nödvändighetsvaror beskattas hårdare än lyxvaror om syftet är att finansiera offentlig verksamhet till så låga kostnader som möjligt. En högre moms skulle därför kunna motiveras för vissa hushållskapitalvaror.⁷²⁵ Utredningen SOU 1989:35 noterade att högre moms förekom på varaktiga kapitalvaror i vissa EG-länder.⁷²⁶ Emellertid bedömde utredningen att varaktigheten i sig knappast kunde anses utgöra en sådan fördel för konsumenten som skulle motivera extra hög moms på varaktiga varor, eftersom konsumenten tvingas in i en risksituation såtillvida att fel på varan kan uppstå etc.⁷²⁷ Nämnade teori skulle dock även kunna motivera en högre moms på baslivsmedel, s.k. basmat (lågförädlade livsmedel).⁷²⁸ Utgångspunkten för utredningen var emellertid att undersöka förutsättningarna för en lägre moms på mat. Det resulterade i

⁷²⁴ Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 255.

⁷²⁵ Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 255.

⁷²⁶ Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 256.

⁷²⁷ Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 255.

⁷²⁸ Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 255 och 259.

förslaget att inte införa en lägre moms på livsmedel i samband med momsreformen 1991.⁷²⁹ De alternativ som ansågs relevanta var annars främst att sänka momsen på basmat (lågförädlade matvaror) eller att införa en generell sänkning av momsen på livsmedel jämfört med annan konsumtion.⁷³⁰ Utredningen SOU 1989:35 inhämtade från SCB en lista över vad som anses utgöra basmat (lågförädlade livsmedel) resp. icke basmat, och jag noterar bara att det sannolikt skulle ha blivit svårt att pedagogiskt förklara för allmänheten varför t.ex. renkött som basmat skulle ha en lägre momssats än makaroner som livsmedel som inte räknas som basmat, etc.⁷³¹

Jag noterar också beträffande vad som kan förväntas ske på området, beroende på politiska överväganden, att utredningen SOU 2006:90 var inne på att höja momsen på livsmedel till samma momssats som dåförtiden gällde för restaurangtjänster, dvs. den generella momssatsen (25 %). Det skulle åtgärda de dåförtiden föreliggande gränsdragningsproblemen mellan hämtmat och restaurangtjänster.⁷³² Om restaurangmomsen höjs igen till 25 %, är det inte långsökt att kontrollskäl – och SKV:s resurser därvidlag – anförs för att höja också livsmedelsmomsen. I så fall kommer sannolikt en debatt igång om att differentiera livsmedelsmomsen, så att en sådan höjning inte skulle komma att omfatta basmat.

Ovan nämnda avgränsningar av vad som avses med livsmedel enligt gällande rätt innebär att praktiskt taget alla produkter utom läkemedel som på något sätt förtärs (sväljs, sugs eller tuggas) av människor behandlas som livsmedel i förevarande sammanhang och omfattad av den reducerade momssatsen om 12 %. Även vad som förstås med livsmedelstillsatser i enlighet med livsmedelslagen bör enligt lagstiftaren omfattas av den reducerade momssatsen, för att undvika onödiga problem vid tillämpningen av ML. Vissa problem kan föreligga beträffande avgränsningen av området för den reducerade momssatsen, t.ex. angående vegetabiliska oljor som kan användas både som livsmedel och insatsvara i t.ex. kemisk industri, men lagstiftaren har ansett att det får accepteras att vissa varor som faktiskt inte ingår i livsmedelsproduktionen också omfattas av den reducerade momssatsen.⁷³³

Beträffande råvarorna uttalade lagstiftaren att en direkt anknytning till livsmedelslagen innebär att:

⁷²⁹ Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 257.

⁷³⁰ Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 260.

⁷³¹ Uppställningen från SCB över basmat (lågförädlade livsmedel) resp. icke basmat återfinns på s. 260-262 i SOU 1989:35 Del 1.

⁷³² Jfr SOU 2006:90 s. 77.

⁷³³ Jfr prop. 1991/92:50 s. 11. Jfr även Forssén 2001 s. 244.

- spannmål betraktas som livsmedel när det kommit till kvarnanläggningen och där bedömts kvarngillt;
- kött betraktas som livsmedel när de köttproducerande djuren kommer till slakteriet och då underkastas veterinärbesiktning;
- fisk anses som livsmedel redan när den rensas och bearbetas ute till havs;
- mjölk blir livsmedel då den ankommer till mejeriet.⁷³⁴

12 214 030 Särskilt om utövande konstnärs framförande av litterärt eller konstnärligt verk

Under 12 214 010 berörs undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 1 ML. Regeln har också berörts under 12 213 111 och 12 213 121. Här ska något nämnas dels om regelns bakgrund, dels om tillämpningsproblem som den vållar framför allt för produktionsbolag och arrangörer som arbetar med konserter etc.

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

- Regeln överensstämmer inte med EU-rätten på området. Sverige fick i anslutningsfördraget med EU 1995 rätt att tills vidare undanta från mervärdesbeskattning tjänster som tillhandahålls av författare, artister och liknande aktörer. Emellertid innebär EU-reglerna att ersättningar som betalas till annan än den utövande konstnären ska omfattas av momsplikten.⁷³⁵
- I samband med momsreformen 1997 (SFS 1996:1327) föreslogs att de situationer som regeln i fråga avser skulle bli momspliktiga, med tillämpning av den reducerade momssatsen om 6 %. Endast upphovsmannens överlåtelser resp. upplåtelser skulle omfattas av undantag från momsplikten.⁷³⁶
- Vid remissbehandlingen mellan Finansdepartementet och organisationer verksamma på området framkom att nämnda avgränsning av omfattningen av undantaget skulle medföra stora administrativa problem för organisationer som företrädde rättighetshavarna.⁷³⁷

⁷³⁴ Jfr prop. 1991/92:50 s. 12. Jfr även Forssén 2001 s. 245.

⁷³⁵ Jfr SOU 2006:90 s. 146.

⁷³⁶ Jfr SOU 2006:90 s. 146 och 147.

⁷³⁷ Jfr SOU 2006:90 s. 147.

- Vid ”en sammanvägning av alla omständigheter” bedömde Regeringen att den låga momsatsen i kombination med den generella avdragsrätten för ingående moms skulle medföra att de ekonomiska effekterna av en skattebeläggning skulle bli jämförelsevis små ”för de på olika sätt berörda”. Däremot ansåg lagstiftaren att den möjlighet som anslutningslagen ger att undanta från momsplikt själva framförandet av det litterära eller konstnärliga verket (t.ex. gage) ska fortsätta att utnyttjas. Lagstiftaren ansåg att ”de problem som redovisats vid upplåtelse och överlåtelse av rättigheter saknade motsvarighet när det gällde ersättningen för själva framförandet”.⁷³⁸

Utredningen SOU 2006:90 nämner i samband med genomgången av 3 kap. 11 § 1 ML den s.k. EMA Telstardomen, dvs. HFD:s förhandsbesked RÅ 2002 ref. 9. Utredningen anför att den medför att när t.ex. ”en länsteater säljer en produktion till en annan arrangör så skall 25 procent moms debiteras”.⁷³⁹ Det som saknas i domen, och vid lagstiftarens bedömning att tillämpningsproblemen enbart skulle gälla ersättningen för själva framförandet, är, enligt min uppfattning, att SKV brukar anför att produktionsbolagen ska omfattas av undantaget och således inte ha avdragsrätt för ingående moms i sin verksamhet, varvid SKV brukar anför att ett ”6:7-fall” föreligger (jfr 12 201 031), så att även produktionsbolaget ska anses göra den omsättning konstnären gör genom framförandet. Det berörs inte när utredningen SOU 2006:90 går igenom EMA Telstardomen ang. föreställningar som tillhandahålls av produktionsbolag m.fl.⁷⁴⁰

Problemet för produktionsbolag inom kultur- och nöjesområdena är enligt min mening att EMA Telstardomen inte behandlar den situationen att SKV – enligt min erfarenhet – ibland anför mot dem att s.k. ”6:7-fall” föreligger – med den negativa konsekvensen för produktionsbolagen att de förlorar sin avdragsrätt. Jag noterar att EMA enligt domen ”åberopade ett utlåtande av professorn Jan Rosén”. Jag anser att om en ansökan om förhandsbesked inte innehåller frågor om de grundläggande mervärdesskatterättsliga rekvisiten, är det poänglöst att i en ansökan om förhandsbesked om mervärdesskatt uppställa postulat om rättsfakta och rättsföljder utifrån civilrätten som om den i sig principiellt sett skulle kunna förväntas ge önskvärt momsmässigt tolkningsresultat vid prövningen av ansökan hos SRN och HFD (jfr även 12 201 020). Eftersom varken SRN eller HFD nämner problematiken med ”6:7-fall” i sammanhanget, kan läsaren av EMA

⁷³⁸ Jfr SOU 2006:90 s. 147 och 148.

⁷³⁹ Jfr SOU 2006:90 s. 142 och 143.

⁷⁴⁰ Jfr SOU 2006:90 s. 157ff.

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

Om SKV anför sistnämnda, ska produktionsbolagen behandlas likadant som artisten som faktiskt framför konserten etc. Dennes kostnads massa torde typiskt sett vara tämligen ringa jämfört med produktionsbolagets. Att konstnären/artisten inte omfattas av momsplikten innebär på avdragssidan kanske bara att denne saknar avdragsrätt för ingående moms på förvärv av t.ex. en gitarr. Produktionsbolaget har utgifter för att planera och förbereda konserten etc., vilka t.ex. kan utgöras av förvärv av konsulttjänster, resor till arrangörens lokaler för genomförande av konserten, hotellövernattningar i samband därmed etc. Det kan således vara ett direkt konkurshot mot ett produktionsbolag, om SKV anför att ”6:7-fall” föreligger och sådant bolag därmed – till skillnad från konkurrenterna på området som inte råkar ut för ett sådant angrepp – inte ska anses ha avdragsrätt för ingående moms på sina förvärv för produktionen i fråga. Det har förekommit att t.ex. dansorkestrar har delat upp sina verksamheter i olika bolag, för att erhålla momsavdrag på förvärv av turnébuss i ett bolag som hyr ut bussen till arrangören (som har avdragsrätt), medan orkesterns andra bolag har debiterat arrangören utan moms för själva framförandet av dansbandsmusiken.⁷⁴¹ Det är en konstlad uppdelning och SKV har anledning att agera, men när det gäller att åberopa 6 kap. 7 § ML och anföra att produktionsbolag inom artistområdet skulle omfattas av 3 kap. 11 § 1 ML, med förlust av rätten till momsavdrag som en konsekvens därav, agerar SKV enligt min mening i strid mot den för momsen grundläggande neutralitetsprincipen. Det är enligt min mening ytterligare ett exempel på en extrem tolkning och tillämpning av 6 kap. 7 § ML (jfr 12 201 031).

Jag får för sammanhanget också nämna problematiken med enkla bolag som gör ett filmverk, en musikproduktion etc. och den särskilda problematiken därvidlag med att den reducerade momssatsen om 6 % enligt 7 kap. 1 § tredje st. 8 ML inte omfattar gemensamma verk (jfr 12 213 122). Det är lätt insett att tolknings- och tillämpningsproblemen blir tämligen svårbemästrade, om både den problematiken och nämnda problematik ang. ”6:7-fall” skulle anses föreligga samtidigt.

Utredningen SOU 2006:90 gör ett antagande om att EMA Telstardomen skulle ge hela bilden av den problematik som produktionsbolagen i

⁷⁴¹ Jfr SOU 1994:31 s. 17.

fråga möter i sin vardag. Emellertid är det vanskligt om lagstiftaren håller det för gott, och underlåter att undersöka eller efterfråga uppgifter om förekomsten av en faktisk gällande rätt som SKV skapar enligt vad nyss beskrivits, och som så att säga utgör isbergets del under ytan. Gällande rätt i egentlig mening kommer enbart till uttryck genom de avgöranden som sker i HFD och som utgör isbergets del över ytan (jfr 12 213 124 och 12 213 240). Att lagstiftaren gör dylika antaganden om fullständighet genom prejudikat och förhandsbesked för beskrivningen av gällande rätt, och inte efterfrågar mer av empiriska undersökningar därvidlag, utgör ytterligare exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

Jfr även 12 214 040 ang. tillämpningsproblem avseende moms som kan förekomma för artister som är företagare och anlitas av statligt finansierade radio- och television.

12 214 040 Undantag inom massmedieområdet

Massmedieområdet innehåller vissa undantag från momsplikt. Dessa gäller omsättningar avseende periodiska medlemsblad etc. och återfinns i 3 kap. 13-14 §§ och 16-20 §§ ML. Närmast motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet återfinns i art. 132.1 l, o och q (jfr 12 213 211 ang. art. 132.1 o). Området erbjuder en del tillämpningssvårigheter beträffande avgränsningen av omfattningen av undantagen (vilka ska tolkas restriktivt – jfr 12 210 010), och jag lämnar några kommentarer efter att ha återgivit lydelserna av nämnda lagrum:

3 kap. 13 § ML

Från skatteplikt undantas omsättning av periodiska medlemsblad eller periodiska personaltidningar när en sådan publikation tillhandahålls någon gratis eller mot ersättning tillhandahålls utgivaren, medlemmar eller anställda. Även införsel av en sådan publikation är undantagen från skatteplikt, om publikationen förs in till landet för att tillhandahållas på något av dessa sätt.

3 kap. 14 § ML

Från skatteplikt undantas omsättning och införsel av periodiska organisationstidskrifter.

Med en organisationstidskrift förstås en publikation - som inte är en allmän nyhetstidning, ett medlemsblad eller en personaltidning, och - som väsentligen framstår som ett organ för en eller flera sammanslutningar med det huvudsakliga syftet att verka för ett religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda medlemmar med funktionshinder.

Som sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för ett idrottsligt ändamål räknas endast sammanslutningar som är anslutna till Sveriges riksidrottsförbund eller Svenska korporationsidrottsförbundet eller som är representerade i Sveriges olympiska kommitté. Som sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för ett försvarsfrämjande ändamål räknas endast sådan sammanslutning som enligt därom gällande föreskrifter erhåller statligt stöd till sin verksamhet.

3 kap. 16 § ML

En publikation som anges i 13 och 14 §§ anses som periodisk endast om den enligt utgivningsplanen utkommer med normalt minst fyra nummer om året.

3 kap. 17 § ML

Undantagen i 13 och 14 §§ omfattar även radio- och kassettidningar.

3 kap. 18 § ML

Från skatteplikt undantas omsättning av program och kataloger för egen verksamhet som inte i sig medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9-13 §§.

3 kap. 19 § ML

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som

1. avser införande eller ackvisition av annonser i periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter som anges i 13 och 14 §§, eller
2. tillhandahålls en utgivare av sådana publikationer som avses i 1 på uppdrag av honom, om tjänsterna

- avser framställning av publikationen, varmed förstås mångfaldigandet eller de tekniska tjänster som krävs för mångfaldigandet av publikationen, eller
- avser distribution av upplagan eller någon annan åtgärd som naturligt hänger samman med framställningen.

Från skatteplikt undantas även tjänster som avser införande av annonser i sådana publikationer som anges i 18 §.

3 kap. 20 § ML

Från skatteplikt undantas omsättning i verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram, om verksamheten huvudsakligen finansieras genom statsanslag.

Kommentarer:

Undantagen i 3 kap. 13-14 §§ och 16-20 §§ är okvalificerade, och berättigar varken till avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv hänförliga till sådana omsättningar, utom i ett fall av kvalificerat undantag (jfr 12 210 000, 12 210 010 och 12 214 010). Det kvalificerade undantaget utgörs av framställartjänster avseende periodiska medlemsblad etc., enligt 3 kap. 19 § första st. 2 ML, och ger

återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv hänförliga till sådan omsättning.⁷⁴²

HFD hänvisar i ett förhandsbesked 2017-02-02 (mål nr 3299-16) till sin rättspraxis från mitten av 1990-talet (RÅ 1995 not. 392 och RÅ 1995 not. 393), när HFD bedömer att ett bolags åtagande omfattas av undantaget för omsättning av en periodisk organisationstidskrift enligt 3 kap. 14 § ML, om bolaget mot ersättning ska leverera en sådan tidskrift i tryckt form, dvs. leverera en vara, till kunden. Vad parterna har avtalat beträffande äganderätten påverkar inte den bedömningen, enligt HFD.

Omsättningar enligt 3 kap. 13-14 §§ och 16-20 §§ kräver hänvisning till lagrum i faktura som utfärdas för omsättningen, till stöd för att undantag från skatteplikt föreligger,⁷⁴³ utom i två fall, nämligen: beträffande införande eller ackvisition av annonser i periodiska medlemsblad etc., enligt 3 kap. 19 § första st. 1 ML, och beträffande verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram, om verksamheten huvudsakligen finansieras genom statsanslag, enligt 3 kap. 20 § ML.⁷⁴⁴

Ett tillämpningsproblem – enligt min erfarenhet – är att statsfinansierad (licensfinansierad) radio- och TV dikterar för företagare som anlitas inom kultur- och nöjesområdena vad som gäller momsmässigt sett. Det statsfinansierade produktionsbolaget har inte avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms och kräver att artister från vilka sådant bolag beställer tjänster ska tillämpa den reducerade momssatsen om 6 % i stället för den generella om 25 %, trots att tjänsten som artisten tillhandahåller saknar verkshöjd. Det är inte heller fråga om framförande som skulle omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 (jfr 12 214 030). Situationen är således den att gällande rätt innebär att artisten måste redovisa och betala utgående moms enligt den generella momssatsen om 25 %, men beställaren får inget uppdrag av statsfinansierad radio och TV, om inte denne tillämpar den reducerade momssatsen om 6 % på sitt arvode. Det resulterar i att artisten i sitt företag måste betala mellan skillnaden i moms, genom att belasta sin resultaträkning med den. Det här är givetvis inte något som skulle kunna betecknas som uttryck för en faktisk gällande rätt (jfr 12 214 030), utan vad det handlar om är att den starkare beställaren tvingar uppdragstagaren (artisten och dennes företag) att ta 19 % av den momskostnad som annars rätteligen ska

⁷⁴² Jfr 10 kap. 11 § första st., där återbetalningsrätt anges bl.a. för 3 kap. 19 § första st. 2 ML.

⁷⁴³ Jfr 11 kap. 8 § 12 ML.

⁷⁴⁴ Jfr 11 kap. 2 §, där undantag från faktureringsreglerna i ML anges bl.a. för 3 kap. 19 § första st. 1 och 20 § ML.

belasta konsumenten, i det här fallet det statsfinansierade produktionsbolaget för radio och television.⁷⁴⁵

Jag föreslår att det beskrivna fenomenet tas upp av lagstiftaren eller i den skatterättsliga forskningen, och det utgör enligt min uppfattning ett lämpligt exempel för empiriska studier. Det kunde ingå i ett större projekt ang. behandlingen av offentligrättsliga verksamheter i ML samt i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund. Sistnämnda lag hade en föregångare, lag (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting, genom vilken det s.k. kommunkontosystemet infördes 1996.⁷⁴⁶ När läget undersöktes 1999 befanns systemet innehålla ett ackumulerat underskott för kommuner och landsting vid utgången av september 1999 om drygt 1 663 miljoner kr (dvs. drygt 1,6 miljarder kr), och anledningen till det omfattande underskottet var att utbetalningarna hade ökat mer än vad som förutsattes när avgiften från kommuner och landsting fastställdes.⁷⁴⁷ Utredningen SOU 1999:133, *Kommunkontosystemet och rättvisan – momsen, kommunerna och konkurrensen*, var bl.a. inne på att lösningen på problemet skulle vara att göra tandvården skattepliktig (jfr ang. momsfri tandvård 12 213 213). Utredningen hänvisade till pkt 16 i bilaga H till sjätte direktivet, som skulle öppna för att införa den reducerade momssatsen om 6 % för tandvård.⁷⁴⁸ Även om det vore möjligt också enligt pkt 17 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, skulle det kanske inte vara förenligt med att ett rättviseproblem i samhället är att den enskilde av ekonomiska skäl har börjat prioritera annat än sin tandvård: ”En stor skillnad mellan tandvård och sjukvård är att vuxna ofta betalar en större del av tandvården själv”.⁷⁴⁹

Här krävs i stället, enligt min mening, en holistisk analys av både ML och dagens ’kommunkontosystem’ – dvs. lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund. Jag får därvidlag ännu en gång i denna framställning propagera för att ämnet *fiscal sociology* lyfts

⁷⁴⁵ Antag att ersättningen för artistens medverkan i produktionen är 100 exklusive moms. Momsen ska vara 25. Produktionsbolaget vill inte ha en kostnad på 125, utan säger att engagemanget får kosta 106, och artistens företag ska därför tillämpa den reducerade momssatsen om 6 %. Artisten går med på det, men redovisar ändå den riktiga momsen om 25, dvs. enligt den generella momssatsen 25 %, till staten. Artisten betalar 6 + 19, dvs. den felaktiga moms om 6 som erhålls från produktionsbolaget och 19 som artisten får ta från sitt företags intäkt om 100. Det medför att intäkten blir 81 (100 – 19) i stället för 100. Artistens företag har därmed belastat sitt resultat med 19, för att kunna redovisa och betala korrekt moms till staten, dvs. 6 + 19=25.

⁷⁴⁶ Jfr SOU 1999:133 s. 49.

⁷⁴⁷ Jfr SOU 1999:133 s. 49-51.

⁷⁴⁸ Jfr SOU 1999:133 s. 127.

⁷⁴⁹ Jfr 1177Vårdguiden Uppsala län, www.1177.se [Avläst den 4 augusti 2016].

i den svenska skatterättsliga forskningen, så att ett aktuellt underlag skapas för lagstiftaren att bedöma om t.ex. en momsbeläggning av tandvården kan förväntas leda till en lägre tandvårdstaxa. En sådan analys skulle dessutom kunna bidra till att samtidigt lösa problemet med att statligt finansierad verksamhet – enligt min erfarenhet – ibland hemfaller till att försöka lösa momskostnadsproblem, som de själva har skapat genom att inte göra noggrannare anslagsäskanden, med att övervältra dem på svagare parter från näringslivet enligt vad ovan beskrivits ang. statligt finansierad radio- och televisionproduktion. Det fenomenet är för övrigt inte nytt: När jag arbetade på RSV (1989-90) undantogs under vissa förutsättningar krigsmateriel från momsplikt, enligt 8 § 2 GML, och Försvarets materielverk (FMV) ringde för att försöka övertyga om att RSV skulle betrakta sådant som en bilradio som krigsmateriel, om den t.ex. monterades i en militärjeep. RSV kunde inte tillmötesgå FMV med utfärdande av rekommendation av sådan innebörd.⁷⁵⁰ Ang. den beskrivna problematiken om vilken momssats som i praktiken *måste* tillämpas av t.ex. en artist med eget företag gentemot produktionsbolag som är statligt finansierat för sin radio- och televisionsprogramproduktion är det dessutom inte någon lösning att utmönstra undantaget i 3:20 ur ML, eftersom närmast motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, art. 132.1 q, utgör en obligatorisk regel om undantag från skatteplikt i direktivet.

Jfr även 12 213 124 ang. att det *kan* förekomma att kommuner erhåller fakturor från konkursförvaltare med felaktigt debiterad moms, vilket, enligt min uppfattning, bl.a. kan bidra till att underskott uppstår i kommunkontosystemet.

12 214 050 Särskilt om allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m.⁷⁵¹

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

⁷⁵⁰ Jfr för övrigt – av eventuellt historiskt intresse – Riksskattenämndens meddelanden om mervärdesskatt och krigsmateriel, RSN 1969:124.7.

⁷⁵¹ Jfr även kap. DEN SÄRSKILDA REGELN OM MOMSSKYLDIGHET FÖR STATLIGA AFFÄRSVERK (6 KAP. 6 § ML) i Forssén 2018(1).

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

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

Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund motsvaras i mervärdesskattedirektivet närmast av *organisationer utan vinstsyfte* (eng., *non-profit-making organisations*). Deras omsättningar av varor och tjänster undantas under vissa villkor från momsplikt enligt art. 132.1 l, m och o i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 213 211 ang. art. 132.1 o och 12 214 040 ang. art. 132.1 l och o). Skillnaden är således att mervärdesbeskattningen begränsas med avseende på bestämningen av skatteobjektet i förevarande fall i mervärdesskattedirektivet, vilket även är fallet ang. religiösa eller filosofiska institutioner under vissa omständigheter enligt art. 132.1 k, medan motsvarande begränsning sker med avseende på skattesubjektet i 4:8 ML.

Enligt art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet sker begränsningen av mervärdesbeskattningen med avseende på skattesubjektet för vissa juridiska personer endast i art. 13 och då beträffande stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ [eng., *bodies governed by public law (public bodies)*]. Stöd finns således inte i mervärdesskattedirektivet för undantag från mervärdesbeskattningen med avseende på bestämningen av skattesubjektet på det sätt som sker för de juridiska personerna i 4:8 ML. Den enda särbehandlingen av juridiska personer i ML som har stöd i art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet är den särskilda regeln om skattskyldighet för statliga affärsverk, dvs. 6 kap. 6 § ML, som lyder: ”För omsättning i den verksamhet som bedrivs av ett statligt affärsverk är verket skattskyldigt.” Den har stöd i art. 13 i mervärdesskattedirektivet, där pkt 1 första st. lyder: ”Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ skall inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar.” Begränsningen av mervärdesbeskattningen hos offentligrättsliga organ sker, liksom i övrigt i mervärdesskattedirektivet, med avseende på skatteobjektet, varvid jag hänvisar till art. 132.1 a, b, g, h, i, n, o och q.

Vad särskilt gäller moms ang. omsättningar mellan statliga affärsverk, staten och kommuner får följande nämnas. Varje statligt affärsverk

utgör ett särskilt skattesubjekt enligt 6:6 ML, medan staten i övrigt utgör ett enda skattesubjekt. Enligt 1 kap. 16 § ML (SFS 2017:737) avses med *staten* inte de *statliga affärsverken* och med *kommun* förstås enligt samma lagrum kommun och landsting enligt kommunallagen (2017:725). Således sker mervärdesbeskattning för omsättning mellan stat och statligt affärsverk, mellan stat och kommun, mellan olika kommuner och mellan statligt affärsverk och kommun liksom mellan statliga affärsverk. Däremot sker inte mervärdesbeskattning mellan statliga myndigheter, eftersom de ingår i samma juridiska person, dvs. staten, som är ett enda skattesubjekt.

Dessutom får nämnas att staten, till skillnad från statliga affärsverk, inte har någon avdragsrätt för ingående moms, enligt 8 kap. 8 § ML. En kommun har avdragsrätt eller återbetalningsrätt för ingående moms om den bedriver ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § andra st. ML och gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, enligt 8 kap. 3 § eller 10 kap. 11 § första st. ML (jfr 12 210 000 och 12 210 010). För annan verksamhet får kommuner ansöka om ersättning enligt 'kommunkontosystemet', dvs. enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund (jfr 12 214 040).

För sammanhanget återger jag här också dels reglerna om undantag från ekonomisk verksamhet enligt 4:1 ML för myndighetsutövning i offentlig verksamhet (4:6 och 4:7), dels regeln om undantag från skatteplikt vid uttag hos kommun eller staten (3:29):

4 kap. 6 § ML (dess lydelse enligt SFS 2013:368)

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

1. ingår som ett led i myndighetsutövning, eller
2. avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning.⁷⁵²

4 kap. 7 § ML (dess lydelse enligt SFS 2013:368)

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

Omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening är att anse som ekonomisk verksamhet även i sådana fall som avses i 6 §, under förutsättning att åtgärderna utförs mot ersättning.⁷⁵³

3 kap. 29 § ML (dess lydelse enligt SFS 2015:888)

Från skatteplikt undantas kommunernas uttag av varor och tjänster för eget behov. Från skatteplikt undantas även statens uttag av tjänster som avses i 2 kap. 8 §.

⁷⁵² Jfr ang. 4 kap. 6 § ML: 11 100 000.

⁷⁵³ Jfr ang. 4 kap. 7 § ML: 11 100 000.

Undantaget omfattar inte statens eller en kommuns uttag av tjänster när det gäller arbeten på stadigvarande bostad i sådana fall som avses i 2 kap. 8 §. Undantaget gäller dock för kommunernas uttag av tjänster i fråga om sådana boendeformer som avses i 4 § lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund.⁷⁵⁴

Konkurrenssnedvridningar till följd av att allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund kan befrias som sådana från mervärdesskatt enligt 4 kap. 8 § ML har behandlats i SOU 2002:74, som ännu inte har lett till lagförslag, och i budgetpropositionen för 2006 aviserades att frågan skulle utredas vidare, varför utredningen SOU 2006:90 ansåg att det saknades skäl att behandla 4:8 ML i samband med frågorna om en enhetlig moms.⁷⁵⁵

I min licentiatavhandling – jfr Forssén 2011 – noterade jag att EU-kommissionen den 26 juni 2008 inledde fördragsbrottsförfaranden mot Sverige om att 4 kap. 1 § och 4 kap. 8 § ML skulle innebära överträdelse av mervärdesskattedirektivet.⁷⁵⁶ Här får jag bara nämna 2007/2311 K(2008) 2803, dvs. EU-kommissionens formella underrättelse den 26 juni 2008 om behandlingen av ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4 kap. 8 § ML, som inkom till Sveriges ständiga representation i Bryssel den 27 juni 2008.⁷⁵⁷ Regeringen avgav sitt svar 2008-10-09 till EU-kommissionen,⁷⁵⁸ och ansökte dessutom 2011-01-20 om s.k. artikel 395-tillstånd (jfr 12 201 022, 12 202 023, 12 212 119 och 12 213 213) för att införa en årsomsättningsgräns om 1 miljon kr för mervärdesbeskattningen av subjekt inom ideell sektor.⁷⁵⁹ EU-kommissionen avslog ansökan, men enligt ett pressmeddelande från 2011-03-31 avsåg Regeringen att fortsätta att arbeta med frågan.⁷⁶⁰ Enligt vad som kan inhämtas från Momsinstitutet (www.momsinstitutet.se) skedde en del ytterligare skriftväxling mellan Regeringen och EU-kommissionen under återstoden av år 2011, men inget har – mig veterligen – hänt därefter, varför jag betecknar frågan om 4:8 ML och huruvida den regeln utgör en överträdelse av mervärdesskattedirektivet som en öppen fråga, vilken kan leda till att EU-kommissionen stämmer Sverige inför EU-domstol för fördragsbrott.

⁷⁵⁴ Jfr ang. 2 kap. 8 § ML resp. lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund: 12 202 020 resp. 12 214 040.

⁷⁵⁵ Jfr SOU 2006:90 s. 192.

⁷⁵⁶ Jfr Forssén 2011 s. 59.

⁷⁵⁷ Jfr även Forssén 2011 s. 59.

⁷⁵⁸ Jfr Fi2008/4219 (Regeringens svar till EU-kommissionen ang. 4 kap. 8 § ML). Jfr Forssén 2011 s. 59.

⁷⁵⁹ Jfr Fi2011/414 (Regeringens ansökan till EU-kommissionen). Jfr även Forssén 2011 s. 61.

⁷⁶⁰ Jfr Forssén 2011 s. 61.

Att 4 kap. 8 § ML bryter systematiskt mot mervärdesskattedirektivet, genom att mervärdesbeskattningen för två typer av juridiska personer, dvs. allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, begränsas med avseende på bestämningen av skattesubjektet i stället för med avseende på objektet, dvs. omsättningen av vara eller tjänst, utgör ännu ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Detsamma gäller i sig den omständigheten att den negrade bestämningen av ekonomisk verksamhet i 4:8 ML sker genom hänvisning till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*. Risken är att det utvecklas en inhemsk praxis angående innebörden av begreppen allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som inte är konform med innebörden av framför allt vad som förstås EU-rättsligt sett med begreppet *organisationer utan vinstsyfte* (jfr även 12 213 214). Enligt min uppfattning kan inte Regeringen i sin skriftväxling med EU-kommissionen anses ha klarlagt att nämnda risk inte skulle föreligga. Det är enligt min mening en fråga som skulle kunna bli föremål för forskningsinsatser. Jag behandlade inte särskilt 4:8 ML i min licentiatavhandling,⁷⁶¹ men den – dvs. Forssén 2011 – kan ge en del uppslag för genomförandet av en analys av 4:8 ML. Därvidlag finns en del källhänvisningar som kan vara till nytta: jfr, utöver ovan nämnda skriftväxling mellan Regeringen och EU-kommissionen, Budgetpropositionen för 2011 (prop. 2010/11:1), Ds 2009:58, SOU 2002:74 och SOU 2009:65.⁷⁶²

På idrottsområdet har, som nämnts under 12 214 001, 4 kap. 8 § ML en särskild betydelse, nämligen beträffande bestämningen av undantag från skatteplikt på det området resp. tillämplig momsats på det området när undantag inte gäller.

- Om någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet gäller undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 11 a § första st. ML, förutsatt – enligt andra st. i samma lagrum – att tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller av en förening i de fall verksamheten inte anses som ekonomisk enligt 4 kap. 8 § ML (allmännyttig ideell förening). Jfr 12 212 010, 12 212 120 och 12 214 010 och även 12 213 153.
- Om andra associations- och företagsformer än stat, kommun eller allmännyttig ideell förening tillhandahåller tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrott är omsättningen således momspliktig, vilket följer motsatsvis av 3 kap. 11 a § andra st.

⁷⁶¹ Jfr Forssén 2011 s. 79.

⁷⁶² Jfr Forssén 2011 s. 59-61.

ML. För sådan omsättning av tjänster inom idrottsområdet gäller enligt 7 kap. 1 § tredje st. 10 ML, som hänvisar till 3 kap. 11 a §, den reducerade momssatsen om 6 % (jfr 12 212 010, 12 212 120 och 12 214 010 och även 12 213 153).

Jag återger här nämnda 3 kap. 11 a § och 7 kap. 1 § tredje st. 10 ML:

3 kap. 11 a § ML

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Från skatteplikt undantas vidare omsättning av tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om dessa tjänster omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten.

Undantaget gäller endast om tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller av en förening i de fall verksamheten inte anses som ekonomisk enligt 4 kap. 8 §.

7 kap. 1 § tredje st. 10 ML

Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för omsättning av tjänster inom idrottsområdet som anges i 3 kap. 11 a § första stycket och som inte undantas från skatteplikt enligt andra stycket samma paragraf.

12 215 000 Särskilt om upplägg kring varor i vissa lager enligt 9 c kap. ML⁷⁶³

ALLMÄNT OM VAROR I VISSA LAGER ENLIGT 9 c KAP. ML⁷⁶⁴

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).⁷⁶⁵

⁷⁶³ Jfr kapitel 4 i Forssén 2018 (2) och artikeln Forssén 2018 (3) samt kap. SÄRSKILT OM VAROR I VISSA LAGER (9 c KAP. ML) i Forssén 2018 (1). Jfr även Forssén 2017 (5), avsnitt 3.2.2.3.

⁷⁶⁴ Jfr 21 122 000.

⁷⁶⁵ 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.

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

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

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

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

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

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

Sammanfattning

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

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

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 ML⁷⁶⁶ 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.;

⁷⁶⁶ Jfr lydelsen av 9 c kap. 1 § ML från och med den 1 maj 2016 (SFS 2016:261). Jfr även – ang. ändring av vissa bestämmelser i MF – SFS 2016:291.

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

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

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

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

- för varor i 9 §, som utgör energiprodukter enligt 1 kap. 3 § lagen (1994:1776) om skatt på energi och omfattas av de förfaranderegler som anges i 3 a § i samma kapitel, sådana 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:⁷⁶⁷

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),

⁷⁶⁷ Jfr Forssén 2018 (5) s. 46.

10. spannmål och utsäde, inklusive sojaböner (KN-nr 1201 till 1207),
11. kaffe, inte rostat (KN-nr 0901 11 00 eller 0901 12 00),
12. te (KN-nr 0902),
13. kakaoböner, hela eller sönderslagna, råa eller rostade (KN-nr 1801),
14. råsocker (KN-nr 1701 11 eller 1701 12),
15. gummi, i ursprungliga former eller som plattor, ark eller remsor (KN-nr 4001 eller 4002),
16. ull (KN-nr 5101),
17. kemikalier i bulk (kapitel 28 och 29),
18. mineraloljor, inklusive hydrerade vegetabiliska och animaliska oljor och fetter, naturgas, biogas, propan och butan; också inklusive råpetroleumoljor (KN-nr 2709, 2710, 2711 11 00, 2711 12, 2711 13, 2711 19 00, 2711 21 00 eller 2711 29 00),
19. silver (KN-nr 7106),
20. platina; palladium, rhodium (KN-nr 7110 11 00, 7110 21 00 eller 7110 31 00),
21. potatis (KN-nr 0701),
22. vegetabiliska oljor och fetter och deras fraktioner, oavsett om de är raffinerade eller inte, dock inte kemiskt modifierade (KN-nr 1507 till 1515),
23. virke (KN-nr 4407 10 eller 4409 10),
24. etylalkohol, E85 och ED95 (KN-nr 2207 eller 3823 90 99),
25. fettsyrametylestrar (KN-nr 3823 90 99),
26. råttolja (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.⁷⁶⁸

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

⁷⁶⁸ Jfr prop. 2002/03:5 s. 108.

kreditiv får lyfta lånet i takt med att båten blir färdig. Båten är kalkylerad till ett pris om 1 miljon kr. Lyfts kreditivet i *normal* takt ska beställaren betala 100 000 kr i ränta till banken. Antag vidare att lånet skulle kosta ytterligare 25 000 kr i ränta om hela kreditivet fick lyftas av båtbyggaren på en gång, men att den likviditetsförstärkning som skulle bli följden för honom i så fall möjliggör en sänkning av priset på båten med motsvarande belopp. Om beställaren saknar avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms, kan denne tjäna på att betala en högre ränta till banken när båtbyggaren kan lyfta hela kreditivet på en gång och samtidigt, genom sin likviditetsförstärkning, kan sänka beskattningsunderlaget, vilket ger en lägre kostnads massa än den ursprungligen kalkylerade och därmed ett lägre beskattningsunderlag på vilket utgående moms debiteras.

Även om priset på båten, med hänsyn till nämnda antaganden, skulle sättas till 975 000 kr beräknas ändå moms på det ursprungligen kalkylerade priset 1 miljon kr. Mellanskillnaden skulle endast innebära att en kvittning skett mot den finansiella tjänst som matchar likviditetsförstärkningen hos båtbyggaren, genom att denne får lyfta hela kreditivet på en gång, dvs. viss del av ersättningen – beskattningsunderlaget – har båtbyggaren uppburit genom kvittningen. Det är inte heller fråga om någon mängdrabatt som kan sänka beskattningsunderlaget, utan om en rabatt för *snabb betalning*.⁷⁶⁹

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

⁷⁶⁹ 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 12 213 151 och på s. 54 och 214 i Forssén 2001.

att moms tas ut, enligt 9 c kap. 1 § första stycket 1 ML. Frågan är sålunda – vid jämförelse med exemplet med segelbåten enligt ovan – vad som nu i stället gäller beträffande beskattningsunderlaget i samband med att varan tas ut från skatteupplaget och moms utgår enligt 9 c kap. 5 § ML, om beskattningsunderlaget och därmed priset har sänkts på grund av ett arrangemang som liknar det som baserades på en rabatt för *snabb betalning* men i stället baseras på en matchning/kvittning av omsättningen av varan mot en skattefri finansiell tjänst.

Om en del av beskattningsunderlaget för varan i fråga *matchas* av en rabatt för *snabb betalning*, ska det i normalfallet inte sänkas enligt vad som nämnts följer av praxis. Emellertid stipuleras här den skillnaden, jämfört med exemplet med segelbåten, att ett motsvarande scenario som beträffande rabatten för *snabb betalning* innebär att en skattefri omsättning har skett av en vara under tiden den har varit placerad i ett skatteupplag och att matchning/kvittning då har skett mot förvärv av en skattefri finansiell tjänst enligt 3 kap. 9 § ML. Av 9 c kap. 1 § första stycket 2 följer att undantag från skatteplikt föreligger för ”omsättning av tjänster som avser en sådan omsättning som anges i 1”, dvs. i 9 c kap. 1 § första stycket 1 ML.

Således kan det ifrågasättas om det vid ett senare skattepliktigt uttag av varan från skatteupplaget föreligger motiv, utifrån 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,⁷⁷⁰ 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

⁷⁷⁰ 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.

ingående moms på förvärv eller import i verksamheten enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första stycket ML.

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

- Y äger ett lager av basmetallen koppar (varor) och X är intresserad av att köpa en viss volym av dessa varor. Varorna har Y placerade i ett skatteupplag i Sverige, och marknadsvärdet på den volym som X är intresserad av att förvärva från Y är 10 000 kr exklusive moms, dvs. 12 500 kr inklusive moms, varav moms 2 500 kr.
- Y har ett lån i bank på 1 000 000 kr och skulle kunna sänka det kalkylerade priset på sina varor, om Y kunde få betalt snabbare för varorna från X, så att Y kunde betala mindre i ränta till banken på grund av att Y skulle kunna amortera snabbare på banklånet. Emellertid känner X och Y till att staten, utifrån HFD:s rättspraxis enligt de allmänna momsbestämmelserna, ändå skulle hävda att priset är 10 000 kr exklusive moms, och att momsen på försäljningen av koppartiet ska vara 2 500 kr (25 % x 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 % x 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 kostnads massa genom att minska bankräntan som priset till X kund kan sänkas med 40 kr utan att det påverkar resultatet hos vare sig X eller Y. Statens momsintäkter blir lägre i motsvarande mån, dvs. 10 kr lägre (2 500 – 2 490 eller $25\% \times 40$ eller $20\% \times 50$).
- Ovan har för enkelhetens skull antagits att X inte gör något påslag för vinst när varorna vidare säljs till kund. Förfarandet med matchning av särreglerna i 9 c kap. ML mot reglerna om finansiella tjänster i 3 kap. 9 § ML kan användas för ett vinstpåslag motsvarande enbart en andel av prissänkningen som det föranleder, och ändå innebära att priset till slutkund blir lägre än för leverantörer som inte använder förfarandet. Antag att X gör ett vinstpåslag motsvarande halva prissänkningen om 40 kr exklusive moms som förfarandet föranleder i exemplet. Det innebär att X sätter som pris på varorna 9 980 kr exklusive moms ($9\,960 + \frac{1}{2} \times 40$). Priset till kund blir således 12 475 kr inklusive moms [$9\,980 + 2\,495 (25\% \times 9\,980)$], vilket är 25 kr lägre än alternativet 12 500 kr inklusive moms. I det här fallet blir statens momsintäkter 5 kr mindre jämfört med alternativet utan användning av matchningsförfarandet ($2\,500 - 2\,495 = 5$), i stället för 10 kr mindre som gällde när X inte gjorde något vinstpåslag alls.
- A) Y:s omsättning av optionen till X utgör värdepapper och omsättningen av den är undantagen från skatteplikt enligt bestämmelserna om finansiella tjänster – jfr 3 kap. 9 § första stycket och tredje stycket 1 ML och art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. I sista satsen av direktivbestämmelsen anges att från begreppet värdepapper etc. utesluts i förevarande sammanhang handlingar som representerar äganderätt till varor och sådana rättigheter eller värdepapper som avses i art. 15.2. Art. 15.2 saknar intresse här, eftersom den gäller rättigheter till fast egendom. Av intresse är i stället art. 9 i 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 tillämpningsförordningen och art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet och privaträttsliga optioner – angående behov av precisering i art. 24.1 i direktivet.

- B) Y:s försäljning av kopparpartiet utgör en skattefri omsättning av varor enligt 9 c kap. 1 § första stycket 4 jämförd med 9 § 2 ML, eftersom omsättningen sker under den tid varorna är placerade i skatteupplaget.
- C) Om förvärvaren av varan – här X – föranleder att varan upphör att vara placerad i skatteupplaget, blir denne skattskyldig, enligt 9 c kap. 4 och 5 §§ ML, men får dra den moms som ingående moms, om vederbörande har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet, eftersom den utgående moms som ska redovisas till staten i så fall också utgör ingående moms enligt 8 kap. 2 § andra stycket ML. För staten blir det således plusminusnoll: utgående moms 2 400 minus ingående moms 2 400.
- D) När varorna omsätts av X efter det att de har tagits ut ur skatteupplaget, gäller den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första stycket ML och den normala skattesatsen om 25 procent gäller för varan i fråga – koppar – enligt 7 kap. 1 § första stycket ML.

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

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

Jag lämnar följande avslutande kommentarer till exemplet:

- Ifrågavarande problemställning kan – utan begränsning till varor som räknas upp i 9 § i 9 c kap. – också gälla icke-unionsvaror placerade i andra former av vissa lager än skatteupplag, nämligen i en anläggning för tillfällig lagring, ett tullager eller en frizon inom landet. Emellertid är, enligt min uppfattning, problematiken inte lika uppenbar i sådana fall, eftersom undantag från skatteplikt för tjänster då utgörs av tjänster som görs *i* sådant lager (jfr 9 c kap. 1 § första stycket 3) och inte – såsom enligt 9 c kap. 1 § första stycket 2 – av tjänster *som avser* en omsättning av en vara som är placerad i skatteupplaget.⁷⁷¹ Processuellt sett får dessutom nämnas att det är SKV som har bevisbördan beträffande omsättningens storlek,⁷⁷² 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 företaget 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.⁷⁷³
- 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

⁷⁷¹ 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.

⁷⁷² 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".

⁷⁷³ Jfr SKV:s ställningstagande 2014-02-14, dnr 131 770374-13/111.

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 tillämpningsförordningen och behov av precisering i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet avseende privaträttsliga optioner. För övrigt kan för frågeställningen om samma avtal medför en eller flera omsättningar en viss jämförelse göras med resonemanget i SRN i förhandsbeskedet RÅ 2005 ref. 11 (som fastställdes av HFD). Där gällde frågan tillämplig momssats för golflektioner. Majoriteten i SRN bedömde ett åtagande att vid senare tillfälle tillhandahålla golflektioner som separata tjänster: själva åtagandet ansågs utgöra en omsättning och tillhandahållandet av golflektionerna en annan omsättning. Själva åtagandet ansågs inte utgöra en tjänst inom idrottsområdet som omfattas av den reducerade momssatsen om 6 procent i enlighet med 3 kap. 11 a § första stycket och 7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML. I stället ansågs det utgöra en tjänst som 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).⁷⁷⁴

- 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.

⁷⁷⁴ Jfr 12 213 153. Jfr även s. 101 och 102 i artikeln Forssén 2017 (3).

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

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

Ett förskott medför skattskyldighet för den som uppbär det, om omsättningen av varan eller tjänsten är skattepliktig när förskottet uppbärs (jfr 1 kap. 3 § andra stycket andra meningen ML). Det innebär att förskottet inte föranleder skattskyldighet för Y, eftersom varorna är placerade i skatteupplaget och en omsättning av varorna då vore undantagen från momsplikt enligt 9 c kap. 1 § första stycket 4 jämförd med 9 § 2 ML – jfr ovan B). Y säljer varorna till X momsfritt när varorna är placerade i skatteupplaget. Det medför emellertid inte att Y:s rätt att lyfta ingående moms på förvärv i verksamheten begränsas, eftersom omsättning som undantas från skatteplikt enligt 9 c kap. 1 §, som nämnts, ger återbetalningsrätt för ingående moms i verksamheten enligt 10 kap. 11 § första stycket ML. Med andra ord ingår, som framgår ovan, förskottet i ett beskattningsunderlag om 10 000 kr exklusive moms som medför en *nollbeskattning* hos Y när Y säljer varorna till X under den tid de är placerade i skatteupplaget. I 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*⁷⁷⁵

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

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

⁷⁷⁵ Jfr 12 213 235.

- 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.⁷⁷⁶ Nu finns det inte någon sådan preciserande gränsdragning gentemot privaträttsliga optioner, varför jag anser att utfärdande av sådana omfattas av undantaget från skatteplikt enligt art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet.

Konklusioner

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

För övrigt får nämnas att jag beträffande 9 c kap. ML mejlade den 5 januari 2018 till Finansdepartementet min artikel Forssén 2018 (3), 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.

⁷⁷⁶ Jfr s. 142 och 143 i Forssén 1994.

13 000 000 Vissa branscher och momsens samt särskilda frågor om moms

13 100 000 Vissa branscher

13 110 000 Vinstmarginalbeskattning (VMB): begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter

Beskattningsunderlaget för moms avseende begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter utgörs ibland av vinstmarginalen, i stället för varans pris som annars gäller som beskattningsunderlag för omsättningen enligt ML:s allmänna bestämmelser. De särskilda reglerna om s.k. vinstmarginalbeskattning (VMB) avseende begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter i 9 a kap. ML (jfr art. 311-343 i mervärdesskattedirektivet) innebär översiktligt följande:

- En vara är att anse som begagnad i förevarande sammanhang redan genom brukande, varför t.ex. en begagnad bil inte definieras som motsatsen till ett nytt transportmedel (9 a kap. 4 § ML; jfr AA3 och AB3, dvs. 21 313 000 och 21 323 000).
- En beskattningsbar återförsäljare (Åf) av en begagnad vara, konstverk, samlarföremål eller antikviteter (9 a kap. 8 § ML) kan tillämpa VMB på sin vidareförsäljning, om varan levererats till denne inom EU av:
 1. någon annan än en beskattningsbar person;
 2. en beskattningsbar person som redovisar VMB-moms här eller i annat EU-land;
 3. en beskattningsbar person vars omsättning undantogs från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML eller motsvarande bestämmelser i annat EU-land;
 4. en konstnär som undantas från skattskyldighet enligt 1 kap. 2 a § ML (se nedan); eller
 5. en beskattningsbar person i annat EU-land, om vederbörande undantogs från mervärdesskatt enligt bestämmelser om små företag i art. 282-292 i mervärdesskattedirektivet i det landet och förvärvat vara utgjorde anläggningstillgång hos den beskattningsbara personen.
[9 a kap. 1 § första st. ML]
- VMB omfattar inte omsättning av nya transportmedel förvärvade genom UIF [9 a kap. 1 § andra st. ML; jfr AA3, dvs. 21 313 000].

- Åf kan, om VMB är tillämpligt, fritt välja mellan att tillämpa VMB eller ML:s allmänna bestämmelser på sin vidareförsäljning (9 a kap. 3 § ML).
- Om Åf väljer VMB får denne inte debitera VMB-moms öppet (9 a kap. 16 § ML), vilket innebär avdragsförbud hos köparen (9 a kap. 13 § ML).
- Vid tillämpning av VMB i 9 a kap ska Åf i fakturan ange, som nämnts, den eller de av följande uppgifter som är relevanta:
 - a) *vinstmarginalbeskattning för begagnade varor,*
 - b) *vinstmarginalbeskattning för konstverk, eller*
 - c) *vinstmarginalbeskattning för samlarföremål och antikviteter.*
 [11 kap. 8 § 16 ML; jfr AA1, dvs. 21 311 000]

Vidare noteras att om det är fråga om en omsättning av ifrågavarande slag av vara till en plats utanför EU (tredje land), kan omsättningen omfattas av reglerna om export av varor i 5 kap. 3 a § ML, varvid i så fall VMB-momsen blir noll (9 a kap. 17 § ML). [Jfr AA1 och BB, dvs. 21 311 000 och 21 340 100]

För övrigt är det beträffande VMB inte ovanligt att diskussioner uppkommer mellan en Åf och Skatteverket (SKV) angående kontroll av statusen på Åf:s motpart. Två av de fall som innebär att VMB kan tillämpas förutsätter 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.⁷⁷⁷ Beträffande frågan om hur långt Åf:s undersökningsplikt angående motpartens status sträcker sig i förevarande sammanhang är följande argument för att den skattskyldige inte har någon skyldighet enligt ML att kontrollera den mervärdesskattenässiga 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:

- En komparation av nu gällande och äldre regler i svensk mervärdesskatt visar att ML numer 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.
- Beträffande rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende varor som exporteras angavs i 10 kap. 12 § andra st. första men. ML att ”[r]ätt till återbetalning av ingående skatt föreligger inte om skatten hänför sig

⁷⁷⁷ Se 9 a kap. 1 § första st. 1 och 2 ML.

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. lag (1968:430) om mervärdeskatt (GML). Avsikten med regeln 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. Enligt Riksskatteverkets (RSV) anvisningar RSV Im 1984:2, avsnitt 7.5, ansågs exportören ha fullgjort sin beviskyldighet om han kunde visa att något avdrag för fiktiv skatt 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 1979.⁷⁷⁸

- 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 art. 26a i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) och idag återfinns i art. 311-343 i EG:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). Till följd av att de nya bestämmelserna om VMB implementerades i ML genom SFS 1995:700 den 1 november 1995 slopades reglerna om fiktiv skatt i ML och därmed upphävdes samtidigt också bl.a. 10 kap. 12 § andra st. första men. ML.⁷⁷⁹
- Därför 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. Det är så EU-rätten i förevarande hänseende måste anses komma till uttryck i mervärdesskattedirektivet.⁷⁸⁰ 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 momsmässiga 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 med äldre lydelse av ML och GML visar att om ytterligare åläggande mot den skattskyldige skulle ha varit aktuellt skulle det ha uttryckts i ML även idag, särskilt som äldre svensk mervärdesskatterätt berörde fiktiv skatt och det institutet upphävdes genom att nu aktuella VMB för begagnade varor, m.m., infördes. Det skulle således inte vara förenligt med den grundlagsfästa principen om legalitet för beskattningsåtgärder enligt 8 kap. 2 § första st. 2 RF, om SKV skulle kunna ålägga Åf att även kontrollera statusen på den eller de som motparten har förvärvat sådana varor från.
- För övrigt får från kontrollsynpunkt 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

⁷⁷⁸ Se Riksskatteverkets Handledning för mervärdeskatt 1993, s. 305 och 306.

⁷⁷⁹ Se prop. 1994/95:202 s. 23, 28, 42 och 87.

⁷⁸⁰ Jfr RÅ 2009 ref. 40 I och II med hänvisning till EU-målet C-409/04 (Teleos).

uppkommer och att skatten således är neutral.⁷⁸¹ 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. art. 395-tillstånd från EU för att kunna införa regler som avviker från reglerna i mervärdesskattedirektivet. Om det – vid en rättslig prövning – ändå skulle anses föreligga krav på att Åf gör kontroll av den mervärdesskattemässiga 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. Om det vid en rättslig prövning skulle anses föreligga en utebliven eller felaktig implementering av bestämmelserna i EU:s mervärdesskattedirektiv i ML, mervärdesskatteförordningen (1994:223), MF, skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, eller skatteförfarandeförordningen (2011:1261), SFF, är det inte den enskilde – Åf – utan staten som ansvarar för det, enligt den s.k. Francovich-doktrinen.⁷⁸²

För övrigt, se även vissa anknytande aspekter till förevarande problematik angående VMB under 12 201 031, där den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML och bestämningen av det skattepliktiga området etc. berörs samt under 12 213 172, där bl.a. investeringsguld i form av guldmynt berörs.

13 120 000 VMB: viss resebyråverksamhet

Även beträffande s.k. resetjänster (jfr 12 213 234) som tillhandahålls av resebyråer förekommer VMB, i stället för ML:s allmänna bestämmelser om beskattningsunderlag etc., vilket i så fall följer av 9 b kap. ML (jfr art. 306-310 i mervärdesskattedirektivet). De särskilda reglerna om s.k. vinstmarginalbeskattning (VMB) för resebyråer innebär översiktligt följande:

- Om en resebyrå i eget namn säljer resor och därvid köper in åtminstone en underliggande vara eller tjänst som kommer resenären direkt till godo, tillhandahåller resebyrån en s.k. resetjänst och blir skyldig att tillämpa 9 b kap. och VMB. Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller en resenär ska anses som omsättning av en enda tjänst (resetjänsten). Med resebyrå avses även researrangör (9 b kap. 1 § ML).
- Valfrihet att tillämpa VMB eller allmänna bestämmelser på omsättningen av resetjänsten föreligger för resebyrån, om

⁷⁸¹ Se art. 113 FEUF och 4, 5 och 7 st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet och art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet.

⁷⁸² Se förenade EU-målen 6 och 9/90 (Francovich och Bonifaci) och även förarbetena till EU-lagen (SFS 1994:1500), prop. 1994/95:19 Del 1 s. 488.

resenären har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet (9 b kap. 6 § ML).

- När resebyrån tillämpar VMB för resetjänsten, har den alltid rätt att välja om VMB-momsen ska debiteras öppet eller inte i fakturan (9 b kap. 5 § första st. ML). Om köparen av resetjänsten är en beskattningsbar person gäller ML:s allmänna bestämmelser om en fakturas innehåll, dvs. 11 kap. 8 §, för rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms rätt att lyfta moms (9 b kap. 5 § andra st. ML).
- Vid tillämpning av VMB ska resebyrån, som nämnts, i fakturan ange uppgiften *vinstmarginalbeskattning för resebyråer*.
[11 kap. 8 § 15 ML]

Jfr ang. momssatsfrågan i samband med resetjänst och tillämpning av VMB: 12 213 234.

Avslutningsvis får nämnas att en resetjänst är omsatt inom landet om resebyrån har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe (kontor e.d.) här från vilket tillhandahållandet görs (9 b kap. 4 § första st. ML). Dock sker omsättningen utomlands, om resebyrån som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan beskattningsbar person tillhandahållit resebyrån *utanför EU*. Resetjänsten betraktas då som en sådan förmedlingstjänst som utgör exporttjänst enligt 5 kap. 19 § 4 och nollbeskattas (varvid VMB-momsen således blir noll), dvs. förmedling av varor och tjänster vilka anses omsatta *utanför EU* enligt 5 kap. 1 § första st. eller enligt 5 kap. 19 § eller 5 kap. 3 a § (9 b kap. 4 § andra st. första men. ML). För övrigt noteras följande för en resa som sker både inom och utom EU: Om förvärven som resebyrån gör för att sälja resetjänsten avser varor och tjänster som den andra beskattningsbara personen tillhandahållit resebyrån både inom och utanför EU, gäller exportbestämmelsen i 5 kap. 19 § 4 endast för den del av omsättningen av resetjänsten som avser varor och tjänster tillhandahållna utanför EU (9 b kap. 4 § andra st. andra men. ML).

Jfr ang. placeringen av omsättningen av en resetjänst: 21 230 000.

13 120 010 VMB: exempel på hantering av VMB-moms i resebyrå

Tillämpning av VMB hos resebyrå kan illustreras med följande exempel:⁷⁸³

1. Resenärens pris (inkl. moms)	10 000 kr
2. Resebyråns kostnader (inkl. moms) för inköp från andra företag och som kommer resenären direkt till godo (t.ex. kostnad för persontransport, hotellrum etc. inkl. av leverantören debiterad moms)	8 000 kr
3. Vad som kommer resenären indirekt till godo samt egenproducerade deltjänster (t.ex. resebyråns kontorskostnader och egen buss ⁷⁸⁴)	1 000 kr
varav ingående moms	200 kr
4. Marginalen, dvs. skillnaden mellan 1 och 2	10 000 kr
	<u>- 8 000 kr</u>
	inkl. moms
	2 000 kr
	eller
	exkl. moms
	1 600 kr
	vid momssatsen 25%
5. Utgående moms på marginalen enligt 4	
	$1.600 \text{ kr} \times 25\% = 400 \text{ kr}$
6. I momsdeklarationen redovisas utgående moms enl. 5 (dvs. på marginalen) och ingående moms enl. 3 (dvs. enl. allmänna best.), dvs.:	
	Utgående moms 400 kr
	<u>Ingående moms 200 kr</u>
	Moms att betala 200 kr

[Jag förutsätter för enkelhets skull i exemplet att resebyråns allmänna kostnader etc. och inköp från andra företag för att tillhandahålla resetjänsten hör hemma i samma redovisningsperiod.]

13 130 000 Byggbranschen

En byggmästare kan dels bygga hus som han själv blir ägare till för att sedermera försälja (A), dels utföra byggnadsarbeten på entreprenad, dvs. åt andra än sig själv (B). Särskilt för byggbranschen gäller att denne för att omfattas av mervärdesskatten måste ha minst någon procent utåtriktad omsättning (dvs. av kategori B). Därför gäller särskilt för byggbranschen att för den som enbart har egenregibyggnation (A) i sin verksamhet uppkommer inget något momsmässigt uttag av tjänst, varför vederbörande inte är skattskyldig enligt ML och saknar därmed avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms (2 kap. 7 § ML).

⁷⁸³ Jfr även Forssén 2001 s. 297.

⁷⁸⁴ Jfr ang. 'egen buss' att EU-domstolen har ansett att egenproducerade deltjänster som resebyrå gör inte ska ingå i underlaget för VMB – se förenade EU-målen C-308/96 och C-94/97 (Madgett och Baldwin).

En byggmästare med omsättning av båda kategorierna (A+B) uttagsbeskattas för A under själva byggnationen, och redovisning ska ske för den redovisningsperiod under vilken faktura utfärdats. Om byggmästaren har fått betalt i förskott eller a conto utan faktura, ska redovisning ske för den period då betalningen har mottagits. Redovisning ska dock ske senast för den period som omfattar den andra kalendermånaden efter den då byggnationen tillhandahållits (13 kap. 14 § ML). Under vissa förutsättningar omfattas, som nämnts, byggtjänster mellan beskattningsbara personer av omvänd skattskyldighet (1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. ML). I så fall ska byggmästaren i fakturan till beställaren ange att moms inte debiteras, varvid uppgiften *omvänd betalningsskyldighet* ska anges i fakturan (11 kap. 8 § 13 ML).

I sammanhanget får nämnas att fastighetsägare med verksamheter som varken medför avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms, t.ex. bostadsbolag, uttagsbeskattas momsmässigt för byggtjänster etc. som de utför med egna anställda, om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 300 000 kr, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna (2 kap. 8 § ML). I dessa fall kan fastighetsägaren för uttagsmomsen använda lönekostnaderna (inräknat skatter och avgifter som grundas på dessa kostnader) som beskattningsunderlag, i stället för de nedlagda kostnaderna etc. (7 kap. 5 § första och andra st. ML).

Ang. omvänd skattskyldighet för byggtjänster enligt 1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. ML gäller i sammanfattning bl.a. följande:

I första st. 4 b och andra st. i 1 kap. 2 § återfinns bestämmelserna om omvänd skattskyldighet vid omsättning inom landet av vissa byggtjänster samt uthyrning av arbetskraft för sådana tjänster. Vid omvänd skattskyldighet är förvärvaren skattskyldig, i stället för den som tillhandahåller tjänsten. För omvänd skattskyldighet förutsätts dels att det är fråga om sådana tjänster som anges i lagrummets andra st., dels att den som förvärvar tjänsten uppfyller de krav som anges i första st. pkt 4 b i lagrummet.⁷⁸⁵

När det gäller förvärvarens status krävs enligt första st. 4 b att denne är en beskattningsbar person som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller den aktuella typen av tjänster (utan som är verksam inom byggsektorn), eller en annan beskattningsbar person som tillhandahåller en beskattningsbar person verksam inom byggsektorn den aktuella typen av tjänster.⁷⁸⁶

Omvänd skattskyldighet ska gälla både när svenska respektive utländska företag förvärvat tjänster av det aktuella slaget, förutsatt att de uppfyller de nämnda kraven.⁷⁸⁷

⁷⁸⁵ Se prop. 2005/06.130 s. 64.

⁷⁸⁶ Se prop. 2005/06.130 s. 64.

⁷⁸⁷ Se prop. 2005/06.130 s. 64.

Vidare ska omvänd skattskyldighet också gälla både när svenska och utländska företag omsätter den aktuella typen av tjänster inom landet.⁷⁸⁸

Att förvärvaren ska vara en beskattningsbar person som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller den aktuella typen av tjänster innebär att denne i sin näringsverksamhet inte endast undantagsvis eller vid enstaka tillfällen omsätter sådana tjänster. Avsikten är att omvänd skattskyldighet ska tillämpas vid transaktioner mellan byggföretag i vid bemärkelse. Således omfattas även företag (förvärvare) vars verksamhet består i att utföra den aktuella typen av tjänster åt andra med enbart underentreprenörer. Omvänd skattskyldighet ska således tillämpas bl.a. vid omsättningar till sådana företag och till företag (förvärvare) som vidareförsäljer sådana tjänster.⁷⁸⁹

Vidare kan det förekomma att företag som är verksamma inom andra sektorer av näringslivet än byggsektorn tillfälligt åtar sig att som mellanmän tillhandahålla köpta tjänster av det aktuella slaget åt byggföretag. Sådana företag som förvärvat tjänster omfattas av omvänd skattskyldighet genom att det i nämnda pkt 4 b också föreskrivs att förvärvaren är en annan beskattningsbar person som tillhandahåller en beskattningsbar person verksam inom byggsektorn byggtjänster. Avsikten med regeln om omvänd skattskyldighet är i detta hänseende bl.a. att det inte ska vara möjligt att åstadkomma att omvänd skattskyldighet inte ska gälla genom att sätta in ett icke-byggföretag i en entreprenadkedja.⁷⁹⁰

Omvänd skattskyldighet gäller när byggföretag som fungerar som entreprenörer förvärvat byggtjänster enligt andra st. i 1 kap. 2 §, oavsett entreprenadform. Även byggföretag som gör ett förvärv av sådana tjänster utan att något entreprenörsförhållande föreligger omfattas av omvänd skattskyldighet. Förvärvare som omfattas av omvänd skattskyldighet är också bl.a. byggmaterialhandlare och färghandlare som erbjuder material och "egna" hantverkare för bostadsrenovering, liksom åkeriföretag som har en mindre del uthyrning av maskiner med förare för schaktningsarbeten. Företag som hyr ut flyttkarlar, chaufförer och till en mindre del byggnadsarbetare är också exempel på förvärvare som omfattas av omvänd skattskyldighet.⁷⁹¹

I förarbetena anges vidare följande exempel på när omvänd skattskyldighet inte ska tillämpas:

- Ett företag som levererar och ansluter vitvaror på sådant sätt att det är fråga om en varuförsäljning är ett exempel på en förvärvare som inte omfattas av omvänd skattskyldighet.
- Omvänd skattskyldighet ska inte heller tillämpas om t.ex. en fastighetsförvaltare, som vid något enstaka tillfälle har vidarefakturerat delar av en köpt tjänst på en annan fastighetsägare, förvärvat en byggtjänst enligt andra st. i 1 kap. 2§.
- Detsamma gäller ett moderbolag som vid något tillfälle har fakturerat vidare en köpt tjänst av det aktuella slaget åt ett dotterbolag.

⁷⁸⁸ Se prop. 2005/06.130 s. 64 och 65.

⁷⁸⁹ Se prop. 2005/06.130 s. 65.

⁷⁹⁰ Se prop. 2005/06.130 s. 65.

⁷⁹¹ Se prop. 2005/06.130 s. 65.

- Vidare är inte heller en fastighetsägare eller fastighetsförvaltare i den egenskapen en sådan förvärvare som ska tillämpa omvänd skattskyldighet.⁷⁹²

En tjänst som består i att t.ex. bygg- och anläggningsarbeten tillhandahålls, såsom uppförande av ett hus, kan även innefatta material och andra varor som omsätts i samband med tjänsten. Av förarbetena följer att det förhållandet att omvänd skattskyldighet ska gälla vid tillhandahållande av bygg- och anläggningsarbeten betyder att denna skattskyldighet ska omfatta hela denna omsättning, även den del som avser material och andra varor. Om ett företag bara levererar t.ex. byggnadsmaterial som ska användas vid uppförandet av ett hus, ska dock omvänd skattskyldighet inte tillämpas. Det föranses av att det i sådant fall inte är fråga om tillhandahållande av någon tjänst, utan om en leverans av en vara.⁷⁹³

Beträffande att omvänd skattskyldighet ska gälla både när svenska och utländska företag omsätter ifrågavarande slag av byggtjänster inom landet noterade lagstiftaren att det angående uthyrning av arbetskraft för utförande av sådana tjänster redan innan omvänd skattskyldighet inom byggsektorn infördes gällde omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första st. 2 när utländska företagare omsätter sådana arbetskraftsuthyrningstjänster, om förvärvaren är en näringsidkare (numera beskattningsbar person). Bestämmelsen om uthyrning av arbetskraft i första st. 4 b får därför betydelse i de fall den som omsätter tjänsten inte är en utländsk, utan en svensk företagare. Av första st. 4 b följer också att omvänd skattskyldighet gäller om ”skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2” i 1 kap. 2 §. Det syftar just på tjänster som innebär uthyrning av arbetskraft för vilka reglering om omvänd skattskyldighet alltså redan finns i lagrummets första st. 2. Enligt lagstiftaren är avsikten att det endast ska finnas en tillämplig bestämmelse om vem som är skattskyldig. I det fall en utländsk företagare hyr ut arbetskraft för utförande av aktuell typ av byggtjänster är tillämpningsområdet för omvänd skattskyldighet mer vidsträckt jämfört med om ett svenskt företag omsätter en tjänst av samma slag. I det förstnämnda fallet är nämligen inte denna tillämpning begränsad till den situationen att förvärvaren är en beskattningsbar person som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller den aktuella typen av tjänster (utan som är verksam inom byggsektorn), eller en annan beskattningsbar person, som tillhandahåller en beskattningsbar person verksam inom byggsektorn byggtjänster.⁷⁹⁴

För övrigt har det i pkt 4 c i 1 kap. 2 § första st. gjorts ett tillägg för att åstadkomma att det endast ska finnas en tillämplig bestämmelse om vem som är skattskyldig när det gäller förhållandet mellan pkt 4 b och pkt 4 c i 1 kap. 2 § första st. ML. Genom det tillägget framgår av pkt 4 c att den tar sikte på annan omsättning än som avses i pkt 4 b. Omsättningar av byggtjänster kan dock komma att omfattas av pkt 4 c. Det blir aktuellt om en utländsk företagare omsätter en sådan tjänst och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här, men denne inte är en sådan förvärvare som anges i pkt 4 b.⁷⁹⁵

För övrigt får noteras att om omvänd skattskyldighet ska tillämpas vid omsättning inom landet av vissa byggtjänster och uthyrning av arbetskraft för sådana tjänster, kommer en utländsk företagare som omsätter sådana tjänster inte att vara skattskyldig här. Företagaren har då inte rätt till avdrag för ingående skatt enligt 8 kap. ML. I stället har denne eventuellt rätt till återbetalning av ingående moms enligt

⁷⁹² Se prop. 2005/06.130 s. 65.

⁷⁹³ Se prop. 2005/06.130 s. 66.

⁷⁹⁴ Se prop. 2005/06.130 s. 66 och 67.

⁷⁹⁵ Se prop. 2005/06.130 s. 67.

10 kap. 1 § andra st. ML, där hänvisning sker till fall av omvänd skattskyldighet enligt pkt 4 b i 1 kap. 2 § första st. och även till pkt 2, 3, 4 och 4 c i lagrummet.⁷⁹⁶

Jfr även 12 202 020 ang. s.k. lucka i lagen, när det gäller skattskyldig förvärvares avdragsrätt vid förvärv av egenregifastighet från byggmästare som ska redovisa moms på uttag i byggnadsrörelsen men som faktiskt inte har redovisat och betalat sådan moms till staten.

13 200 000 Vissa frågor

13 210 000 Investeringsvaror

Regler om jämkning av avdrag för ingående moms hänförlig till s.k. investeringsvaror, genom ökning eller minskning av avdraget på grund av ändrad användning eller avyttring under den s.k. korrigeringsperioden, finns i 8 a kap. och 9 kap. 9-13 §§ ML. I mervärdesskattedirektivet finns regler om investeringsvaror (eng., *capital goods*) i art. 184-192 (tidigare art. 20 i sjätte direktivet). Med avdrag för ingående moms jämställs återbetalning av moms enligt 10 kap. 9-13 §§ ML (8 a kap. 1 § ML).

Med investeringsvaror avses:

1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående momsen på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kr,
2. fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående momsen på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr,
3. fastigheter och lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § ML, om avdrag för ingående moms medgetts enligt 8 kap. 4 § 4 eller 6 med minst 100 000 kr, och
4. bostadsrätt eller hyresrätt till en lägenhet, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lägenheten och om momsen på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr.

Har under ett beskattningsår avseende en viss fastighet både en åtgärd som avses under 2 ovan företagits och ett avdrag som avses under 3 ovan gjorts eller mer än en åtgärd företagits eller ett avdrag gjorts ska vid tillämpning av beloppsgränsen åtgärderna och avdragen läggas samman. Avdrag och åtgärder som avses under 3 och 4 ovan ska på motsvarande sätt läggas samman med

⁷⁹⁶ Se prop. 2005/06.130 s. 67.

andra avdrag och åtgärder som avser samma hyresrätt eller bostadsrätt.

Maskin, utrustning och särskild inredning ska vid tillämpning av bestämmelserna i 8 a kap. ML anses som tillgångar som avses under 1 ovan (jfr ang. SFS 2016:1208 i avsnitt 12 212 111).

[8 a kap. 2 § ML; se även art. 189 a) i mervärdesskattedirektivet]

Investeringsvarorna berörs inte närmare här, men det får noteras för sammanhanget att en vara som inte ska användas varaktigt i verksamheten, utan införskaffas för att säljas vidare, är inte en investeringsvara. För sådana varor gäller de allmänna bestämmelserna i ML eller – om varan är begagnad, konstverk, samlarobjekt eller antikviteter – VMB (se ovan).

Jfr mer ang. investeringsvaror och jämkning av avdrag för ingående moms: 11 100 000, 12 212 211, 12 213 124, 31 100 000, 31 241 000, 31 243 002, 31 244 000, 31 249 000, 31 250 000 och 32 100 000.

13 220 000 Personbilar och motorcyklar – avdragsrätt för ingående moms respektive uttag

Schematiskt kan situationer med momsmässig uttagsbeskattning (2 kap. 5 § första st. 3 ML) respektive avdragsrätt (eller återbetalningsrätt) för ingående moms avseende personbilar och motorcyklar (8 kap. 15 och 16 §§ ML) beskrivas enligt följande:

Typ av verksamheter	Fordonet används för: persontransporter i taxitrafik, uthyrning, transport av avlidna eller körkortsutbildning	...bilhandlare	...andra verksamheter.
Avdragsrätt för - inköp - hyra - driftkostnad	100 % 100 % 100 %*	100 % 50 % 100 %*	0 % 50 % 100 %*
Uttag om bilen är - inventarium? - förhyrd?	Ja Ja	Ja Nej	Nej Nej

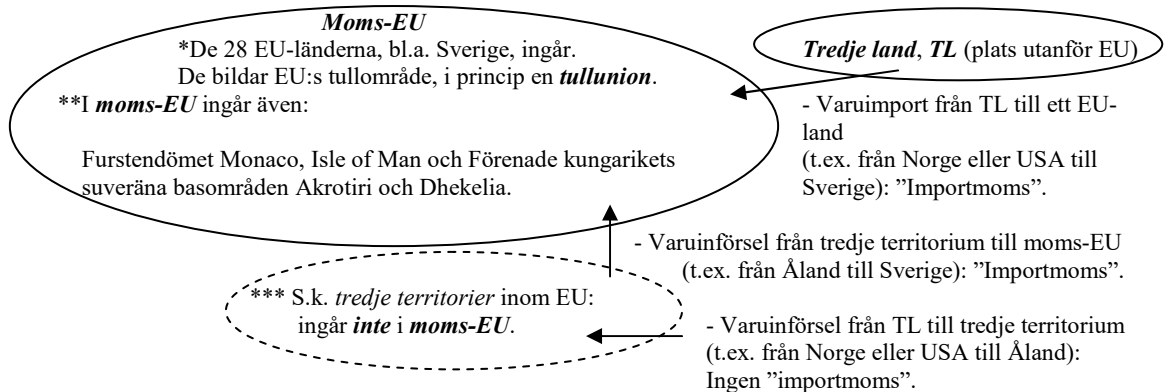
* Ingen begränsning av avdragsrätten för ingående moms på driftkostnader om fordonet används åtminstone delvis i verksamhet som medför skattskyldighet, förutsatt att det utgör inventarium i verksamheten eller har förhyrts för användning i denna (8 kap. 16 § första st. 1 och andra st. första men. ML).

**20 000 000 SEKTION 2 – INTERNATIONELLA AFFÄRER OCH
MOMS**

21 000 000 Internationella affärer och moms

21 100 000 Import samt unionsinternt förvärv av vara, omsättning av vara till annat EU-land, export av vara till tredje land (TL) och omsättning av tjänster till eller förvärv av tjänster från annat EU-land eller TL

21 110 000 Import



*EU:s medlemsländer med respektive landkod inom parentes:

Belgien (BE), Bulgarien (BG), Cypern (CY), Danmark (DK), Estland (EE), Finland (FI), Frankrike (FR), Grekland (EL), Irland (IE), Italien (IT), Kroatien (HR), Lettland (LV), Litauen (LT), Luxemburg (LU), Malta (MT), Nederländerna (NL), Polen (PL), Portugal (PT), Rumänien (RO), Slovakien (SK), Slovenien (SI), Spanien (ES), Storbritannien (GB), Sverige (SE), Tjeckien (CZ), Tyskland (DE), Ungern (HU) och Österrike (AT).

**Vid tillämpningen av ML likställs Furstendömet Monaco, Isle of Man och Förenade kungarikets suveräna basområden Akrotiri och Dhekelia med EU eller EU-land (1 kap. 10 a § andra st. ML). Transaktioner med ursprung i eller avsedda för:

- Furstendömet Monaco ska behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Frankrike,
- Isle of Man ska behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Förenade kungariket,
- Förenade kungarikets suveräna basområden Akrotiri och Dhekelia ska behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Cypern (1 kap. 10 c § ML).

***Dessutom ska moms betalas såsom för import när en vara införs till ett EU-land från ett s.k. *tredje territorium* inom EU. Med ett tredje territorium förstås:

1. berget Athos,
2. Kanarieöarna,
2. de franska territorier som avses i art. 349 och 355.1 i FEUF,
3. Åland,
4. Kanalöarna,
5. ön Helgoland,
6. territoriet Büsingen,
7. Ceuta,

8. Melilla,
9. Livigno,
10. Campione d'Italia,
11. de italienska delarna av Luganosjön.

Territorierna i 1-5 ovan ingår i EU:s tullområde medan de i 6-12 inte ingår där (1 kap. 10 b § ML).

[Ang. internationella affärer med s.k. investeringsguld finns för övrigt en schematisk översikt under 12 213 175.]

21 111 000 Import – förtullning (varors övergång i fri omsättning) och beskattningsunderlaget, m.m.

Införsel av varor till EU benämns i ML import. EU är en tullunion med gemensamma tulltaxor. Varor som importerats till EU:s medlemsländer ska likställas momsmässigt med varor producerade inom EU, genom att importören betalar moms vid förtullningen, som benämns att varan övergår i fri omsättning. Genom att ”importmoms” erläggs kan sådana varor därefter – i likhet med varor producerade inom EU – levereras utan tullmyndigheternas gränskontroller mellan EU-länderna. Momssatsen på import är den momssats som gäller enligt moms lagstiftningen i respektive EU-land som är första bestämmelseort inom EU för importen.

Beskattningsunderlaget vid import utgörs av varans tullvärde fastställt av Tullverket enligt unionstullkodexen, med tillägg av tull och andra statliga skatter eller avgifter, utom moms, som tas ut av Tullverket på grund av införseln. Sådant tillägg ska inte göras om tull etc. ingår i varans värde. I beskattningsunderlaget ska även ingå bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som uppkommer fram till första bestämmelseorten här i Sverige plus bikostnaderna fram till annan bestämmelseort inom Sverige eller annat EU-land [1 kap. 5 § och 7 kap. 8 § ML; 13 b § MF; SFS 2016:261].

21 111 100 Undantag från skatteplikt vid import

Om omsättningen av en vara undantas från skatteplikt enligt någon av reglerna i 3 kap. ML, är även import av varan undantagen från skatteplikt (ingen ”importmoms”). [3 kap. 1 § andra st. ML]

21 111 200 Undantag för viss import

Enligt 3 kap. 30 § ML undantas från skatteplikt sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

Från skatteplikt undantas även import av en vara som efter importen ska omsättas till ett annat EU-land enligt

1. 3 kap. 30 a § första st. 2 eller 3 eller 30 c § ML, eller
2. 3 kap. 30 a § första st. 1 eller andra st. ML, om importören
 - a) har angivit sitt registreringsnummer till mervärdesskatt i Sverige,
 - b) har angivit sitt registreringsnummer till mervärdesskatt i det EU-land dit varan överförs eller det registreringsnummer till mervärdesskatt som köparen av varan har i ett annat EU-land än Sverige, och

c) har, innan varan övergår till fri omsättning, inkommit till Tullverket med bevisning om att varan är avsedd att transporteras eller sändas till ett annat EU-land.

Registreringsnumren i 2 a och b ovan ska anges vid den tidpunkt då skattskyldighet skulle ha inträtt enligt 1 kap. 5 § om importen hade varit skattepliktig. Angående 2 c ovan gäller kravet på bevisning endast om Tullverket begär sådan.

Från skatteplikt undantas dessutom import av

1. gas som
 - a) transporteras genom ett naturgassystem eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system, eller
 - b) förs över från ett fartyg som transporterar gas till ett naturgassystem eller till ett rörledningsnät uppströms (jfr under 12 201 034 ang. 'uppströms' etc.),
2. el, eller
3. värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.
[3 kap. 30 § ML, dess lydelse enligt SFS 2015:888]

21 112 000 Import – skattskyldig och beskattningsmyndighet, m.m.

Om en beskattningsbar person eller en konsument (privatperson) gör införsel av en vara till Sverige från en plats utanför EU (tredje land, TL) eller från s.k. tredje territorium (dvs. varan övergår i fri omsättning här), ska denne betala mervärdesskatt i Sverige på sådan *import* (1 kap. 2 § första st. 6 och 19 §§ ML). För övrigt gäller från och med 2015 att "importmoms" tas ut av Skatteverket (SKV) för dem som är momsregistrerade här, medan Tullverket annars alltjämt är beskattningsmyndighet för import (SFS 2014:50 och SFS 2014:51).

Avgörande för att SKV ska vara beskattningsmyndighet för "importmomsen" är att den momsregistrerade är en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap. Därför tog SKV tillsammans med Tullverket fram ett ställningstagande 2014-11-21 (dnr 131 639684-14/111) med följande sammanfattning:

SKV anser att det kan presumeras att en juridisk person som meddelar sitt registreringsnummer till mervärdesskatt till Tullverket vid importen agerar i sin egenskap av beskattningsbar person. Meddelandet kan ske genom åberopande av ett s.k. EORI-nummer som är kopplat till importörens registreringsnummer till mervärdesskatt. Följden av åberopandet blir att mervärdesskatten vid importen ska redovisas till SKV i mervärdesskattedeklarationen.

[Ställningstagandet upphävdes 2017-11-20, då SKV ansåg att frågorna i det blev klarlagda genom att tullagen (2016:253), och 2 kap. 2 § däri, infördes.]

Ang. SFS 2014:50, lag om ändring i mervärdesskattelagen, och SFS 2014:51, lag om ändring i tullagen (2000:1281) – som ersattes den 1 maj 2016 av tullagen (2016:253)⁷⁹⁷ – finns ett ärende registrerat hos finansdepartementet där jag 2014-12-12 (Dnr. Fi2014/4452) uppmärksammar en förmodad lucka i lagen beträffande reglerna om att SKV den 1 januari 2015 övertog mervärdesbeskattning av visst slag av import från Tullverket. Jag har beskrivit problemet enligt följande:

⁷⁹⁷ Jfr även 1 kap. 2 § första st. 6 och femte st, ML, deras lydelse enligt SFS 2016:261. I femte st. hänvisas från och med den 1 maj 2016 till unionstullkodexen som då ersatte gemenskapstullkodexen.

- I 5 kap. 11 a § tullagen, dess lydelse enligt SFS 2014:51, anges i pkt 2, som ett av villkoren för att moms på import ska tas ut enligt SFL, att deklaranter etc. ”agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen vid importen eller införseln”.

I ML har beskattningsbar person två bestämmelser som är av intresse här, nämligen i 4 kap. 1 § resp. i 5 kap. 4 § (jfr 11 100 000 resp. 21 220 200).⁷⁹⁸ I sistnämnda lagrum avses med beskattningsbar inte bara personer som bedriver ekonomisk verksamhet etc., utan även t.ex. holdingbolag och allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som inte har en ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML. Den enda definitionen angående beskattningsbar person som anges i ML avser utländsk beskattningsbar person. Således omfattar hänvisningen i 5 kap. 11 a § första st. 2 till beskattningsbar person enligt ML även t.ex. holdingbolag och nämnda slag av ideella föreningar och trossamfund. Eftersom det andra kravet för att SKV ska vara beskattningsmyndighet är – enligt 5 kap. 11 a § första st. 1 tullagen, dess lydelse enligt SFS 2014:51 – att deklaranter etc. är mervärdesskatteregistrerade i Sverige, och 8 kap. 2 § fjärde st. 2 ML anger att med ingående skatt avses också skatt hänförlig till import och skattskyldighet uppkommer för import enligt 1 kap. 2 § första st. 6 ML, uppkommer avdragsrätt för ingående skatt motsvarande mervärdesskatten på importen enligt 8 kap. 3 § första st. ML hos dessa subjekt, oavsett om de i sina verksamheter omsätter skattepliktiga varor eller tjänster. I vart fall föreligger en uppenbar risk för s.k. upplägg, där t.ex. en allmännyttig ideell förening som förvärvar någon tjänst från utlandet, och därmed är beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML, kombinerar det med att importera varor för ren konsumtion utan att någon vidareförsäljning sker på vilken utgående skatt skulle redovisas. Beskattning för uttag av varor är inte heller möjlig i en sådan situation, eftersom sådan beskattning träffar en beskattningsbar person, enligt 2 kap. 2 första st. ML, och då är det fråga om beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML.

För att risken för nämnda slag av upplägg ska undvikas borde – enligt min uppfattning – 5 kap. 11 a § första st. 1 och 2 tullagen i dess lydelse enligt SFS 2014:51 ha ändrats så att pkt 2 hänvisade till beskattningsbar person enligt ML *utom i den särskilda betydelse begreppet ges i 5 kap. 4 § ML*. Ordet ”vid” i 5 kap. 11 a § första st. 2 tullagen, dess lydelse enligt SFS 2014:51, bidrar till tolkningsproblematiken, och uttrycket *i samband med* borde ha ersatt det, men det problemet skulle ha bortfallit genom att nämnda ändring i lag om ändring i tullagen skulle ha genomförts.

Finansdepartementet lämnade följande brevsvaret i ärendet 2014-12-16:

”För närvarande anser regeringen inte att det finns skäl att ändra i den momsstiftning som reglerar hantering vid import av varor och som träder i kraft den 1 januari 2015. Bestämmelsen i 5 kap. 4 § momslagen (ML) används endast vid tillämpningen av 5 kap. 5-19 §§ ML, dvs. den speciella definitionen av beskattningsbar person som anges i 5 kap. 4 § ML är endast tillämplig vid omsättning av vissa tjänster inom landet och inte vid import. Regeringen kommer att följa tillämpningen av de nya importmomsreglerna som träder i

⁷⁹⁸ Genom SFS 2015:888 infördes, som nämns under 21 323 000, den 1 januari 2016 också en regel om beskattningsbar person avseende den som tillfälligtvis omsätter nya transportmedel som transporteras från Sverige till ett annat EU-land. Den bestämmelsen motsvarar art. 9.2 i mervärdesskattedirektivet, och är inte av intresse i förevarande sammanhang. Av intresse här är i stället jämförelsen mellan huvudregeln för beskattningsbar person i 4:1 ML, som motsvarar huvudregeln för beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, och det utvidgade begreppet beskattningsbar person i 5:4 ML.

kraft den 1 januari 2015. Om det skulle visa sig att reglerna är bristfälliga kan det eventuellt finnas behov att se över reglerna i framtiden.”

När tullagen (2016:253) ersatte tullagen (2000:1281) hade lagstiftaren möjlighet att ändra regeln i fråga. Emellertid har motsvarigheten till 5:11 a, dvs. 2 kap. 2 § tullagen (2016:253), enbart kompletterats med att inte bara beskattningsbar person, utan även juridisk person som inte agerar i egenskap av beskattningsbar enligt ML och är mervärdesskatteregistrerad beskattas för moms på import av SKV och inte Tullverket. Lagstiftaren kunde tämligen enkelt ha kunnat åtgärdat tolkningsproblematiken med avseende på bestämningen av beskattningsbar person i sammanhanget eller åtminstone ändrat ordet ”vid” till uttrycket *i samband med*. Det skedde inte, utan regeringens besked om att återkomma om det skulle visa sig att reglerna är bristfälliga kvarstår således. Med andra ord är det rättstillämpningen och framtida rättspraxis som får visa om risken för upplägg är befogad. Jag återger här lydelsen av 2 kap. 2 § första st. tullagen (2016:253):

”Mervärdesskatt som avses i 1 § första stycket ska inte tas ut enligt denna lag utan i enlighet med skatteförfarandelagen (2011:1244), om deklaranter eller, om deklaranter är ombud, den för vars räkning ombudet handlar är registrerad till mervärdesskatt i Sverige vid tidpunkten för beslutet om fastställande av tull och

1. agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen (1994:200) vid importen eller införseln, eller
2. är en juridisk person som inte agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen vid importen eller införseln.”

För sammanhanget med gränsöverskridande handel inom EU erinras här om att nämnda risk för upplägg också är uppenbar beträffande holdingbolag. Ifrågavarande lucka i lagen kan t.ex. innebära följande: Ett AB, som utgör holdingbolag förvärvar en tjänst från utlandet och blir beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML. AB:et kombinerar det med införsel av varor från annat EU-land. Då är AB:et skattskyldigt för UIF enligt 1 kap. 2 § första st. 5 (jämförd med 2 a kap. 3 §) ML och ska redovisa beräknad utgående moms på sådant UIF, men eftersom sådant belopp också utgör ingående moms enligt 8 kap. 2 § andra st. ML uppkommer avdragsrätt för ingående moms enligt 8 kap. 3 § första st. ML. Ett belopp motsvarande beräknad utgående moms blir avdragsgillt som ingående moms. Det uppkommer inte någon mervärdesbeskattning för ren konsumtion av förvärvade varor, trots att AB:et som holdingbolag saknar verksamhet med skattepliktiga transaktioner, eftersom AB:et inte är beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML och beskattning för uttag därmed inte uppkommer enligt 2 kap. 2 § första st. ML.

Ang. den förmodade luckan i lagen: Jfr även 12 201 034 och 12 213 164.

21 112 100 Importörer – importören kan göra importen själv eller anlita ett ombud för förtullningen

Vid import kan momsen antingen betalas kontant vid förtullningen eller i efterhand när en tullräkning har ställts ut. En förutsättning för att momsen ska få betalas i efterhand är att importören vid importen av varan använder ett kredittillstånd, dvs. ett tillstånd från Tullverket som innebär att tull och annan skatt får betalas i efterhand. En importör kan använda sig av ett eget kredittillstånd eller ett ombuds kredittillstånd (prop. 2013/14:16 s. 16). Importören kan således anlita ett ombud för förtullningen: ett direkt ombud, som handlar i importörens namn för dennes räkning, eller ett indirekt ombud, som handlar i eget namn för

importörens räkning (prop. 2013/14:16 s. 24). I huvudsak kan det därmed uppkomma tre olika situationer avseende skyldigheten att betala tull och moms:

1. Importören är gäldenär för tull och moms för en import. Situationen uppkommer när importören deklarerar importen själv eller med hjälp av ett direkt ombud utan att ombudets kredittillstånd används.
2. Importören är gäldenär men ett ombud åtar sig gentemot Tullverket att fullgöra importörens betalningsskyldighet avseende tull och moms. Situationen uppkommer i de fall importören anlitar ett direkt ombud som deklarerar importen och ombudets kredittillstånd används.
3. Importören och ombudet är solidariskt betalningsansvariga för tull och moms. Situationen uppstår i de fall importören anlitar ett indirekt ombud som deklarerar importen (prop. 2013/14:16 s. 25).

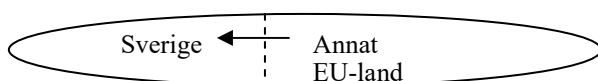
21 112 200 Importörer – särskilt om importörer med s.k. enhetstillstånd

Inom EU-rätten finns det regler om s.k. enhetstillstånd (tidigare benämnda mellanstatliga enhetstillstånd), och sådana tillstånd medger att en importör fullgör deklarations- och betalningsskyldigheten beträffande tull mot en viss tullmyndighet även om varorna rent fysiskt importerats till en annan medlemsstat. I de fall enhetstillstånd används vid en import och SKV är beskattningsmyndighet för momsen, ska skatten inte anmälas till Tullverket och Tullverket får inte medge att innehavare av enhetstillstånd lämnar in en deklaration med skatteredovisning i något annat land (prop. 2013/14:16 s. 33).

21 120 000 Unionsinternt förvärv av vara, omsättning av vara till annat EU-land, export av varor till tredje land (TL) och omsättning av tjänster till eller förvärv av tjänster från annat EU-land eller TL

21 121 000 Unionsinternt förvärv av vara(UIF) respektive omsättning av vara till annat EU-land

21 121 100 Varuinförsel från annat EU-land till Sverige [unionsinternt förvärv (UIF)]



- Med s.k. unionsinternt förvärv av varor (UIF) avses förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som – faktiskt (fysiskt) – försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick. En sådan gränsöverskridande varuförsäljning från ett EU-land till ett annat delas upp i två i princip fristående led. I ursprungslandet sker ett tillhandahållande, som nollbeskattas enligt det landets bestämmelser. I mottagarlandet sker ett förvärv, ett UIF, som beskattas där efter det landets regler. Konstruktionen ska säkerställa att vardera EU-landets skattesuveränitet behålls, och att de i princip självständigt kan fatta beskattningsbeslut. Gränskontroll för skatteändamål avseende varuhandeln mellan EU-länderna har slopats. Även om det inte längre är något formellt krav i ML (jfr 3:30 a § första st. 1 ML, dess lydelse enligt SFS 2015:888, och även under 21 121 300), torde det alltså vara vanligt av beviskäl att säljaren av

varan i sina fakturor anger köparens momsregistreringsnummer – VAT-nummer [eng. *value added tax* (VAT)] – vilket är person- eller organisationsnummer inlett med landkod. Då finns ett bra bevis på köparens status som antingen beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person och som ska beskattas för UIF, varvid säljarens omsättning nollbeskattas, medan köparen således ska betala beräknad utgående moms för sitt UIF i mottagarlandet. Köparens VAT-nummer utgör enligt lagstiftaren i normalfallet ett nödvändigt led för att visa att förutsättningarna för att tillämpa undantaget från skatteplikt i 3:30 a första st. 1, men det kan förekomma att undantaget ändå kan tillämpas om det på annat sätt går att säkerställa att villkoren för att tillämpa undantaget är uppfyllda (art. 2.1 b, 20 första st., 40 och 200 i mervärdesskattedirektivet; 2 a kap. 2 § 1 och 2 ML; prop. 1994/95:57 s. 77 och 78; prop. 2015/16:19 s. 51 och 52).

- Om en utländsk beskattningsbar person gör en skattepliktig omsättning av en vara, men inte inom landet (Sverige) utan i ett annat EU-land, ska *förvärvaren* av varan *betala en beräknad utgående moms i Sverige*, om denne här gör ett motsvarande skattepliktigt UIF av varan och den utgör lös egendom (1 kap. 2 § första st. 5 som hänvisar till 1 kap. 1 § första st. 2 ML). Principen är att beskattningsbara personer som köper eller annars mottar varor från andra EU-länder ska redovisa dessa i ordinarie momsredovisning. Därför utvidgades vid Sveriges EU-inträde 1995 mervärdesbeskattningen till att omfatta inte bara omsättning inom landet av varor och tjänster, och import av varor från tredje land (TL), utan också ”gemenskapsinterna” förvärv av varor från andra EU-länder, s.k. GIF (prop. 1994/95:57 s. 82) – benämns genom Lissabonfördraget UIF. UIF träffar normalt en förvärvare som är beskattningsbar person, men beträffande nya transportmedel [se 3) AA3] även en privatperson (2 a kap. 3 § första st. 1 ML). Om varor som är punktskattepliktiga (energiprodukter, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror) sänds av en säljare i annat EU-land till en privatperson i Sverige, är säljaren skattskyldig här för sin omsättning. Det gäller även för en säljare i annat EU-land som bedriver distansförsäljning av varor till privatpersoner i Sverige om sådan försäljning överstiger 320 000 kr under det löpande eller föregående kalenderåret (1 kap. 13 b § och 5 kap. 2 § första st. 4 och andra st. ML; prop. 1994/95:57 s. 83).
- För övrigt kan ett UIF även bestå i att en beskattningsbar person för sin verksamhet som bedrivs i ett annat EU-land överför en vara därifrån till Sverige (2 a kap. 2 § 3 och 7 § första st. ML). Vidare kan ett UIF föreligga på grund av överföring av vara till Sverige från annat EU-land, även om varan inte härrör från en verksamhet som den beskattningsbara personen bedriver i det landet (2 a kap. 2 § 4 och 9 § ML; prop. 1994/95:57 s. 168 och 169). Enligt lagstiftaren torde i många fall reglerna för dessa båda fall av UIF (2 a kap. 7 § första st. respektive 2 a kap. 9 §) innebära en dubbelreglering, som dock ger samma beskattningsresultat (prop. 1994/95:57 s. 169).

21 121 200 Undantag från skatteplikt vid UIF

Om omsättningen av en vara undantas från skatteplikt enligt någon av reglerna i 3 kap. ML, är även UIF av varan undantagen från skatteplikt. [3 kap. 1 § tredje st. ML]

Vidare undantas från skatteplikt UIF:

- som görs av utländska beskattningsbara personer om de ändå skulle ha rätt till återbetalning av momsen enligt reglerna om återbetalning till utländska beskattningsbara personer eller
- som görs av utländska beskickningar etc. i Sverige som har sådan rätt till återbetalning (3 kap. 30 d § med hänvisning till 10 kap. 1-3 och 13-13 b §§ samt till 10 kap. 6 och 7 §§ ML).

21 121 300 Varuutförsel från Sverige till annat EU-land



[Avgörande för undantag från skatteplikt för säljarens varuomsättning till annat EU-land är att köparen är en beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person som ska beskattas för UIF, även om köparen faktiskt saknar ett registreringsnummer till moms (VAT-nr). För att anpassa 3 kap. 30 a § första st. 1 ML till art. 138.1 i mervärdesskattedirektivet upphävdes den 1 januari 2016, genom SFS 2015:888, det formella kravet i 3:30 a första st. 1 på att köparen faktiskt skulle vara momsregistrerad i annat EU-land. Den s.k. VAT-nummertekniken avgör således inte längre att undantag ska anses föreligga, men VAT-nr är givetvis fortfarande ett bra bevis på köparens status. Jfr prop. 2015/16:19 s. 51, 52 och 76. Jfr även under 21 121 100]

OBS! Undantag enligt 3 kap. 30 a § första st. 1 (eller 2) gäller enligt SFS 2016:1069 inte om säljaren omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap. ML (jfr 11 100 000).

Principerna för mervärdesbeskattning inom inre marknaden bygger på att beskattning ska ske i konsumtionslandet (destinationslandet). Den destinationsprincipen är huvudregel för normal kommersiell varuhandel mellan beskattningsbara personer i olika EU-länder. Privatpersoner förutsätts dock kunna köpa varor fritt i önskat EU-land utan beskattningskonsekvenser när varorna förs hem till det egna EU-landet (undantag gäller för nya transportmedel). Normalt sett mervärdesbeskattas därmed varuförsäljningen inom EU till konsumenter enligt en ursprungsprincip: En privatperson i annat EU-land betalar således – liksom svensk sådan – svensk moms på svenska varor. En säljare som sänder varor till privatpersoner eller andra som inte är skattskyldiga för UIF i annat EU-land ska dock momsregistrera sig i det landet för sådan distansförsäljning (t.ex. postorderhandel), om den överstiger ett visst gränslöpp – som för olika EU-länder får ligga mellan 35 000 och 100 000 EUR – under det löpande eller föregående kalenderåret (prop. 1994/95:57 s. 77 och 83 samt art. 34 i mervärdesskattedirektivet).

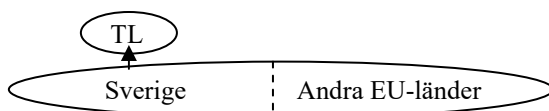
21 122 000 Särskilt om varor i vissa lager – 9 c kap.

För sammanhanget med såväl import som UIF får även nämnas särskilda bestämmelser som stipulerar skattskyldighet respektive skattefrihet under vissa förutsättningar för omsättning och import av varor, omsättning av icke-unionsvaror och av tjänster m.m. avseende eller i samband med varor som placeras i vissa lager. Här får enbart kort nämnas att sådana lager utgörs av skatteupplag i Sverige, vilka ska godkännas av SKV, samt en anläggning för tillfällig lagring, ett tulllager eller en frizon i Sverige, vilka bestäms enligt unionstullkodexen. Principen är att omsättning eller import av vissa varor eller av varor som är icke-unionsvaror undantas från skatteplikt när varan är placerad i sådana lager. Moms tas ut först när varan upphör att vara placerad i lagret. Skyldigheten att betala momsen åligger då den som föranleder att varan upphör att vara placerad där (1 kap. 2 § sista st., 3 kap. 1 a § och 9 c kap. 1, 4 och 5 §§ ML). I den mån denne har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet får vederbörande dra den momsen som ingående skatt (8 kap. 2 §

andra st. och 9 c kap. 5 § samt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § första st. ML).

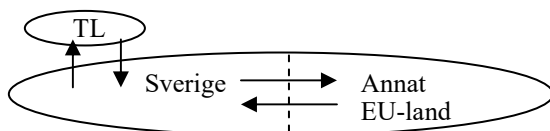
Se mer om varor i vissa lager enligt 9 c kap. ML under 12 215 000.

21 123 000 Export av vara till TL



- Samtliga TL har inte moms, *value added tax* (VAT). Vidare har vissa TL s.k. *goods and services tax* (GST). VAT eller GST kan ibland sakna vissa av de för VAT enligt EU-rätten grundläggande beståndsdelarna, där en i princip generell avdragsrätt för ingående moms på företagens förvärv är central för en neutral skatt (fjärde, femte och sjunde st. i ingressen i mervärdesskattedirektivet och art. 1.2 och 401 i mervärdesskattedirektivet). Företagare i t.ex. EU-landet Sverige ska inte hamna i ett sämre konkurrensläge, genom att konsumenter i olika TL väljer bort EU som marknad på grund av momsen. Företagare i olika TL ska inte hamna i ett sämre konkurrensläge jämfört med t.ex. svenska företagare verksamma inom den inre marknaden, bara för att de inte kan göra avdrag för ingående moms på varor eller tjänster som de köper från t.ex. svenska företag. Därför ska i princip nollbeskattning ske av *export* av en vara till ett TL (1 kap. 10 § och 5 kap. 3 a §§ ML), oavsett om köparen där är företagare eller konsument (privatperson). Det gäller även *export* av en tjänst till ett TL men med begränsad omfattning jämfört med angående varuexport, om köparen är privatperson (1 kap. 10 § och 5 kap. 5 och 6 §§ ML).

21 124 000 Omsättning av tjänster till eller förvärv av tjänster från annat EU-land eller TL



21 124 100 Tjänst till eller från annat EU-land eller TL och köparen är en beskattningsbar person – huvudregel I för placering av omsättningen av en tjänst (5 kap. 5 § ML; art. 44 i mervärdesskattedirektivet)

- Beträffande omsättning av tjänst till en beskattningsbar person i annat EU-land eller TL anses den svenska företagaren göra den omsättningen utomlands om köparen saknar fast etableringsställe etc. i Sverige eller tjänsten tillhandahålls fast etableringsställe som den beskattningsbara personen har utomlands. Det följer av huvudregeln för placeringen av omsättningar avseende tjänster (5 kap. 5 § ML) och den allmänna huvudregeln för omsättningsland (5 kap. 1 § första st. ML). Nollbeskattning sker således avseende sådan omsättning av tjänst.
- På motsvarande sätt betalar en beskattningsbar person etablerad i Sverige det andra inblandade EU-landets moms på förvärv av en tjänst som avses i nämnda huvudregeln 5 kap. 5 § ML från en utländsk beskattningsbar person i det andra EU-landet. Det förutsätter att köparen i Sverige antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här som tjänsten tillhandahålls eller att köparen är en beskattningsbar person som

varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe, men är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (1 kap. 2 § första st. 2 och 5 kap. 5 § första st. ML). Jfr 1) a) ovan.

- Om förvärvet av tjänsten sker från ett TL, får den beskattningsbara personen vända sig till skattemyndigheten i aktuellt TL, för att undersöka om s.k. *VAT refund* (återbetalning till utländska företagare) är möjlig där avseende eventuell VAT eller GST som påförts det pris som den utländska företagaren åsatt den förvärvade tjänsten. Annars blir sådan VAT eller GST en del av kostnaderna hos det svenska företaget [se 16 kap. 1 och 16 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL].

21 124 200 Tjänst till eller från annat EU-land eller TL och köparen är inte beskattningsbar person – huvudregel II för placering av omsättningen av tjänst (5 kap. 6 § ML; art. 45 i mervärdesskattedirektivet)

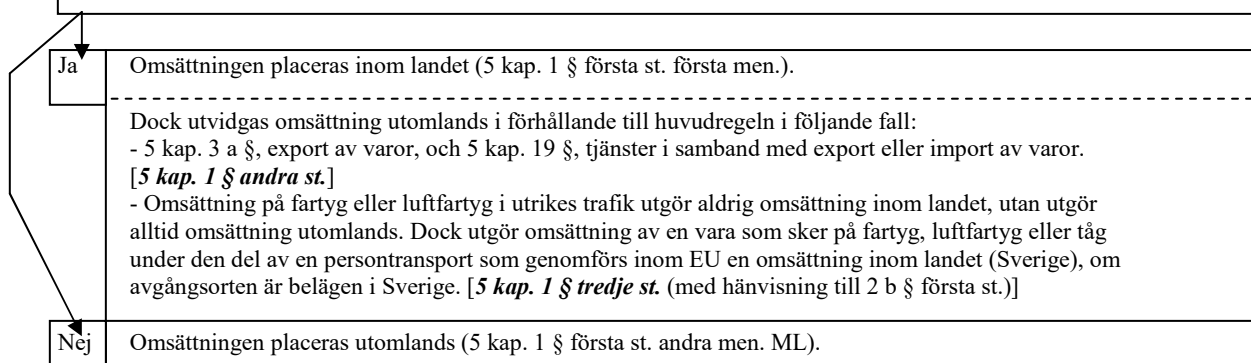
- En tjänst som tillhandahålls någon i annat EU-land eller TL som inte är beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, omfattas av en ursprungsprincip. Dvs., normalt sett betalar sådan köpare i utlandet, i likhet med en svensk privatperson, svensk moms på svenska tjänster, genom att det svenska företaget anses omsätta tjänsten i Sverige och därför måste ta ut moms på omsättningen (5 kap. 6 § ML).
- På motsvarande sätt betalar en privatperson i Sverige som köper en tjänst från en utländsk beskattningsbar person i annat EU-land det landets moms, genom att den utländska beskattningsbara personen inte får nollbeskatta omsättningen enligt motsvarande regel där som motsvarar.
- För övrigt finns det tämligen omfattande *undantag i 5 kap. från huvudregel II*, när köparen av en tjänst är en person i ett TL som inte är en beskattningsbar person (främst privatpersoner):
 - dels beträffande telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster enligt 5 kap. 16 § ML,
 - dels beträffande den katalog över tjänster vilka anges i 5 kap. 17 § första st. 1-9 ML (prop. 2009/10:15 s. 119 och prop. 2013/14:224 s. 133).
- Om i stället tillhandahållaren av tjänster i katalogen i 5 kap. 17 § första st. är en beskattningsbar person etablerad i ett TL, och köparen är en person som inte är beskattningsbar person och som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, anses tjänsterna omsätta i Sverige, förutsatt att de faktiskt används och utnyttjas i Sverige (5 kap. 18 § ML). Tillhandahållaren redovisar då svensk utgående moms och betraktas inte som utländsk beskattningsbar person, utan som skatteinlämning momsmässigt sett. Omsättningarna medför skattskyldighet för tillhandahållaren enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1 ML, eftersom de anses ske inom landet (och förvärvsbeskattning inte sker hos kund).
- Beträffande tillhandahållande av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till köpare som inte är beskattningsbara personer (t.ex. privatpersoner), aktualiseras undantagsregeln i 5 kap. 16 § ML för placeringen av omsättning av sådana tjänster och eventuellt också de s.k. särskilda ordningarna: unionsordningen respektive tredjelandsordningen [se nedan under 3)].

21 200 000 Regelsystematiken för att bestämma om en omsättning ska placeras inom landet (Sverige) eller utomlands

Huvudregeln i 5 kap. ML för placering av en omsättning – **5 kap. 1 § första st.**

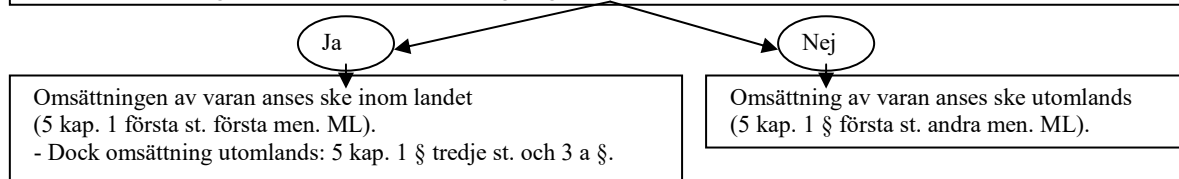
– I huvudregeln anges att det finns bestämmelser i 5 kap. om i vilka fall en omsättning ska anses som en omsättning inom landet (Sverige), och det är i 2-18 §§ samt i 9 b kap. 4 § första st. (5 kap. 1 § första st. första men.). All annan omsättning anses som omsättning utomlands (5 kap. 1 § första st. andra men.) – det spelar inte någon roll om *utomlands* syftar på annat EU-land eller plats utanför EU (tredje land, TL).

Omsättningen av en vara eller tjänst placeras inom landet enligt 5 kap. 2-18 §§ eller 9 b kap. 4 § första st.?



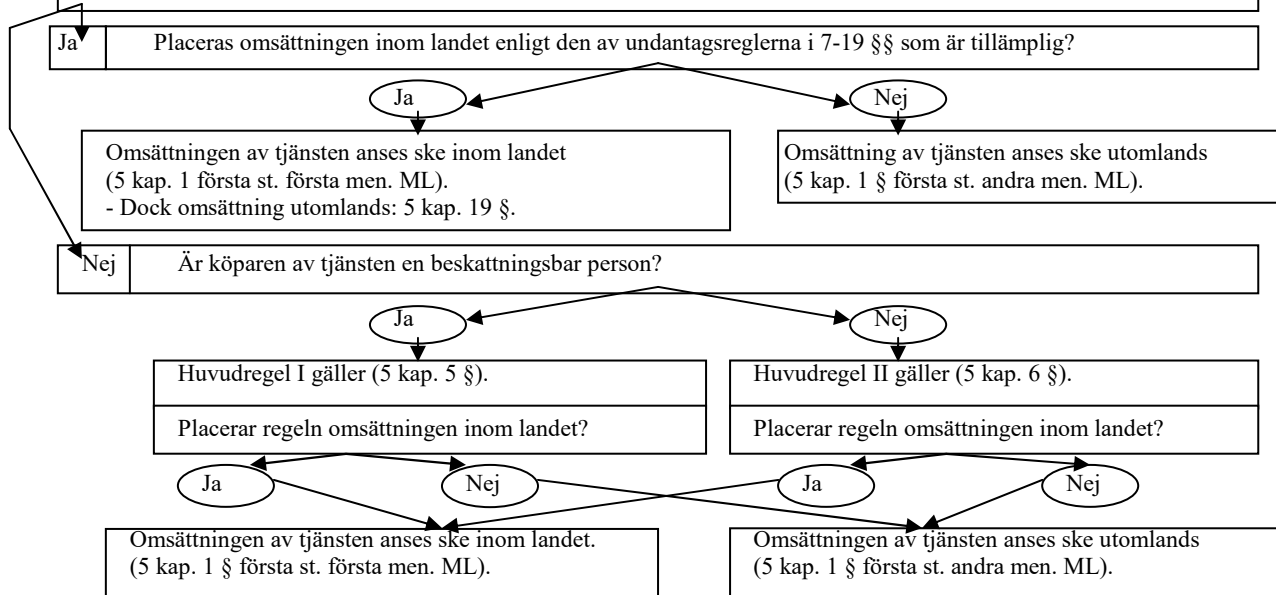
21 210 000 Omsättning av varor – 5 kap. 2-3 a §§

Placeras omsättningen av varan inom landet enligt någon av §§ 2-3?



21 220 000 Omsättning av tjänster – 5 kap. 4-19 §§

Omfattas tjänsten av någon av undantagsreglerna i 5 kap. 7-19 §§?



21 220 100 5 kap. 5-19 §§ – Kommentarer till den schematiska översikten avseende placering av omsättning av tjänster

Utgångspunkten vid tillämpningen av 5 kap. är hela tiden att pröva placeringen av en omsättning av en vara eller en tjänst utifrån den allmänna huvudregeln, 5 kap. 1 § första st. ML. Emellertid gäller, för att bestämma placeringen av en omsättning av en tjänst inom landet eller utomlands, som nämnts ovan, även två särskilda huvudregler i 5 kap.: 5 §, som gäller om köparen av tjänsten är en beskattningsbar person, respektive 6 §, som gäller om köparen av tjänsten inte är en beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson. Genom att huvudreglerna I och II (5 och 6 §§) placeras före undantagsreglerna (7-19 §§) i 5 kap. behöver – i enlighet med principen om *lex specialis* – inte undantagen anges uttryckligen i huvudreglerna. Om en undantagsregel styr en viss typ av tjänster, reglerar den sådana tjänster i sin helhet, förutsatt att undantagsregeln i fråga inte innehåller uttryckliga inskränkningar i sitt tillämpningsområde. Om undantagsregeln i fråga innehåller sådana inskränkningar, är det i stället endera av huvudregel I eller II som är tillämplig i de fall inskränkningarna anger. I övrigt gäller att antingen omfattar en undantagsregel en tjänst av aktuellt slag, varvid tjänsten är omsatt inom landet enligt den av 7-19 §§ som är tillämplig, eller så anses tjänsten motsatsvis omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första st. andra men. ML (prop. 2009/10:15 s. 97).

21 220 200 5 kap. 4 § – Beskattningsbar person vid tillämpningen av 5 kap. 5-19 §§

Enligt 5 kap. 4 § ML avses med beskattningsbar person vid tillämpningen av 5 kap. 5-19 §§ inte bara den som avses med begreppet enligt 4 kap. 1 § (jfr 11 100 000), utan angående placeringen av omsättningen av en tjänst ska en

1. beskattningsbar person som även bedriver verksamhet som inte innefattar sådan omsättning som anges i 2 kap. eller som inte är ekonomisk enligt 4 kap., anses vara en beskattningsbar person för alla tjänster som denne förvärvat,
2. juridisk person som inte är en beskattningsbar person men som är registrerad till mervärdesskatt eller som skulle ha varit en beskattningsbar person om inte 4 kap. 8 § varit tillämplig, anses vara en beskattningsbar person.

Pkt 1 avser verksamhet som ligger utanför ML:s tillämpningsområde, t.ex. en myndighet som gör både omsättningar som medför skattskyldighet och omsättningar som ingår som ett led i myndighetsutövning. Pkt 2 avser olika personer som är momsregistrerade, men inte själva gör skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster, t.ex. ett holdingbolag som registrerats på grund av ett UIF (prop. 2009/10:15 s. 213). Dessutom avser pkt 2 allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund vars verksamheter inte räknas som ekonomiska verksamheter enligt 4 kap. 8 § på grund av att inkomsterna utgör sådan inkomst av näringsverksamhet som undantas från skattskyldighet enligt 7 kap. 3 § IL (prop. 2012/13:124 s. 97).

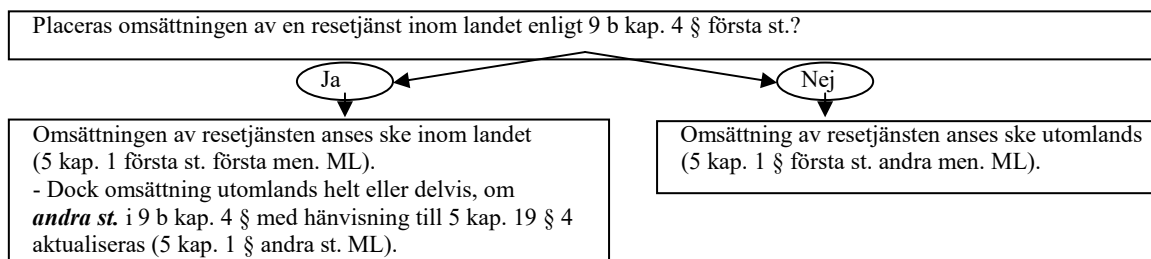
21 230 000 Omsättning av resetjänster – 9 b kap. 4 § första st.

En resetjänst är omsatt inom landet om resebyrån har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe (kontor e.d.) här från vilket tillhandahållandet görs (9 b kap. 4 § första st. ML).

- Dock sker omsättningen utomlands, om resebyrån som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan beskattningsbar

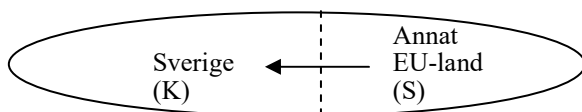
person tillhandahållit resebyrå *utanför EU*. Resetjänsten betraktas då som en sådan förmedlingstjänst som utgör exporttjänst enligt 5 kap. 19 § 4, dvs. förmedling av varor och tjänster vilka anses omsätta *utanför EU* enligt den allmänna huvudregel, 5 kap. 1 § första st., eller enligt 5 kap. 19 § eller 5 kap. 3 a § (9 b kap. 4 § **andra st.** första men. ML).

- Om förvärv avser varor och tjänster som den andra beskattningsbara personen tillhandahållit resebyrå både inom och *utanför EU*, gäller 5 kap. 19 § 4 endast för den del av omsättningen av resetjänsten som avser varor och tjänster tillhandahållna *utanför EU* (9 b kap. 4 § **andra st.** andra men. ML).



21 300 000 Olika typiska beskattningssituationer angående handel med utlandet avseende varor (A-C) eller tjänster (D)

21 310 000 AA Unionsinternt förvärv av vara från annat EU-land (UIF) – köpare (K) i Sverige (SE) och säljare (S) i annat EU-land



21 311 000 AA1. K är beskattningsbar person med avdrags- eller återbetalningsrätt och gör UIF i SE

Om K är en beskattningsbar person vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms, nollbeskattas S omsättning i det andra EU-landet där. K gör UIF i SE och betalar beräknad utgående moms här. [1 kap. 2 § första st. 5 och 2 a kap. 3 § första st. 3 och andra st. 1 ML]

K har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms motsvarande den beräknade utgående moms som K ska betala på sitt UIF, om K har gjort sitt UIF i en verksamhet där K gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster (8 kap. 2 § andra st. och 3 § första st. och 10 kap.11 § första st. ML). K får då i en och samma momsdeklaration dra som ingående moms ett belopp motsvarande den beräknade utgående momsen (prop. 1994/95:57 s. 79). Om K:s verksamhet till fullo medför avdrags- eller återbetalningsrätt, uppstår inte någon beskattningseffekt avseende K:s UIF (beräknad utgående moms – en motsvarande ingående moms = 0). En beskattningseffekt uppkommer endast om K:s verksamhet är en blandad verksamhet, dvs. om K i sin verksamhet också gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster. K:s avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms avseende beräknad utgående moms får då normalt sett bestämmas enligt fördelningsgrunderna för blandad verksamhet i 8 kap. 13 § första st. ML.

21 311 100 Vissa fall av omsättning av vara i SE (som en jämförelse till UIF)

För en jämförelse med fall av UIF kan något annat också beröras, nämligen vad som gäller om en vara i och för sig kommer från utlandet, men det är fråga om att en *utländsk beskattningsbar person* – utan att förlora denna karaktär – har *lagt varor i lager SE och omsätter varorna här* eller att en *beskattningsbar person* har gjort detsamma men *administrerar omsättningarna här från sitt kontor e.d. i utlandet*, i stället för från sitt fasta etableringsställe (kontor e.d.) i SE. Följande gäller i dessa båda fall

- Om en utländsk beskattningsbar person inte skaffar sig ett bemannat kontor eller annan lokal i SE från vilket det finns tekniska möjligheter att leverera varor (eller tillhandahålla tjänster) inom landet, bör denne inte anses som momsässig skatteinlämning, utan har kvar sin karaktär av utländsk beskattningsbar person (prop. 2001/02:28 s. 46). Om denne i stället enbart har lagt varor i lager i SE och levererar varorna till momsregistrerade K här, ska sådana K förvärvsbeskattas (omvänd skattskyldighet) för sina förvärv [1 kap. 2 § första st. 4 c ML; prop. 2001/02:28 s. 33; art. 194 i mervärdesskattedirektivet (och rådets direktiv 2000/65/EG); prop. 2009/10:15 s. 87] Den utländska beskattningsbara personen kan begära hos SKV att bli skattskyldig för moms för omsättningen i stället för att omvänd skattskyldighet ska gälla för momsregistrerade K, och då blir den utländska beskattningsbara personen skattskyldig för all sådan omsättning här (1 kap. 2 d § första st. ML).
- Om en beskattningsbar person i SE har fast etableringsställe både i SE – vilket gör att denne inte är utländsk beskattningsbar person – och i utlandet, kan denne vid tillämpning av 1 kap. 2 d § första st. ML, dvs. om personen begär hos SKV att bli skattskyldig här i stället för att momsregistrerade K ska omfattas av omvänd skattskyldighet, likställas med en utländsk beskattningsbar person, förutsatt att omsättningen här görs utan medverkan av etableringsstället i SE (1 kap. 2 d § andra st. ML; art. 192a i mervärdesskattedirektivet). Det betraktas inte som medverkan att det fasta etableringsstället i SE använder sina resurser för administrativa stödfunktioner, t.ex. redovisning, utfärdanden av fakturor eller hantering av fordringar (prop. 2009/10:15 s. 90).
- I båda fallen ska den utländska beskattningsbara personen eller beskattningsbara personen som likställs med en utländsk beskattningsbar person, på grund av att ha begärt att bli skattskyldig här, redovisa beräknad utgående moms på varuöverföring från annat EU-land (UIF) eller ”importmoms” på vara införd hit från plats utanför EU (tredje land, TL), men får också göra avdrag som för en motsvarande ingående moms. Varuöverföringen hit medför ingen beskattningseffekt, medan omsättningen här beskattas.

21 311 200 Särskilt om varuinförsel från annat EU-land eller varuutförsel till annat EU-land eller tredje land och regler om vinstmarginalbeskattning (VMB)

Om en S i annat EU-land är en beskattningsbar person, som valt att tillämpa vinstmarginalbeskattning (VMB) enligt sitt lands regler på försäljning till en K i SE av en begagnad vara, ett konstverk eller ett samlarföremål eller antikviteten, gör K i SE inte ett UIF. K får inte göra avdrag för erlagd VMB-moms avseende förvärv av begagnad vara etc. från S (9 a kap. 13 § första st. ML).

Om det i stället är fråga om att en S i SE kan tillämpa och då väljer att tillämpa VMB enligt 9 a kap. ML på en omsättning av vara till en K i annat EU-land, är inte undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § första st. ML möjligt (9 a kap. 18 § första st. ML), varför nollbeskattning av omsättningen inte är möjlig utan VMB-moms ska redovisas

av S. I sådant fall är det inte heller möjligt att tillämpa regeln om distansförsäljning i 5 kap. 2 § första st. ML, varför omsättningen inte placeras i det andra EU-landet utan VMB-moms ska redovisas enligt 9 a kap. ML då också (9 a kap. 18 § andra st. ML). [Jfr AB1 och AB2 b)]

Vid tillämpning av VMB-systemet i 9 a kap. ML anges inte VMB-momsens belopp i fakturan som utfärdas av S (9 a kap. 16 § ML). I sådant fall ska – enligt 11 kap. 8 § 16 ML fakturan som S utfärdar till K innehålla den eller de av följande uppgifter som är relevanta:

- a) *vinstmarginalbeskattning för begagnade varor,*
- b) *vinstmarginalbeskattning för konstverk, eller*
- c) *vinstmarginalbeskattning för samlarföremål och antikviteter.*

[Se även SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.6]

Om det är fråga om en omsättning av vara till en plats utanför EU (tredje land, TL), kan omsättningen omfattas av reglerna om export av varor i 5 kap. 3 a § ML, varvid i så fall VMB-momsen blir noll (9 a kap. 17 § ML). [Jfr BB]

För övrigt får nämnas att VMB enligt 9 a kap. ML inte tillämpas vid omsättning till annat EU-land av nytt transportmedel (9 a kap. 19 § ML). [Jfr AB3 och även AA3]

21 312 000 AA2. K är inte beskattningsbar person utan t.ex. privatperson

21 312 100 Huvudregel

Om K inte är en beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, är S skattskyldig i det andra EU-landet. K gör inte något UIF i SE.

21 312 200 Undantag

a) Om K är en beskattningsbar person vars verksamhet inte medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms eller en juridisk person som inte är beskattningsbar person, men en sådan K gör varuinköp från det andra EU-landet > 90 000 kr under det löpande eller det föregående kalenderåret, gör K UIF i SE och ska momsregistrera sig här för att betala beräknad utgående moms. [1 kap. 2 § första st. 5 och 2 a kap. 3 § första st. 3 och andra st. 2 ML]

b) Om K är en beskattningsbar person eller en juridisk person som inte är beskattningsbar person och förvärvet avser punktskattepliktiga varor (energiprodukter, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror), gör K UIF i SE och betalar beräknad utgående moms här. S blir inte skattskyldig i det andra EU-landet. [1 kap. 2 § första st. 5, 13 b § och 2 a kap. 3 § första st. 2 ML]

c) Om K inte är en beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, och det är fråga om att S gör distansförsäljning från det andra EU-landet till sådana K i SE av punktskattepliktiga varor (energiprodukter, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror) eller om att S gör distansförsäljning till sådana K i SE av andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor till ett sammanlagt värde > 320 000 kr under det löpande eller föregående kalenderåret, ska S momsregistrera sig i SE och redovisa utgående moms för omsättning inom landet (SE). [1 kap. 2 § första st. 1 med hänvisning till 1 § första st. 1 och 5 kap. 2 § första st. 4 och andra st. ML och art. 33 i mervärdesskattedirektivet] K gör inte något UIF i SE, eftersom en omsättning inom landet inte samtidigt kan utgöra UIF här. [1 kap. 1 § första st. 2 ML] Vidare gäller i dessa fall av omsättningar som placeras i SE att S, oavsett om denne omfattas av de civilrättsliga faktureringsreglerna i SE (dvs. av BFL), ska tillämpa

faktureringsreglerna i ML avseende omsättningarna här, eftersom K i SE är t.ex. privatperson som inte gör något UIF här (prop. 2011/12:94 s. 41).

Vidare gäller att om K enbart är skattskyldig på grund av UIF har K inte avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms avseende beräknad utgående moms, eftersom förutsättningen för sådan rätt är att förvärv, t.ex. UIF, eller import sker i en verksamhet som medför skattskyldighet (8 kap. 3 § första st. ML) eller i en verksamhet där från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster görs (10 kap. 11 § första st. ML).

21 313 000 AA3. Nya transportmedel

K gör alltid UIF i SE och betalar beräknad utgående moms här, när varuinförsel från annat EU-land avser nya transportmedel, oavsett om K är beskattningsbar person eller t.ex. är privatperson etc. S blir inte skattskyldig i det andra EU-landet. [1 kap. 2 § första st. 5 och 2 a kap. 3 § första st. 1 ML]

- Med *nya transportmedel* förstås enligt 1 kap. 13 a § ML (jfr SFS 2017:1196):

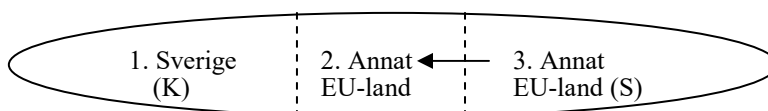
1. motordrivna marktransportmedel som är avsedda för transporter till lands av personer eller varor och som har en motor med en cylindervolym om mer än 48 kubikcentimeter eller en effekt om mer än 7,2 kilowatt, om de omsätts inom sex månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har körts högst 6 000 kilometer,
2. fartyg vars längd överstiger 7,5 meter, utom sådana fartyg som anges i 3 kap. 21 a §, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har färdats högst 100 timmar, och
3. luftfartyg vars startvikt överstiger 1 550 kilogram, utom sådana luftfartyg som anges i 3 kap. 21 §, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har flugits högst 40 timmar.

En K som är skattskyldig enligt ML enbart på grund av UIF av punktskattepliktiga varor eller av nya transportmedel ska senast 35 dagar efter sådant UIF lämna en särskild skattedeclaration till SKV. [26 kap. 7 § andra st., 24 § 1 och 35 § SFL]

Vidare gäller att om K enbart är skattskyldig på grund av UIF har K inte avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms avseende beräknad utgående moms, eftersom förutsättningen för sådan rätt är att förvärv, t.ex. UIF, eller import sker i en verksamhet som medför skattskyldighet (8 kap. 3 § första st. ML) eller i en verksamhet där från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster görs (10 kap. 11 § första st. ML).

21 314 000 AAX. Reservregeln (RR) respektive triangeltransaktioner (TT)

21 315 000 RR



För att undvika att UIF blir obeskattade finns en s.k. reservregeln, som innebär att UIF ska beskattas i det land inom EU där K är registrerad i stället för i det EU-land där transporten av varan avslutas. Följande gäller:

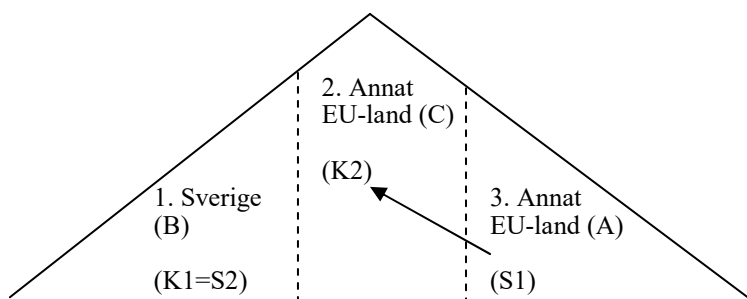
Om K. gör förvärvet under angivande av att denne är beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person i SE (1.) från en S som är momsregistrerad i annat EU-land (3.) och ankomstlandet är ännu ett annat EU-land (2.),

ska K redovisa beräknad utgående moms för UIF i SE, förutsatt att K inte visar att han påförts moms för UIF i annat EU-land (2.). Det gäller oavsett om den förvärvade varan är ett nytt transportmedel eller vara av annat slag (2 a kap. 6 § första st. ML; prop. 1994/95:57 s. 166).

- För jämförelse kan nämnas att det inte finns något krav på att S ska leverera varan till samma EU-land som det i vilket K agerar i sin egenskap av beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person, för att S ska kunna undanta leveransen av varan till annat EU-land från mervärdesbeskattning (jfr 3 kap. 30 a § första st. 1 ML). Därför skulle en omsättning av vara mellan olika EU-länder kunna bli obeskattad, om inte reservregeln innebär ett undantag från huvudregeln om att UIF beskattas i ankomstlandet (prop. 1994/95:57 s. 166).

Om K först har redovisat beräknad utgående moms i SE och sedan påför moms för UIF även i det andra EU-landet, ska K återfå ett belopp motsvarande redovisad beräknad utgående moms (2 a kap. 6 § andra st. och 13 kap. 25 a § ML; prop. 1994/95:57 s. 166).

21 316 000 TT1



Det s.k. förenklingsdirektivet, som återfinns i art. 42, 141 och 197 i mervärdesskattedirektivet, innebär att UIF inte ska redovisas i SE (B) om det är fråga om s.k. ABC-kontrakt eller triangeltransaktion (trepårtshandel). En sådan transaktion innebär att tre beskattningsbara personer hemmahörande i tre olika EU-länder är inblandade.

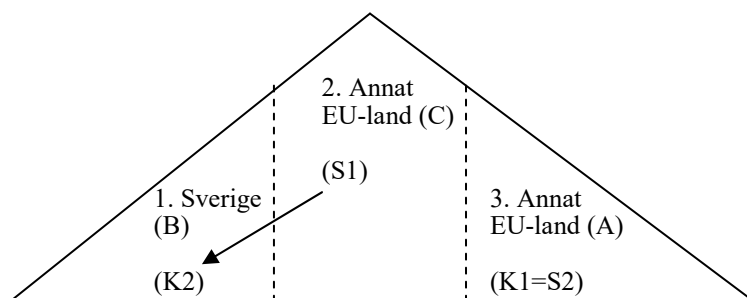
I bilden ovan säljer S1 i EU-land A en vara till K1 i EU-land B (SE), men varan transporteras från land A till EU-landet C. Följande gäller:

- Om K1 har gjort förvärvet för att som säljare (S2) göra en efterföljande försäljning till en köpare (K2) i EU-land C, blir K1 varken skattskyldig för UIF i land C avseende sitt förvärv från S1 eller i SE för sin omsättning till K2 (då avgångsorten för varutransporten inte ligger i SE). I stället blir K2 som förvärvare skattskyldig för nämnda efterföljande omsättning i land C [art. 141 b) och 197.1 a) i mervärdesskattedirektivet].
- K1 anses inte heller göra UIF i SE och redovisar inte beräknad utgående moms här (2 a kap. 6 § tredje st. ML; prop. 1994/95:57 s. 166 och 167).
- K1 ska dock i egenskap av S2 i en periodisk sammanställning (PS) redovisa omsättningen till K2 som trepartshandel (2 a kap. 6 § tredje st. ML, 35 kap. 2 § första st. 1 SFL; prop. 1994/95:57 s. 166 och 167).
- Vidare bör K1 i egenskap av S2 tillämpa de momsmässiga faktureringsreglerna i EU-landet C, eftersom avgångsorten för varutransporten avseende den efterföljande omsättning som K1 gör i egenskap av S2 till K2 inte ligger i SE, utan i land C och omsättningen således placeras där och förvärvsbeskattas hos K2. Därför bör K1 i egenskap av S2 inte anses omfattad av faktureringsreglerna i ML för omsättningen till K2 (jfr art. 219a 1 i mervärdesskattedirektivet med hänvisning till avdelning V i direktivet, där

förenklingsregeln, art. 42, återfinns. Angående art. 219a, jfr även prop. 2011/12:94 s. 40 och 41).

- För övrigt har K1 i egenskap av S2 återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv (eller import) för att skapa omsättningen i det andra EU-landet (C), förutsatt att omsättningen som anses ske där är skattepliktig eller återbetalningsberättigande där och omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller återbetalningsberättigande i SE om den hade gjorts här. Därvidlag beaktas även att K1 i egenskap av S2 inte ska utöva rätten till återbetalning enligt reglerna om återbetalning av ingående moms till utländska beskattningsbara personer i 10 kap. 1 eller 2 §, eftersom K1 inte är utländsk beskattningsbar person utan beskattningsbar person hemmahörande i SE (10 kap. 11 § tredje st. ML). Dessutom får noteras att rekvisitet om återbetalningsrätt i SE innebär att återbetalningsrätten i detta fall av omsättning i annat EU-land (C) utvidgas i förhållande till vad som gäller vid nationella affärer, eftersom 10 kap. 11 § tredje st. 2 hänvisar även till 10 kap. 12 §, där återbetalningsrätt omfattar också vissa från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor, nämligen investeringsguld (3 kap. 10 a §) och modersmjölk, blod eller organ från människor (3 kap. 23 § 3).

21 317 000 TT2



I detta fall av triangeltransaktion är SE ankomstlandet för den gränsöverskridande transporten av varan: S1 i EU-landet C säljer en vara till K1 i EU-landet A, men varan transporteras från land C till EU-landet B (SE). K1 gör i egenskap av S2 en efterföljande omsättning i SE till K2. Följande gäller:

- S2 har i egenskap av K1 gjort ett UIF i SE. Enligt 3 kap. 30 b § undantas dock under nämnda omständigheter detta UIF från skatteplikt, om K1 är momsregistrerad i land A och K2 är momsregistrerad i SE. I stället förvärvsbeskattas K2 i SE för den efterföljande omsättning som K1 gör i egenskap av S2 i SE, vilket följer av 1 kap. 2 § första st. 4 ML (prop. 1994/95:57 s. 172).
- K2 gör inte något UIF, eftersom ett UIF inte kan förekomma avseende en transaktion som samtidigt är omsättning inom landet (1 kap. 1 § första st. 2 ML). I stället får, som nämnts, den beskattning som sker hos K2 benämnas förvärvsbeskattning: K2 förvärvsbeskattas i SE för den omsättning som K1 gör i SE i egenskap av S2 som en efterföljande omsättning till sitt från skatteplikt undantagna UIF i SE. K1 behöver därmed i egenskap av S2 inte momsregistrera sig i SE för den omsättningen inom landet till K2.
- Vidare har K2 avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms motsvarande den beräknade utgående moms som K2 ska betala på sitt förvärv i SE från S2, om K2 har gjort förvärvet i en verksamhet där K2 gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster (8 kap. 2 § andra st. och 3 § första st. och 10 kap. 11 § första st. ML). [jfr AA1]

- K1 redovisar i egenskap av S2 i en PS i sitt hemland (A) omsättningen till K2 som trepartshandel.
- S1 har i sitt hemland (C) redovisat omsättningen till K1 som en nollbeskattning, eftersom K1 har åberopat att denne är beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person i land A. Det föreligger inte något krav på att S1 ska leverera varan till samma EU-land som det i vilket K1 är etablerad, för att S1 ska kunna undanta leveransen av varan till annat EU-land från mervärdesbeskattning i land C, utan leveransen kan som här ske till EU-land B (SE).

21 318 000 AAY. Monterings- och installationsregeln vid EU-handel eller tredjelandshandel

Genom 5 kap. 2 § första st. 2 ML anses den säljare (S) som omsätter en vara i förening med montering eller installation som ska utföras av S eller för S räkning av varan i Sverige (SE) göra omsättningen av varan inom landet (SE), oavsett om transporten av varan påbörjas i ett annat EU-land eller i ett tredje land (TL). Om S är etablerad i annat EU-land ska för övrigt i sådant fall inte någon prövning ske enligt distansförsäljningsregeln (5 kap. 2 § första st. 4 och andra st. ML) som beskrivs under AA2 c). [prop. 1994/95:57 s. 176 och 180] I förevarande fall av omsättning av vara i förening med montering eller installation i SE gäller i stället följande:

- Även om S är företagare i annat EU-land eller i TL, ska denne för sin omsättning inom landet (SE) av vara enligt monterings- och installationsregeln momsregistrera sig här och fakturera svensk utgående moms till köparen (K).
- Om transporten av varan påbörjas i ett annat EU-land gör inte K något UIF, eftersom en omsättning inom landet inte samtidigt kan vara ett UIF (1 kap. 1 § första st. 2 ML).
- Om S tar in varan från TL (eller ett tredje territorium), gör inte K någon import. Den görs av S, som blir skattskyldig för ”importmomsen” (1 kap. 2 § första st. 6 ML). För att tillförsäkra att en S som inte redan av andra orsaker är momsregistrerad i SE ska kunna dra ett belopp motsvarande ”importmomsen” som ingående moms anges i 5 kap. 2 § första st. 3 ML att S anses göra omsättning av varan inom landet (SE) på grund av den omsättning som S gör till K av den importerade varan. Den regeln motsvaras av art. 32 andra st. i mervärdesskattedirektivet, och om den inte fanns skulle omsättningen som S ska göra som en följd av importen hit anses vara gjord i det TL där transporten av varan påbörjas, vilket skulle innebära att en S som inte av annan orsak är momsregistrerad här skulle sakna möjlighet att lämna momsdeklaration och yrka avdrag för ”importmomsen” i SE (prop. 1994/95:57 s. 177).
- Om en svensk S tar med sig från SE en vara för monterings- eller installationsarbete i annat EU-land, ska denne momsregistrera sig där och fakturera det landets moms (art. 36 i mervärdesskattedirektivet).

21 319 000 AAZ. Import via annat EU-land som görs av en juridisk person som inte är beskattningsbar person

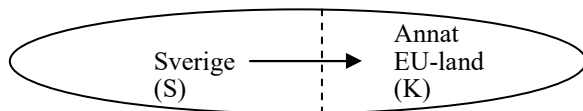
Genom 2 a kap. 5 § första st. ML möjliggörs mervärdesbeskattning av import av en vara i Sverige (SE) som ett UIF i följande fall: Köparen (K) av en vara är en juridisk person som inte är beskattningsbar person och K gör via ett annat EU-land import av varan till SE, genom att varan försänds eller transporteras från ett tredje territorium eller TL till ett annat EU-land (importmedlemsstaten) för vidare transport till SE. Då anses enligt nämnda regel ett UIF ha skett till SE från importmedlemsstaten, och K ska betala beräknad utgående moms enligt 1 kap. 2 § första st. 5 ML.

Om fallet är det motsatta, dvs. att en vara importeras till SE av K, som är en juridisk person som inte är beskattningsbar person, för vidare transport till ett annat EU-land, ska ”importmoms” som importören K betalat här vid importen återbetalas till K sedan det styrkts att varan därefter beskattats hos K som dennes UIF i det andra EU-landet på sätt som motsvaras av 2 a kap. 5 § (10 kap. 11 b § vartill hänvisning sker i 2 a kap. 5 § andra st. ML). Normalt sett skulle en sådan återbetalning ske från Tullverket, eftersom SKV är beskattningsmyndighet beträffande ”importmoms” för dem som är momsregistrerade här (se ovan under rubriken Import – skattskyldig och beskattningsmyndighet, m.m.), och en juridisk person som inte är beskattningsbar person normalt sett inte är momsregistrerad och då har betalat ”importmomsen” till Tullverket.

- Emellertid sker i 2 kap. 2 § första st. tullagen (2016:253) hänvisning till deklarant etc. som är momsregistrerad i SE ”vid” importen och som är beskattningsbar person enligt ML, för att bestämma att ”importmoms” ska tas ut enligt SFL i stället för enligt tullagen (jfr under 21 112 000). Någon begränsning till begreppet beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML görs inte, utan ordalydelsen innebär att även den speciella bestämningen av beskattningsbar person i 5 kap. 4 § ML omfattas av den hänvisning till beskattningsbar person enligt ML som sker i 2 kap. 2 § första st. tullagen. En juridisk person som inte är beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML kan bli skattskyldig enligt ML på annan grund, t.ex. för UIF när varuinförsel från annat EU-land överstiger visst gränslöpp eller vissa slags varor [se AA2 a) och b) och AA3]. Om så är fallet ”vid” tillfället när skattskyldighet inträder för vara som importeras hit, och som vidaretransporteras till annat EU-land, blir SKV beskattningsmyndighet för ”importmomsen”, om importören K är en juridisk person som inte är beskattningsbar person – t.ex. myndighet – men som exempelvis köper tjänster enligt 5 kap. 5 § ML inom landet, eftersom K då anses som beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML. För att undvika den situationen och i övrigt undvika eventuella s.k. upplägg för holdingbolag och allmännyttiga ideella föreningar etc., vilka kan omfattas av det särskilda begreppet beskattningsbar person i 5 kap. 4 § ML [jfr även under 21 220 200 om 5 kap. 4 §], borde hänvisningen i 2 kap. 2 § första st. tullagen begränsas till att avse beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML (jfr under 21 112 000).

[Motsvarigheterna till 2 a kap. 5 § första st. respektive 2 a kap. 5 § andra st. och 10 kap. 11 b § ML återfinns i art. 20 andra st. första men. respektive andra men. i mervärdesskattedirektivet. Se även prop. 1994/95:57 s. 165.]

21 320 000 AB Varuutförsel från Sverige till annat EU-land – S i SE och K i annat EU-land



21 321 000 AB1. K är beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person i annat EU-land än SE

Avgångsorten för transport av varan ligger i SE när säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten av varan till köparen eller så är det fråga om att varan i annat fall finns i SE då den tas om hand av K (hämtköp): S gör då omsättningen i SE (5 kap. 2 § första st. 1 eller 5 kap. 3 § ML), men S debiterar inte moms om K i ett annat EU-land agerar i sin egenskap av beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person (eftersom omsättningen undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § första st. 1 ML, dess lydelse enligt SFS 2015:888).

Vidare har S återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv för att skapa omsättningen (10 kap. 11 § första st. ML).

Till stöd för att utgående moms inte ska debiteras för omsättningen *kan* S ange K:s VAT-nr om denne har momsregistrerat sig [vilket dock sedan den 1 januari 2016, genom SFS 2015:888, inte längre är ett formellt krav för skattefrihet för S] förutom följande uppgift som S *ska* ange i fakturan till K: a) ”3 kap. 30 a § mervärdesskattelagen (1994:200)” eller b) ”Artikel 138 mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)” eller ”Article 138 VAT directive (2006/112/EC)” eller c) ”Unionsintern försäljning” eller ”Intra-EU supply”.

Krav föreligger för S på att redovisa omsättningen även i PS.

21 322 000 AB2. K är inte beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person i annat EU-land än SE

21 322 100 Huvudregel

Avgångsorten för transport av varan ligger i SE när säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten av varan till köparen eller så är det fråga om att varan i annat fall finns i SE då den tas om hand av K (hämtköp): S gör då omsättningen i SE (5 kap. 2 § första st. 1 eller 5 kap. 3 § ML), och S ska debitera moms i fakturan, eftersom K inte är beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person i annat EU-land (3 kap. 30 a § första st. 1 ML motsatsvis).

Vidare gäller att eftersom S omsättning antas vara skattepliktig och därmed medför skattskyldighet har S avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import för att göra omsättningen (8 kap. 3 § första st. ML).

21 322 200 Undantag

a) Om varorna är punktskattepliktiga (energiprodukter, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror) och K inte är en privatperson, debiterar S inte moms i fakturan (3 kap. 30 a § första st. 2 ML).

Vidare har S återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv för att skapa omsättningen (10 kap. 11 § första st. ML).

Till stöd för att utgående moms inte ska debiteras för omsättningen anger S följande uppgift i fakturan: a) ”3 kap. 30 a § mervärdesskattelagen (1994:200)” eller b) ”Artikel 138 mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)” eller ”Article 138 VAT directive (2006/112/EC)” eller c) ”Unionsintern försäljning” eller ”Intra-EU supply”.

Krav föreligger för S på att redovisa omsättningen även i PS.

b) Om K är en privatperson eller annan person som inte är skattskyldig för UIF i det andra EU-landet på grund av förvärvet och S gör sådan distansförsäljning (t.ex. postorderhandel) dit överstigande visst gränobelopp (som för olika EU-länder får ligga mellan 35 000 och 100 000 EUR), anses varan inte omsatt i SE, trots att avgångsorten för transport av varan ligger i SE. I stället anses S i sådant fall göra omsättningen i det andra EU-landet och ska momsregistrera sig där för omsättningen (5 kap. 2 a § 1 ML och art. 33.1 och 34.1 och 2 i mervärdesskattedirektivet).

Vidare gäller att de momsmässiga faktureringsreglerna i det andra EU-landet ska tillämpas avseende distansförsäljning av varor till K i ett annat EU-land, när S omsättning placeras där. Därför aktualiseras inte faktureringsreglerna i ML i förevarande fall (art. 219a i mervärdesskattedirektivet och prop. 2011/12:94 s. 40 och 41).

Om S överför varor till sin verksamhet i det andra EU-landet bestående i distansförsäljning dit, uppkommer inte skyldighet att redovisa sådan varuöverföring i en PS, eftersom K inte ska förvärvsbeskattas i det andra EU-landet. S har dock återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv (eller import) för att skapa omsättningarna i det andra EU-landet (distansförsäljningen), förutsatt att omsättning som anses ske där är skattepliktig eller återbetalningsberättigande där och omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller återbetalningsberättigande i SE om den hade gjorts här samt rätten till återbetalning inte ska utövas enligt reglerna om återbetalning av ingående moms till utländska beskattningsbara personer i 10 kap. 1 eller 2 § (10 kap. 11 § tredje st. ML).

c) S kan enligt 3 kap. 30 c § ML, dess lydelse enligt SFS 2015:888, även sälja varor utan moms från SE till en ambassad eller konsulat i annat EU-land eller till medlem av den diplomatiska personalen vid sådan ambassad eller konsulat resp. till ett i annat EU-land beläget kontor eller anläggning tillhörigt en annan internationell organisation än som anges (i närmast följande st.) nedan, om motsvarande försäljning skulle medföra återbetalningsrätt i det aktuella EU-landet och förutsatt att K genom intyg från behörig myndighet i sitt hemland visar att försäljningen ska ske utan momsdebitering. S måste spara intyget i sin bokföring [3 kap. 30 c § första st. 1 och 3 ML och art. 151 i mervärdesskattedirektivet samt 14 c § första st. MF (dess lydelse enligt SFS 2015:895)].

S kan enligt 3 kap. 30 c § ML, dess lydelse enligt SFS 2015:888, också sälja varor utan moms från SE till ett i annat EU-land beläget kontor eller anläggning tillhörigt:

- EU,
 - Europeiska atomenergigemenskapen,
 - Europeiska centralbanken,
 - Europeiska investeringsbanken, eller
 - ett organ inrättat av EU eller atomenergigemenskapen.
- [3 kap. 30 c § första st. 2 ML och art. 151 i mervärdesskattedirektivet]

Vidare har S återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv för att göra ifrågavarande försäljningar (omsättningar) av varor som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 c § ML (10 kap. 11 § första st. ML, dess lydelse enligt SFS 2015:888).

21 323 000 AB3. Nya transportmedel

S omsättning av nya transportmedel i SE undantas från skatteplikt, även om K inte är beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person i det andra EU-landet [3 kap. 30 a § första st. 3 ML (enligt SFS 2015:888) och art. 138.2 a i mervärdesskattedirektivet]. Genom SFS 2015:888 har också införts 4 kap. 2 § ML, som anger: ”Med beskattningsbar person avses även den som tillfälligtvis omsätter nya transportmedel som transporteras av säljaren eller köparen eller för någons räkning från Sverige till ett annat EU-land.”

Bestämmelsen 4:2 ML motsvarar art. 9.2 i mervärdesskattedirektivet, och samtidigt med dess införande justerades 10:11 a ML, genom SFS 2015:888, så att det framgår att den som är en beskattningsbar person enbart till följd av tillfällig omsättning av nya transportmedel har rätt till återbetalning av den ingående skatten.⁷⁹⁹ En sådan ansökan om återbetalning ska enligt 19:35 ML, dess lydelse enligt SFS 2015:888, ske i en särskild skattedeklaration enligt 26 kap. 7 § tredje st. SFL, dess lydelse enligt SFS 2015:892.

Av ikraftträdandebestämmelserna i SFS 2015:888 resp. SFS 2015:892 följer att de nya bestämmelserna i 4:2, 10:11 a och 19:35 ML tillämpas vid återbetalning av ingående moms på grund av tillfällig omsättning av nya transportmedel då den omsättning som medför rätt till återbetalning äger rum från och med ikraftträdandet den 1 januari 2016.

S har enligt 10 kap. 11 a § andra st. ML (dess lydelse enligt SFS 2015:888) återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv för att skapa ifrågasvarande omsättning först sedan transportmedlet har levererats.

Till stöd för att utgående moms inte ska debiteras för leverans av nytt transportmedel till ett annat EU-land ska S i fakturan ange de uppgifter i 1 kap. 13 a § som avgör att varan ska hänföras till sådant transportmedel (11 kap. 8 § 14 ML). SKV anser att det kan vara lämpligt att S anger följande uppgifter i fakturan:

- Vid försäljning av en ny personbil eller motorcykel kan fakturan innehålla uppgift om när bilen eller motorcykeln första gången togs i bruk samt hur många kilometer eller mil den har körts.

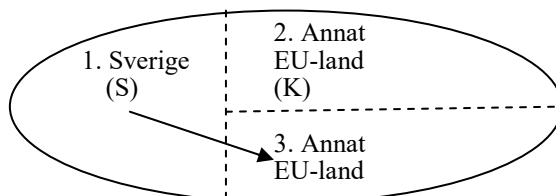
- Vid försäljning av ett nytt fartyg kan fakturan innehålla uppgift om när fartyget första gången togs i bruk samt hur många timmar det har färdats.

- Vid försäljning av ett nytt luftfartyg kan fakturan innehålla uppgift om när luftfartyget första gången togs i bruk samt hur många timmar det har flugits.

[SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.4]

S ska vid omsättning av sådan omsättning av nytt transportmedel som undantas från beskattning inge till SKV kopia av den faktura som utfärdats för omsättningen, såvida inte uppgift om omsättningen ska lämnas i en PS enligt 35 kap. 2 § SFS (se 14 b § MF, dess lydelse enligt SFS 2015:895). Om S är momsregistrerad eller skyldig att momsregistrera sig, ska lämna en PS över bl.a. omsättning, förvärv och överföring av varor som transporteras mellan EU-länder.⁸⁰⁰

21 324 000 ABX. Varan transporteras till annat EU-land än det där K hör hemma



⁷⁹⁹ Jfr prop. 2015/16:19 s. 47, 48 och 77.

⁸⁰⁰ Jfr 35 kap. 2 § första st. 1 SFL. Jfr även 32 200 000.

S i SE (1) säljer en vara till K hemmahörande i ett annat EU-land (2). Avgångsorten för transporten av varan är SE, men ankomstorten ligger i ännu ett annat EU-land (3). Det hindrar dock inte att omsättningen av varan i SE nollbeskattas hos S. Det finns nämligen inte något krav på att S ska leverera varan till samma EU-land som det i vilket K är beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person, för att S ska kunna undanta leveransen av varan till annat EU-land från skatteplikt (jfr 3 kap. 30 a § första st. 1 ML). [jfr AAX]

Här är det inte fråga om trepartshandel (jfr AAX). I vart fall behöver så inte vara fallet. För bedömningen av S moms situation etc. i SE är det inte avgörande om K i sin tur gör en omsättning i land 3 – vilket skulle kunna vara en trepartshandel som denne ska redovisa som sådan i hemlandet (2) – eller om K har en verksamhet även i land 3 i vilken K använder eller förbrukar varan som förvärvat från S. S redovisar i båda fallen sin omsättning på vanligt sätt i en PS. Den enda skillnaden mot fallet i AB1 är att i förevarande fall är varans ankomstland ett EU-land (3) som inte är samma EU-land som det där K är etablerad (2), vilket S anger i den PS som S lämnar i SE.

På samma sätt som i fallet AB1 anger S i förevarande fall, till stöd för att utgående moms inte ska debiteras för omsättningen, följande uppgift i fakturan till K: a) ”3 kap. 30 a § mervärdesskattelagen (1994:200)” eller b) ”Artikel 138 mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)” eller ”Article 138 VAT directive (2006/112/EC)” eller c) ”Unionsintern försäljning” eller ”Intra-EU supply”.

För övrigt har S i förevarande fall, på samma sätt som i fall AB1, återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv för att skapa omsättningen (10 kap. 11 § första st. ML).

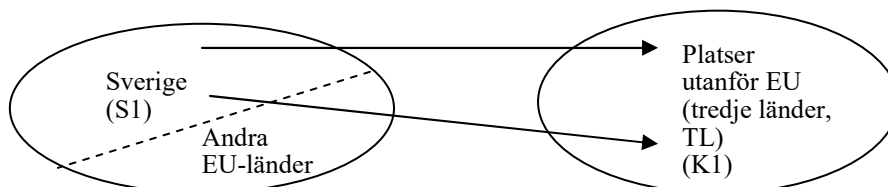
21 330 000 BA Varuinförsel från TL (import)

Ovan redogörs under Import tämligen utförligt för mervärdesbeskattningen när en beskattningsbar person eller en konsument (privatperson) gör en införsel av en vara till Sverige (SE) från en plats utanför EU (tredje land, TL) eller från s.k. tredje territorium. Här ska bara nämnas något om avdrags- eller återbetalningsrätt för ett belopp motsvarande sådan ”importmoms”:

- Ingående skatt utgörs också av sådan ”importmoms”, enligt 8 kap. 2 § fjärde st. 4 ML.
- Om importören har gjort importen i sin verksamhet och denne däri gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, har vederbörande avdrags- eller återbetalningsrätt som för ingående moms för ett belopp motsvarande ”importmomsen” (8 kap. 3 § första st. och 10 kap. 11 § första st. ML). En beskattningseffekt uppstår enbart för importören om denne har en blandad verksamhet, dvs. om vederbörande i sin verksamhet också gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster (jfr AA1).
- Om importören är momsregistrerad i SE, får denne – i den mån verksamheten medför avdrags- eller återbetalningsrätt – dra som ingående moms ett belopp motsvarande ”importmomsen”, och det får ske i momsdeklarationen för den redovisningsperiod under vilken ”importmomsen” (utgående moms) ska redovisas (13 kap. 23 § första st. ML). Det gäller från och med 2015 på grund av att numer – som nämnts under Import ovan – ”importmoms” tas ut av SKV för dem som är momsregistrerade här (prop. 2013/14:16 s. 19).
- För import i andra fall är dock beskattningsmyndigheten alltså Tullverket. Då gäller att importören får dra som ingående moms ett belopp motsvarande ”importmomsen” under samma villkor och i den mån som nyss sagts, men

först i momsdeklarationen för den redovisningsperiod under vilken Tullverket har ställt ut tullräkning eller tullkvitto för importen av varan (13 kap. 23 § andra st. ML).

21 340 000 BB Varuutförsel till TL (export)



En omsättning av skattepliktig vara nollbeskattas som export om ”varans väg” är ut ur EU, oavsett om transporten av varan sker direkt från Sverige (SE) till en plats utanför EU (tredje land, TL) eller genom ett annat EU-land till TL. I bilden ovan anges två alternativa situationer, där avgångsorten för transporten av varan i båda fallen ligger i Sverige (SE). Enligt 5 kap. 2, 2 a, 2 b eller 3 § ML placeras då i SE som enligt huvudregeln (5 kap. 1 § första st. första men.), men på grund av att säljaren (S1) levererar varan till köparen (K1) till en plats utanför EU (TL) anses omsättningen ändå ske utomlands enligt 5 kap. 3 a § första st. 1 ML. Det innebär att omsättning utomlands i sådana fall utvidgas i förhållande till huvudregeln (5 kap. 1 § andra st.). I båda fallen nollbeskattas omsättningarna som export av vara, och det gäller oavsett om ”varans väg” ut ur EU går direkt från SE till TL (övre pilen i bilden) eller från SE till TL genom ett annat EU-land (nedre pilen i bilden). På samma sätt är det fråga om export av vara som nollbeskattas:

- om direkt utförsel av varan till TL ombesörjs av en speditör eller fraktförare, vilket följer av 5 kap. 3 a § första st. 2 ML; eller
- om K1 är en utländsk beskattningsbar person som förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den i SE för direkt utförsel till TL, vilket följer av 5 kap. 3 a § första st. 3 ML (dess lydelse enligt SFS 2015:221).

Varje omsättning ska i sig bedömas på temat ”varans väg” i de beskrivna fallen av export av vara enligt ovan. I enlighet med huvudreglerna för omsättning av varor och tjänster i 2 kap. 1 § första st. 1 och tredje st. 1 ML (art. 14.1 och 24.1 i mervärdesskattedirektivet) utgör varje obligationsrättslig överlåtelse (transaktion) av en vara eller tjänst en omsättning, som kan föranleda beskattning. Det innebär att förevarande bedömning av om export av vara och således nollbeskattning ska anses föreliggande måste göras för varje överlåtelse – omsättning – i sig av varan från en S till en K, varvid följande kan sägas:

- Om samma vara omfattas av en överlåtelse och samtidigt av t.ex. en vidareförsäljning, där den första överlåtelsen (omsättning 1) är den mellan S1 och K1, och det är först nästföljande omsättning – vilken innebär att K1 i egenskap av S2 vidareöverläter varan till K2 (omsättning 2) – som uppfyller kravet på att ”varans väg” ska gå ut ur EU, utgör omsättning 1 inte export av vara. Det kan t.ex. bero på att S1 har levererat varan till ett lager som K1 har i SE. S1 ska då debitera och redovisa utgående moms, som K1 får dra som ingående moms om denne har avdrags- eller återbetalningsrätt i sin verksamhet enligt ML. K1 får i egenskap av S2 nollbeskatta sin omsättning till K2 som export av vara, eftersom den (omsättning 2) anses ske utomlands enligt 5 kap. 3 a § första st. 1, 2 eller 3 ML. [Om däremot K1 har ett lager i annat EU-land och S1 levererar varan dit, kan nollbeskattning också ske av omsättning 1, trots att den anses ske inom landet (SE), om K1 är beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person i det EU-landet (ankomstlandet) eller annat EU-land (jfr 3 kap. 30 a § första st. ML och AB1 och ABX). Se även under C.]

Utvidgning i förhållande till huvudregeln av vad som utgör omsättning utomlands görs också i följande fall enligt 5 kap. 3 a § första st. ML, nämligen om:

- varan levereras till ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord på ett sådant fartyg eller luftfartyg eller för sådan omsättning som anges i 5 kap. 1 § tredje st. (5 kap. 3 a § första st. 4);
- varan levereras till ett fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 5 kap. 2 b § för försäljning ombord och avser sådana livsmedel som anges i art. 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, dock inte punktskattepliktiga varor (5 kap. 3 a § första st. 4 a);
- varan omsätts på fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 5 kap. 2 b § för konsumtion ombord (5 kap. 3 a § första st. 5);
- det är fråga om en leverans av obeskattade unionsvaror av de slag som avses i 4 § andra st. lagen (1999:445) om exportbutiker och varorna är avsedda för försäljning i en sådan butik (5 kap. 3 a § första st. 6);
- det är fråga om en sådan försäljning som avses i 4 § första st. lagen om exportbutiker (5 kap. 3 a § första st. 6 a);
- varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § första st. 1 lagen (2001:558) om vägtrafikregister, under förutsättning att
 - a) fordonet levereras till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EU-land, och
 - b) säljaren kan visa att fordonet varaktigt förts till en plats utanför EU före utgången av den sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades (5 kap. 3 a § första st. 7); eller
- varan levereras här i landet till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EU-land, under förutsättning att
 - a) ersättningen utgör minst 200 kr, och
 - b) S kan visa att K har medfört varan vid resa till en plats utanför EU före utgången av tredje månaden efter den månad under vilken leveransen av varan gjordes (5 kap. 3 a § första st. 8).

21 340 100 Kommentarer till 5 kap. 3 a § första st. 8

Regeln avser försäljning till turister från TL, och följande gäller beträffande den dokumentation som krävs i enlighet med b) i lagrummet för att S ska anses uppfylla bevisningen av att varan exporterats. Därvid krävs, beträffande varor som ska medföras i K:s personliga bagage, att S i sina räkenskaper har intyg utfärdat av en av SKV godkänd intygsgivare eller en faktura eller motsvarande handling påstämplad av det tullkontor där varan lämnade EU för att medföras till ett TL, eller så ska det vara fråga om försäljning i transithall på flygplats eller att särskilda skäl föreligger som gör att S kan anses ha fullgjort sin bevisskyldighet avseende varuexporten utan att inneha nämnda handlingar (14 § MF; se även 14 a § MF).

Vid leverans av en vara inom landet till en fysisk person som är bosatt i Norge eller på Åland anses omsättningen som en omsättning utomlands endast om

1. leveransen avser en vara eller en grupp av varor som normalt utgör en helhet och ersättningen utgör minst 1 000 kr efter avdrag för skatt enligt denna lag som hänför sig till ersättningen och
2. S kan visa att K i nära anslutning till leveransen fört in varan eller varorna till Norge eller till Åland och därvid enligt tullräkning eller liknande handling betalat skatt motsvarande skatt enligt ML (5 kap. 3 a § andra st. ML).

En leverans av varor till fartyg på linjer mellan SE och Norge eller mellan SE och Åland ska anses som en omsättning utomlands endast om leveransen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg (5 kap. 3 a § tredje st. ML).

En leverans som avses i 5 kap. 3 a § första st. 4 ML av punktskattepliktiga varor ska anses som en omsättning utomlands endast om leveransen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7–9 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg (5 kap. 3 a § fjärde st. ML).

Vidare har en S återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i sin verksamhet för att göra omsättningar som nollbeskattas som export av vara, under förutsättning att omsättningen är av skattepliktig karaktär eller utgör sådan omsättning som annars är:

- kvalificerat undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § första st. 2 (vissa tjänster till en utgivare av periodiska medlemsblad etc.), 21 § (omsättning av vissa fartyg eller luftfartyg etc.), 23 § 2 (receptbelagda läkemedel eller läkemedel som säljs till sjukhus), eller 4 (flygbensin och flygfotogen) eller 30 e § (omsättning av tjänster avseende varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar); eller
- okvalificerat undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a § (omsättning av investeringsguld) eller 23 § 3 (omsättning av modersmjölk, blod eller organ från människor).
[10 kap. 12 § ML]

Dessutom har S, beträffande omsättning av vara till beskattningsbar person etablerad i TL eller till privatperson bosatt i TL, en utvidgad rätt till återbetalning av ingående moms jämfört med vad som gäller vid nationella affärer även när sådan omsättning avser sedlar och mynt som är lagligt betalningsmedel, med undantag av samlarföremål (3 kap. 23 § 1), eftersom 10 kap. 11 § andra st. anger att den rätten i sådana fall omfattar också från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av sådana varor. Förutsättningen är dock att omsättningen av sedlarna eller mynten direkt exporteras till TL (10 kap. 11 § andra st. ML).

21 350 000 C Varor i vissa lager i SE – varor som inte har förtullats i EU resp. unionsvaror

Om vissa varor inte har övergått i fri omsättning (förtullats) i EU och finns i en anläggning för tillfällig lagring, ett tulllager eller en frizon i SE eller om de har förtullats eller producerats i EU (unionsvara) och finns i skatteupplag här, kan omsättning, under den tid varan är placerad i sådant lager, omfattas av kvalificerat undantag från skatteplikt, om omsättning, import eller UIF av varan inte sker för slutlig användning eller förbrukning. Först när någon föranleder att varan upphör att vara placerad i sådant lager sker mervärdesbeskattning av varan, och då hos den som föranlett det (3 kap. 1 a §, 9 c kap. 1 § och 10 kap. 11 § första st. ML och art. 154-163 i mervärdesskattedirektivet). Denne får, i den vederbörande har avdrags- eller

återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet, dra den moms som sålunda ska redovisas som ingående skatt, varför beskattningseffekt inte uppkommer på grund av uttaget ur lagret om verksamheten till fullo medför sådan rätt (8 kap. 2 § andra st. och 9 c kap. 4 och 5 §§ samt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § första st. ML). Beskattningsmyndighet i de fall moms ska tas ut på grund av att en vara upphör att vara placerad i vissa lager är: beträffande skatteupplag, SKV; och beträffande en anläggning för tillfällig lagring, ett tulllager eller en frizon, Tullverket, men om den som föranleder att varan upphör att vara placerad i något sådant lager är momsregistrerad eller om omsättning av icke-unionsvaror sker under tiden de är placerade i sådana lager ska SKV vara beskattningsmyndighet [18 a § MF (enligt SFS 2014:87)]. [Jfr ovan under rubriken Särskilt om varor i vissa lager – 9 c kap.]

Skatteupplag är av särskilt intresse i förhållande till problemet ovan under BB angående när S1 har levererat varan till ett lager som K1 har i SE, i stället för att transportera varan till TL, vilket innebär att omsättningen placeras inom SE och S1 då ska debitera och redovisa utgående moms för omsättningen till K1. Om S1, i stället för att leverera varan till ett vanligt lager i SE, levererar den till ett skatteupplag i SE för att placeras där, omfattas emellertid omsättningen av kvalificerat undantag från skatteplikt och S1 ska inte debitera moms i fakturan till K1. Moms tas då ut först vid uttag av varan från skatteupplaget. Förutsättningen för att detta förfarande ska gälla är dock att varan i fråga utgör något av följande slag av varor enligt den s.k. Kombinerade nomenklaturen (KN):

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, inkl. sojaböner (KN-nr 1201 till 1207)
11. kaffe, inte rostat (KN-nr 0901 11 00 eller 0901 12 00),
12. te (KN-nr 0902),
13. kakaoböner, hela eller sönderslagna, råa eller rostade (KN-nr 1801),
14. råsocker (KN-nr 1701 11 eller 1701 12),
15. gummi, i ursprungliga former eller som plattor, ark eller remsor (KN-nr 4001 eller 4002).
16. ull (KN-nr 5101),
17. kemikalier i bulk (kapitel 28 och 29).
18. mineraloljor, inklusive hydrerade vegetabiliska och animaliska oljor och fetter, naturgas, biogas, propan och butan; också inklusive råpetroleumoljor (KN-nr 2709, 2710, 2711 11 00, 2711 12, 2711 13, 2711 19 00, 2711 21 00 eller 2711 29 00),
19. silver (KN-nr 7106).
20. platina, palladium, rhodium (KN-nr 7110 11 00, 7110 21 00 eller 7110 31 00),
21. potatis (KN-nr 0701),
22. vegetabiliska oljor och fetter och deras fraktioner, oavsett om de är raffinerade eller inte, dock inte kemiskt modifierade (KN-nr 1507 till 1515),
23. virke (KN-nr 4407 10 eller 4409 10),
24. etylalkohol, E85 och ED95 (KN-nr 2207 eller 3823 90 99),
25. fettsyrametylestrar (KN-nr 3823 90 99),

26. råttallolja (KN-nr 3803 00 10), och
27. tillsatser i motorbränsle (KN-nr 38 11 10, 3811 11 90, 38 11 19 00 eller 3811 90 00).

När K1 i egenskap av S2 tar ut varan från skatteupplaget, ska denne redovisa momsen på varan, men får samtidigt göra avdrag som för ingående moms, varvid någon beskattningseffekt inte uppkommer hos vederbörande, om dennes verksamhet till fullo medför avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv (eller import). Exemplet ovan under BB fortsätter med att S2 vidareöverlåter varan till K2, varvid varan transporteras ut ur EU, och – som nämnts – nollbeskattas den omsättningen som export av vara.

[9 c kap. 1 § första st. 1 och 4 och 3, 4, 5 och 9 §§ ML; EG:s andra förenklingsdirektiv (95/7/EG), art. 154-163 i mervärdesskattedirektivet; prop. 1995/96:58 s. 28-33 och 51-53; se även prop. 1997/98:148 s. 65]

21 360 000 D Tjänster till och från annat EU-land eller plats utanför EU (tredje land, TL)

De regler i 5 kap. 4-19 §§ ML som beskrivs nedan beträffande placeringen av en omsättning av tjänst gäller sedan den 1 januari 2010. Då ändrades genom SFS 2009:1333 och SFS 2009:1334 ML i detta hänseende med anledning av att rådets direktiv 2008/8/EG om ändring av mervärdesskattedirektivet med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster hade inarbetats i mervärdesskattedirektivet.

Om omsättningen av en tjänst anses ske utomlands enligt någon av reglerna i 5 kap. 5-19 §§ ML, och tillhandahållaren sålunda inte ska erlagga utgående moms i Sverige, antas nedan, om inte annat uttryckligen anges, att tillhandahållaren tjänst är av sådan karaktär att den medför återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten. Särskilt anges i vilka fall som reglerna om placering av omsättningen av tjänst utomlands utvidgar avdrags- och återbetalningsrätten jämfört med vad som gäller för nationella affärer såtillvida att återbetalningsrätt stipuleras för ingående moms på förvärv (eller import) för att utföra omsättningen av tjänsten, trots att omsättningen omfattas av okvalificerat undantag från skatteplikt om den sker inom landet.

En PS, och inte bara momsdeklarationen, ska, som nämnts, lämnas bl.a. för gränsöverskridande omsättning *till* annat EU-land av tjänster av momsregistrerad eller registreringskyldig som har sålt en tjänst, om omsättningen inte föranleder skyldighet att redovisa utgående moms på grund av att den – enligt huvudregel I (5 kap. 5 § ML) för placeringen av omsättning av tjänster – skett till en köpare som är beskattningsbar person i ett EU-land och skattskyldig där för förvärvet av tjänsten (omvänd skattskyldighet), vilket också förutsätter att tjänsten är skattepliktig i det andra EU-landet. Enligt 35 kap. 2 § första st. 2 SFL hänvisas till att omvänd skattskyldighet avseende tjänsten ska uppkomma hos förvärvaren i det andra EU-landet i enlighet med tillämpning där av art. 196 i mervärdesskattedirektivet. I den artikeln anges att fråga ska vara om att den beskattningsbara personen köper sådana tjänster som avses i art. 44 i mervärdesskattedirektivet. Art. 44 motsvaras i ML av 5 kap. 5 §, dvs. av huvudregel I. Nedan är det således enbart i det fallet som tjänst till annat EU-land nollbeskattas med stöd av huvudregel I som det föreligger krav för tillhandahållaren i Sverige att redovisa omsättningen även i PS.

Nedan framgår också att i nyss nämnda fall – dvs. omvänd skattskyldighet hos köpare av tjänst i det andra EU-landet i enlighet med huvudregel I – ska uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet” anges i tillhandahållarens faktura (11 kap. 8 § 13 ML). Annars omfattar ML:s regler om uppgifter i fakturor, vad gäller tjänster, enbart omsättningar inom landet av tjänster till beskattningsbara personer eller juridisk person som inte är en beskattningsbar person (11 kap. 1 § första st. ML). De tjänster i övrigt enligt nedan som placeras utom landet föranleder därför inte någon särskild uppgift i fakturan om att de

nollbeskattas. Dessutom framgår nedan, beträffande omsättning av s.k. resetjänster, att resebyråer etablerade i Sverige, vid tillämpning av vinstmarginalsystemet för resebyråer i 9 b kap. ML, ska ange i fakturan till resenären uppgiften *vinstmarginalbeskattning för resebyråer* (11 kap. 8 § 15 ML).

21 361 000 D1. Huvudreglerna 5 kap. 5 och 6 §§ för placeringen av en omsättning av tjänst

För att bestämma placeringen av en omsättning av en tjänst inom landet eller utomlands gäller, som nämnts [se ovan under 2)], två särskilda huvudregler i 5 kap. ML, nämligen:

- 5 §, som gäller om köparen av tjänsten är en beskattningsbar person (huvudregel I – jfr art. 44 i mervärdesskattedirektivet); respektive
- 6 §, som gäller om köparen av tjänsten inte är en beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson (huvudregel II – jfr art. 45 i mervärdesskattedirektivet).

[Se ovan under 2): Begreppet beskattningsbar person utvidgas i förhållande till dess bestämning i 4 kap. 1 § ML vid tillämpningen av reglerna om placeringen av omsättningen av en tjänst i 5 kap. 5-19 §§ (5 kap. 4 § ML).]

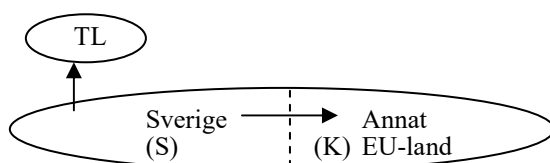
Huvudregel I lyder:

”En tjänst som tillhandahålls en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap är omsatt inom landet, om den beskattningsbara personen antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här och tjänsten tillhandahålls detta. Om den beskattningsbara personen varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är tjänsten omsatt inom landet, om den beskattningsbara personen är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

En tjänst är dock inte omsatt inom landet om den tillhandahålls ett fast etableringsställe som den beskattningsbara personen har utomlands.”

[5 kap. 5 § ML]

21 361 100 Kommentarer till huvudregel I



Om en beskattningsbar person, säljaren (S), i Sverige (SE) omsätter en tjänst till en köpare (K) som är beskattningsbar person etablerad i utlandet – annat EU-land eller TL – anses omsättningen ske utomlands och nollbeskattas, om K saknar etablering i SE eller har etablering här men tjänsten tillhandahålls ett fast etableringsställe (kontor eller liknande) som K har utomlands.

I praktiken är ofta utgångspunkten för att bedöma om K är en beskattningsbar person K:s VAT-nr, förutsatt att S är i god tro. EU-kommissionen har ett system för kontroll av VAT-nr, VIES (*VAT Information Exchange System*). Frågor om en person inom EU har VAT-nr kan riktas till *VIES-on-Internet* via SKV:s *Central Liaison Office* (CLO) – se www.skatteverket.se. Varje medlemsstat har ett CLO med direkt access genom VIES till databaserna för momsregister hos de andra EU-länderna. Om tjänsten omsätts till en K i TL, kan bedömningen av K:s status i praktiken bli mer komplicerad för S, eftersom alla TL inte har VAT eller GST och, om ett TL har ett moms-system,

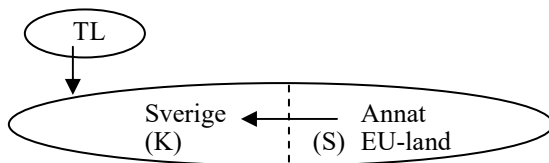
kan registreringsnumret ändå inte kontrolleras genom VIES. För att kontrollera om K är beskattningsbar person i aktuellt TL kan S då begära att K visar upp ett sådant intyg från skattemyndighet där som används i samband med återbetalning av ingående moms till utländska beskattningsbara personer enligt det trettonde direktivet (86/560/EEG) eller någon annan handling från en behörig myndighet i K:s land [art. 18.3 i den s.k. tillämpningsförfordningen, dvs. rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011]. Av betydelse för bedömningen av K:s status är även om tjänstens natur tyder på att tjänsten i fråga är en sådan tjänst som normalt används av en beskattningsbar person (prop. 2013/14:224 s. 65).

Om S omsätter tjänsten till en K som är beskattningsbar person, och som i stället är etablerad i SE, ska S redovisa utgående moms på omsättningen. Däremot nollbeskattas omsättningen även i sådant fall, om K också har fast etableringsställe utomlands till vilket tjänsten tillhandahålls.

Vidare har S återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv (eller import) för att skapa omsättningen av tjänsten i det andra EU-landet, förutsatt att omsättningen som anses ske där är skattepliktig eller återbetalningsberättigande där och omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller återbetalningsberättigande i SE om den hade gjorts här. Därvidlag ska dessutom beaktas att S inte ska utöva rätten till återbetalning enligt reglerna om återbetalning av ingående moms till utländska beskattningsbara personer i 10 kap. 1 eller 2 §, vilket inte är fallet här eftersom S inte är utländsk beskattningsbar person, utan beskattningsbar person etablerad i SE (10 kap. 11 § tredje st. ML). Dessutom har S, beträffande omsättning till beskattningsbar person etablerad i TL, en utvidgad rätt till återbetalning av ingående moms för att skapa sådana omsättningar jämfört med vad som gäller vid nationella affärer, eftersom 10 kap. 11 § andra st. anger att den rätten i sådana fall omfattar också vissa från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av tjänster, nämligen finansiella tjänster utom förvaltning av värdepappersfonder (3 kap. 9 § utom tredje st. 2) och försäkringstjänster (3 kap. 10 §). Förutsättningen är dock att omsättningen av den finansiella tjänsten eller försäkringstjänsten har direkt samband med varor som ska exporteras till TL (10 kap. 11 § andra st. ML).

Krav föreligger för S på att redovisa omsättningen även i PS, eftersom S i ifrågavarande fall har sålt en tjänst *till* ett annat EU-land *och* omsättningen nollbeskattas här grund av att den, enligt huvudregel I (5 kap. 5 § ML), anses ske i det andra EU-landet, där K omfattas av omvänd skattskyldighet, förutsatt att tjänsten är skattepliktig där. Enligt SKV räcker det att stämma av i mervärdesskattedirektivet att omsättning av tjänsten omfattas obligatoriskt undantag från skatteplikt enligt art. 132-137 och 142-153. Då kan S anta att det andra EU-landet inte har skatteplikt för tjänsten, varvid S inte anger omsättningen i PS [SKV:s ställningstagande av 2009-12-07, avsnitten 1 och 4 (dnr 131 805591-09/111)].

Eftersom det är fråga om försäljning av tjänster till annat EU-land, ska S, för de fall där K i det andra EU-landet omfattas av omvänd skattskyldighet, ange i fakturan till K uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet” (11 kap. 8 § 13 ML). Enligt SKV är uppgiften ”omvänd skattskyldighet” också godtagbar, men SKV framhåller att det inte är givet att en myndighet i ett annat EU-land godtar uppgiften. Därför rekommenderar SKV att det begrepp som används i 11 kap. 8 § 13 ML används vid gränsöverskridande försäljningar, dvs. ”omvänd betalningsskyldighet”. SKV rekommenderar alternativt följande uttryck om fakturautställaren vill ange uppgiften på ett annat officiellt EU-språk än svenska: *Reverse Charge* (eng.), *Autoliquidation* (fr.) eller *Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers* (ty.).



Om S är en utländsk beskattningsbar person, etablerad i annat EU-land eller TL, som gör en skattepliktig omsättning av en tjänst som avses enligt huvudregel I till en K etablerad i SE, ska K erlägga beräknad utgående moms i SE för sitt förvärv av tjänsten (omvänd skattskyldighet), om K är en beskattningsbar person. Detsamma gäller om K är en juridisk person som inte är en beskattningsbar person men är mervärdesskatteregistrerad här eller om K är en juridisk person som skulle ha varit en beskattningsbar person om inte dess verksamhet inte räknades som ekonomisk verksamhet på grund av att inkomsterna i verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet som undantas från skattskyldighet enligt reglerna därom för allmännyttiga ideella föreningar eller registrerade trossamfund i 7 kap. 3 § IL. Omvänd skattskyldighet för den beskattningsbara personen K, i stället för att S ska beskattas för omsättningen här, förutsätter dessutom att K antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i SE eller har ett fast etableringsställe här och att tjänsten tillhandahålls detta eller, om K varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe, att K är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (1 kap. 2 § första st. 2 och 5 kap. 5 § första st. ML);

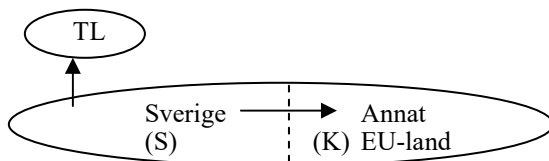
Huvudregel II lyder:

”En tjänst som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person är omsatt inom landet, om den som tillhandahåller tjänsten antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här från vilket tjänsten tillhandahålls. Om den som tillhandahåller tjänsten varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är tjänsten omsatt inom landet, om denne är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

En tjänst är dock inte omsatt inom landet om den tillhandahålls från ett fast etableringsställe utomlands.”

[5 kap. 6 § ML]

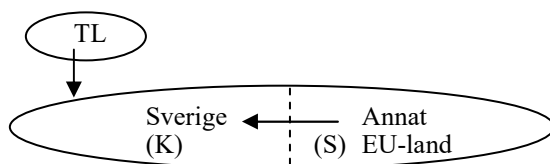
21 361 200 Kommentarer till huvudregel II



Om en beskattningsbar person (S) etablerad i SE omsätter en tjänst till en K som inte är beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, ska S redovisa utgående moms på omsättningen, oavsett om K är etablerad (bor etc.) i SE, annat EU-land eller TL. Däremot nollbeskattas omsättningen, om S har ett fast etableringsställe i annat EU-land eller TL från vilket tjänsten tillhandahålls.

Vidare har S, beträffande omsättning till privatperson bosatt i TL, en utvidgad rätt till återbetalning av ingående moms för att skapa sådana omsättningar jämfört med vad som gäller vid nationella affärer, eftersom 10 kap. 11 § andra st. anger att den rätten i sådana fall omfattar också vissa från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av tjänster, nämligen finansiella tjänster utom förvaltning av värdepappersfonder (3 kap. 9 § utom tredje st. 2) och

försäkringstjänster (3 kap. 10 §). Förutsättningen är dock att omsättningen av den finansiella tjänsten eller försäkringstjänsten har direkt samband med varor som ska exporteras till TL (10 kap. 11 § andra st. ML).



Om S är en är en utländsk beskattningsbar person, etablerad i annat EU-land eller TL, som gör en skattepliktig omsättning av en tjänst till en K i SE, och K inte är beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, betalar K den utländska moms som S debiterat på priset för tjänsten, vilket i vart fall gäller om det andra landet är ett annat EU-land, varvid det landets momssats tillämpas på omsättningen. Om S finns i ett TL, gäller det landets regler om skatteplikt etc., och K kan bli tvungen att betala VAT eller GST enligt dess regler, om tjänsten inte omfattas av exportregler e.d. där.

21 362 000 D2. Undantagen i 5 kap. 7-19 §§ från huvudreglerna 5 kap. 5 och 6 §§ samt 9 b kap. 4 §

I 5 kap. 7-19 §§ anges undantag från att tillämpa de särskilda huvudreglerna I och II för att bestämma placeringen av omsättningen av en tjänst. Om en undantagsregel styr en viss typ av tjänster, reglerar den, som nämnts [se ovan under 2)], sådana tjänster i sin helhet, förutsatt att undantagsregeln i fråga inte innehåller uttryckliga inskränkningar i sitt tillämpningsområde. Om undantagsregeln i fråga innehåller sådana inskränkningar, är det i stället endera av huvudregel I eller II som är tillämplig i de fall inskränkningarna anger. I övrigt gäller att antingen omfattar en undantagsregel en tjänst av aktuellt slag, varvid tjänsten är omsatt inom landet enligt den av 7-19 §§ som är tillämplig, eller så anses tjänsten motsatsvis omsatt utomlands enligt den allmänna huvudregeln för omsättningsland, 5 kap. 1 § första st. (prop. 2009/10:15 s. 97).

Nedan ges först en genomgång i tur och ordning av undantagsreglerna i 7-18 §§ i 5 kap. och sedan av den särskilda regeln om placeringen av omsättning avseende s.k. resetjänst i 9 b kap. 4 §, varvid i vissa fall kommentarer också lämnas. Därefter återges 5 kap. 19 § som stipulerar undantag från 4-18 §§ i 5 kap. och från 9 b kap. 4 §. Beträffande kommentarerna till 7 och 8 §§ i 5 kap. baseras de på två exempel från förarbetena (prop. 2009/10:15 s. 97 och 98) vilka åskådliggör hur undantagsreglerna i 5 kap. tillämpas i förhållande till de båda särskilda huvudreglerna I och II (5 och 6 §§ i 5 kap.) och till den allmänna huvudregeln i 5 kap. 1 § första st. ML. Därvid behandlas de båda exemplen också utifrån den schematiska beskrivningen under 2) ovan av tillämpningen av den allmänna huvudregeln, de särskilda huvudreglerna och undantagen från dessa.

Avslutningsvis lämnas – under D2X – kommentarer särskilt om telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, varvid förhållandet mellan 5 kap. 16 §, huvudregel I och de s.k. särskilda ordningarna för sådana tjänster beskrivs.

- ”En förmedlingstjänst som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person är omsatt inom landet, om
 1. tjänsten utförs för någon annans räkning i dennes namn, och
 2. den omsättning som tjänsten avser görs inom landet enligt denna lag.”
 [5 kap. 7 § ML]

21 362 110 Kommentarer till 5 kap. 7 § ML

Av 5 kap. 7 § ML följer att en förmedlingstjänst som tillhandahålls någon som inte är beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, är omsatt i Sverige om förmedlingstjänsten utförs för någon annans räkning och i dennes namn, och den underliggande omsättning som förmedlingstjänsten avser görs inom landet enligt ML (art. 46 i mervärdesskattedirektivet).

Om köparen av förmedlingstjänsten är en beskattningsbar person, styr inte 5 kap. 7 § ML behandlingen av tjänsten när det gäller frågan om placeringen av omsättningen av den, eftersom undantagsregeln endast styr förmedlingstjänster i sin helhet när köparen inte är beskattningsbar person. I stället regleras nämnda fråga av huvudregel I (5 kap. 5 §), när köparen av förmedlingstjänsten är en beskattningsbar person.

Schematiskt kan prövningen av frågan om tillämplig regel i 5 kap. ML beskrivas enligt följande:

- Omfattas tjänsten av någon av undantagsreglerna i 5 kap. 7-19 §§?
- Svar: Nej.
- Är köparen av tjänsten en beskattningsbar person?
- Svar: Ja. Det medför att huvudregel I (5 kap. 5 §) gäller.

Om huvudregel I sålunda gäller, ska säljaren (S) av förmedlingstjänsten inte debitera och redovisa moms på omsättningen av tjänsten, om köparen (K) är etablerad utomlands (i annat EU-land eller TL). Om i stället K är etablerad i Sverige och S är utländsk beskattningsbar person (från annat EU-land eller TL), ska S inte redovisa utgående moms här, utan K omfattas av omvänd skattskyldighet i SE och ska redovisa beräknad utgående moms på förvärvet av förmedlingstjänsten.

Om köparen av förmedlingstjänsten i stället hade varit någon som inte är en beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, hade svaret i stället varit Ja på den första frågan. Då hade prövningen av frågan om omsättningens placering kunnat ske enligt följande:

- Placeras omsättningen av förmedlingstjänsten inom landet enligt tillämplig undantagsregel (5 kap. 7 §)?
- A) Ja, om förmedlingstjänsten avser en omsättning inom landet (Sverige). Det medför att S ska debitera och redovisa utgående moms på tillhandahållandet av förmedlingstjänsten till K. [För att 5 kap. 7 § ska vara tillämplig krävs enligt regeln att den omsättning som förmedlingstjänsten avser görs inom landet (Sverige) enligt ML.]
- B) Nej, om förmedlingstjänsten avser en omsättning utomlands (i annat EU-land eller TL). Det medför att förmedlingstjänsten anses ske utomlands enligt den allmänna huvudregeln i 5 kap. 1 § ML: Eftersom omsättningen av förmedlingstjänsten inte anses ske inom landet enligt 5 kap. 7 § ML, anses den ske utomlands enligt 5 kap. 1 § första st. andra men. ML.

I fall B kan det vara fråga om att förmedlingstjänsten som S tillhandahåller till K avser en omsättning som sker i t.ex. Finland, exempelvis kan det vara så att S till K tillhandahåller själva förmedlingen av en varuleverans i Finland som utförs av leverantören där till K. Eftersom 5 kap. 7 § ML uttömmande reglerar förmedlingstjänster när förvärvaren inte är en beskattningsbar person, är en

sådan tjänst avseende en omsättning i t.ex. Finland omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § ML.

Vidare har S, beträffande nollbeskattad förmedlingstjänst som består i förmedling av värdepapper eller av försäkring till privatperson bosatt i TL, en utvidgad rätt till återbetalning av ingående moms för att skapa sådana omsättningar jämfört med vad som gäller vid nationella affärer, eftersom 10 kap. 11 § andra st. anger att den rätten omfattar också vissa från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av tjänster, nämligen tjänster enligt 3 kap. 9 § utom tredje st. 2 (finansiella tjänster utom förvaltning av värdepappersfonder) och 3 kap. 10 § (försäkringstjänster). Förutsättningen är dock att förmedlingstjänsten i dessa fall har direkt samband med varor som ska exporteras till TL (10 kap. 11 § andra st. ML).

I sammanhanget får också nämnas att om en förmedlare i eget namn men för någon annans räkning deltar i tillhandahållande av tjänster, ska han, enligt förarbetena, anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga (prop. 2009/10:15 s. 99), dvs. tjänsten som förmedlas i eget namn av mellanmannen ska anses omsatt både av honom själv och av hans huvudman. Lagstiftaren hänvisar till art. 28 i mervärdesskattedirektivet, som avser tjänster, och anger att den bestämmelsen motsvaras av 6 kap. 7 och 8 §§ ML. Här ska bara tilläggas att de särskilda momsmässiga mellanmansreglerna 6 kap. 7 och 8 §§ ML avser både varor och tjänster, och att art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet avser kommissionsavtal om köp eller försäljning av varor. Respektive av de båda reglerna, 6 kap. 7 och 8 §§ ML, har således två motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet (jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 653).

- ”En tjänst med anknytning till en fastighet är omsatt inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige.”
[5 kap. 8 § ML]

21 362 120 Kommentarer till 5 kap. 8 §

Av 5 kap. 8 § ML följer att en tjänst med anknytning till en fastighet är omsatt inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige. Regeln avser enligt sin ordalydelse samtliga fastighetstjänster med anknytning till fastigheter som är belägna i Sverige. Den styr således i sin helhet placeringen av omsättning av fastighetstjänster, dvs. såväl om köparen är beskattningsbar person som om köparen inte är en beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson. Med andra ord är inte vare sig huvudregel I eller huvudregel II tillämpliga på fastighetstjänster. Med en tjänst med anknytning till fastighet avses också bl.a. förmedling av fast egendom, dvs. fastighetsmäklartjänster (art. 47 i mervärdesskattedirektivet; prop. 2009/10:15 s. 99).

Om en fastighetstjänst avser en fastighet belägen utomlands (i annat EU-land eller TL, placeras omsättningen av tjänsten utomlands enligt den allmänna huvudregeln (5 kap. 1 § ML). Schematiskt kan prövningen av frågan om tillämplig regel i 5 kap. ML i denna situation beskrivas enligt följande:

- Omfattas tjänsten av någon av undantagsreglerna i 5 kap. 7-19 §§?
- Svar: Ja, 5 kap. 8 §.
- Placeras omsättningen inom landet enligt 5 kap. 8 §?
- Svar: Nej. Det medför att fastighetstjänsten anses ske utomlands enligt den allmänna huvudregeln i 5 kap. 1 § ML: Eftersom omsättningen av fastighetstjänsten inte anses ske inom landet enligt 5 kap. 8 § ML, anses den ske utomlands enligt 5 kap. 1 § första st. andra men. ML.

Om en utländsk beskattningsbar person omsätter en fastighetstjänst som avses i 5 kap. 8 § ML inom landet, förvärvsbeskattas köparen av tjänsten (omvänd

skattskyldighet), om denne är momsregistrerad här (1 kap. 2 § första st. 4 c ML; prop. 2009/10:15 s. 87; art. 196 i mervärdesskattedirektivet). Den utländska beskattningsbara personen kan begära hos SKV att bli skattskyldig för moms för omsättningen i stället för att omvänd skattskyldighet ska gälla för köpare, och då blir den utländska beskattningsbara personen skattskyldig för all sådan omsättning här (1 kap. 2 d § första st. ML).

För övrigt gäller inte omvänd skattskyldighet för fastighetstjänster enligt 1 kap. 2 § första st. 4 c:

- om tjänsten omfattas av regeln om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn i 1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. eller
- om tjänsten omfattas av frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler, m.m. enligt 3 kap. 3 § andra och tredje st. och 9 kap. ML.

Beträffande förhållandet mellan pkt 4 b och pkt 4 c i 1 kap. 2 § första st. kan följande sägas. Om den utländske beskattningsbara personen omsätter en byggtjänst enligt 4 b, kan den omfattas av 4 c, nämligen om köparen inte är en sådan byggtjänstentreprenör etc. som avses i 4 b, men som är momsregistrerad – t.ex. en konsultbyrå som köper fastighets-/byggtjänsten till sin egen kontorsbyggnad. Det blir således omvänd skattskyldighet hos förvärvaren, men inte såsom förvärv av byggtjänst (4 b) utan som förvärv av fastighetstjänst. Om en byggtjänst inte omfattas av 4 b, kan den sålunda omfattas av 4 c i stället och beskattningen blir densamma, men på annan grund (jfr prop. 2005/06:130 s. 67 och art. 199.1 a i mervärdesskattedirektivet samt även prop. 2007/08:25 s. 220).⁸⁰¹

- ”En varu- eller persontransporttjänst är omsatt inom landet om transporten inte till någon del genomförs i ett annat land, om inte annat följer av andra stycket eller 10 §.

Första stycket gäller inte en varutransporttjänst som tillhandahålls en beskattningsbar person.

Befordran av brev i postverksamhet som avses i 1 kap. 2 § postlagen (2010:1045) ska anses som en omsättning inom landet.”
[5 kap. 9 § ML]

- ”En unionsintern varutransporttjänst som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person är omsatt inom landet, om avgångsorten är belägen i Sverige.

Med unionsintern varutransport avses en transport av varor där avgångs- och ankomstorterna är belägna i två skilda EU-länder.

Med avgångsorten avses den ort där transporten av varorna faktiskt inleds, utan hänsyn till det avstånd som tillryggalagts till den plats där varorna befinner sig.

Med ankomstorten avses den ort där transporten av varorna faktiskt avslutas.”
[5 kap. 10 § ML]

⁸⁰¹ Se mer om omvänd skattskyldighet avseende byggtjänster, 13 130 000.

21 362 130 Kommentarer till 5 kap. 9 och 10 §§

Först kommenteras nedan 9 § i sig:

- beträffande personbefordran enligt första st. och dess förhållande till huvudregel I och till den allmänna huvudregeln för placeringen av omsättning; och
- angående ordalydelsen av andra st.

[Ang. brevbefordran och regeländring därvidlag den 1 april 2016, genom SFS 2016:91: se 31 362 133, 12 213 233 och 31 362 134.]

Därefter ges en översikt av 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.).

21 362 131 5 kap. 9 § första st. ang. personbefordran

Före den 1 januari 2010 återfanns motsvarande regel om internationell personbefordran i dåvarande 5 kap. 5 § första st., och då användes uttrycket *utförs i Sverige* i regeln. Genom att rådets direktiv 2008/8/EG genomfördes i ML den 1 januari 2010, enligt SFS 2009:1333 och SFS 2009:1334, överfördes regeln till 5 kap. 9 § första st. och uttrycket ersattes med uttrycket *i sin helhet genomförs i Sverige*. Personbefordran direkt till eller från utlandet (annat EU-land eller TL) anses, med stöd av Sveriges anslutningsfördrag till EU, i sin helhet omsatta utomlands. Anslutningsfördragsregeln är införd i art. 380 i mervärdesskattedirektivet, där det anges att Sverige får, på de villkor som gällde vid EU-anslutningen 1995, fortsätta tillämpa undantag från mervärdesbeskattning för bl.a. de tillhandahållanden som anges i mervärdesskattedirektivets bilaga X del B 10, där persontransport inklusive passagerarbagage etc. anges (prop. 2009/10:15 s. 102 och 103; se även prop. 2009/10:15 s. 98, prop. 2003/04:26 s. 66, prop. 1989/90:111 s. 98, prop. 1993/94:99 s. 174 och prop. 1994/95:57 s. 181). Emellertid visade det sig att ett fåtal transporttjänster som bör beskattas i Sverige föll utanför beskattningen på grund av den lydelse som 5 kap. 9 § första st. fick 2010, t.ex. persontransporttjänster i form av fisketurer som genomförs på både svenskt territorialvatten, dvs. i Sverige, och internationellt vatten. En sådan persontransporttjänst ansågs omsatt utomlands, varför lydelsen av lagrummet ändrades genom SFS 2010:1892 den 1 januari 2011 till den nuvarande lydelsen, dvs. uttrycket *i sin helhet genomförs i Sverige* ersattes då med uttrycket *inte till någon del genomförs i ett annat land* (prop. 2010/11:28 s. 53). Den ändrade lydelsen 2011 av 5 kap. 9 § första st. utsträcker dess tillämpningsområde något, genom att den således numer rymmer också sådana transporter som genomförs i Sverige och över internationellt vatten. Fortsatt gäller att om en persontransport till någon del genomförs i ett annat land (annat EU-land eller TL) är den omsatt utomlands och mervärdesbeskattas inte i Sverige, enligt den allmänna huvudregeln (5 kap. 1 § första st. andra men. ML). Lagstiftaren understryker dock att den nya lydelsen av lagrummet inte påverkar varutransporttjänster som tillhandahålls beskattningsbara personer. Dessa faller alltså under 5 kap. 5 §, dvs. under den här benämnda huvudregel I för tjänster som tillhandahålls beskattningsbara personer. Den ändrade lydelsen av 5 kap. 9 § första st. påverkar enligt lagstiftaren inte heller unionsinterna varutransporter som tillhandahålls någon som inte är beskattningsbar person, utan sådana transporter styrs av 5 kap. 10 §. Bestämmelsen i tredje st. av 5 kap. 9 § om befordran av

brev påverkas inte heller av förändringen av lydelsen av 5 kap. 9 § första st., enligt lagstiftaren (prop. 2010/11:28 s. 65 och 66).

Om personbefordran som avses i 5 kap. 9 § första st. anses omsatt utomlands enligt den allmänna huvudregeln i 5 kap. 1 § första st., undantas sådan persontransporttjänst uttryckligen från ML:s regler om uppgifter i fakturor, enligt 11 kap. 2 § andra men. ML. Sådan omsättning omfattas sålunda enbart av de civilrättsliga faktureringsreglerna i BFL.

21 362 132 5 kap. 9 § andra st. ang. dess ordalydelse

Genom SFS 2013:368 ändrades den 1 juli 2013 begreppet *näringsidkare* i 5 kap. 9 § andra st. till *beskattningsbar person*, vilket var en följd av att det unionsrättsliga begreppet *beskattningsbar person* infördes i 4 kap. 1 § ML (prop. 2012/13:124 s. 98).

21 362 133 Placeringen av omsättning bestående i brevbefordran

Jfr 12 213 233 ang. ändring i 5:9 ML den 1 april 2016, genom SFS 2016:91, som innebär att brevbefordran numera ska behandlas som varutransporttjänst (godsbefordranstjänst). Det innebär att vad som anges under 21 362 134 om varutransporttjänster gäller också brevbefordran, när det gäller att bestämma var omsättningen ska placeras.

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.)

Persontransporttjänster (personbefordran) respektive *varutransporttjänster* omfattas av 5 kap. 9 § första och andra st. och 10 §, medan placeringen av en omsättning av en s.k. resetjänst bestäms av 9 b kap. 4 § jämförd med 5 kap. 1 § första och andra st. ML. En *resetjänst* är något annat än enbart försäljning av personbefordran: Omsättning av en resetjänst innebär att en resebyrå i eget namn i och för sig tillhandahåller kunder reseprestationer, men använder för detta ändamål varor och tjänster från andra företag, underentreprenörer såsom flygbolag och hotell etc. Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller kunden (resenären) betraktas som omsättning av en enda tjänst, dvs. av den s.k. resetjänsten. Med resebyrå avses även researrangör [9 b kap. 1 § ML; prop. 1994/95:202 s. 62 – se även nedan och ovan under 2) ang. placeringen av omsättning av en resetjänst]. Här behandlas enbart persontransporttjänster (personbefordran) och varutransporttjänster, varvid följande översiktliga beskrivning lämnas.

Persontransporttjänst till eller från utlandet: Omsättning av sådan tjänst placeras, som nämnts, utomlands, oavsett kundens status (beskattningsbar person eller privatperson) och oavsett om med utland avses annat EU-land eller TL (5 kap. 9 § första st. och 5 kap. 1 § första st. andra men. ML).

Beträffande *varutransporttjänster* anses:

- a) beträffande unionsintern sådan (varutransport mellan två EU-länder), där kunden inte är en beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson), omsättningen ske i Sverige, om avgångsorten för varutransporten är Sverige (5 kap. 10 § första st. ML; art. 50 i mervärdesskattedirektivet; prop. 2009/10:15 s. 105), medan den placeras utomlands, om avgångsorten ligger i ett annat EU-land (5 kap. 1 § första st. andra men. ML);
- b) beträffande unionsintern varutransporttjänst där kunden i stället är en beskattningsbar person, omsättningen ske i Sverige om kunden är etablerad i Sverige (5 kap. 5 § första st. ML), medan den placeras utomlands, om kunden är etablerad i annat EU-land (omvänd skattskyldighet) eller i TL (5 kap. 5 § första st. och 5 kap. 1 § första st. andra men. ML; art. 44 i mervärdesskattedirektivet; prop. 2009/10:15 s. 105) eller i och för sig har fast etableringsställe i Sverige, men tjänsten tillhandahålls dennes etableringsställe utomlands (5 kap. 5 § andra st. ML);
- c) beträffande varutransport inom Sverige *eller* mellan Sverige och TL, där kunden i dessa fall är en beskattningsbar person, omsättningen ske i Sverige om kunden är etablerad i Sverige, medan den placeras utomlands, om kunden är etablerad i annat EU-land (omvänd skattskyldighet) eller i TL (5 kap. 5 §, 5 kap. 9 § andra st. och 5 kap. 1 § första st. ML);
- d) beträffande varutransport inom Sverige, där kunden i stället är t.ex. en privatperson (dvs. inte beskattningsbar person), omsättningen ske i Sverige, oavsett var kunden bor etc. (5 kap. 9 § första st. och 5 kap. 1 § första st. första men. ML); och
- e) beträffande varutransporter mellan Sverige och TL, där kunden är t.ex. en privatperson, omsättningen ske utomlands (5 kap. 9 § första st. och 5 kap. 1 § första st. andra men. ML).

I sammanhanget får nämnas särskilt beträffande *förmedlingstjänster* som avser transporttjänster, dvs. företag som tillhandahåller godsförmedling eller som i annans namn förmedlar persontransport (dvs. ej resetjänster), bestäms placeringen av omsättningen enligt 5 kap. 5 § (art. 44 i mervärdesskattedirektivet eller 5 kap. 7 § ML (art. 46 i mervärdesskattedirektivet [prop. 2009/10:15 s. 103 och 106 – se Kommentarer till 5 kap. 7 §]).

- ”Tjänster som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person i samband med en aktivitet som anges i andra stycket är omsatta inom landet, om aktiviteten faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller till dessa tjänster underordnade tjänster och tjänster som tillhandahålls av den som organiserar aktiviteten.

Första stycket gäller en aktivitet som är

1. kulturell,
 2. konstnärlig,
 3. idrottslig,
 4. vetenskaplig,
 5. pedagogisk,
 6. av underhållningskaraktär, eller
 7. liknande dem som anges i 1–6, såsom mässor och utställningar.”
- [5 kap. 11 § ML]

21 362 140 Kommentar till 5 kap. 11 § 5

Begreppen *pedagogiska aktiviteter* och *utbildning* har enligt förarbetena samma tillämpningsområde, eftersom båda avser undervisning. Om t.ex. ett seminarium innebär att undervisning bedrivs, utgör det en pedagogisk aktivitet (se lagrådsremissen den 19 augusti 2009, s. 104, avseende prop. 2009/10:15; SFS 2009:1333, SFS 2009:1341 och SFS 2009:1345) – jfr även 12 213 224.

- ”En tjänst i form av tillträde till evenemang som anges i andra stycket och tillhandahålls en beskattningsbar person är omsatt inom landet, om evenemanget faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller tjänster i anknytning till tillträdet.

Första stycket gäller evenemang som är

1. kulturella,
 2. konstnärliga,
 3. idrottsliga,
 4. vetenskapliga,
 5. pedagogiska,
 6. av underhållningskaraktär, eller
 7. liknande dem som anges i 1–6, såsom mässor och utställningar.”
- [5 kap. 11 a § ML]

- ”Tjänster med anknytning till transportverksamhet såsom lastning, lossning, godshantering och liknande tjänster som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person, är omsatta inom landet om de fysiskt utförs i Sverige. Detsamma gäller tjänster i form av värdering av eller arbeten på en vara som är lös egendom.”
- [5 kap. 12 § ML]

21 362 150 Kommentar till 5 kap. 12 §

Enligt förarbetena innefattar uttrycket *arbeten på* bl.a. kontroll och analys av varor som är lös egendom (prop. 2009/10:15 s. 108; se även art. 54.2 b i mervärdesskattedirektivet).

- ”En restaurang- eller cateringtjänst är omsatt inom landet, om den fysiskt utförs i Sverige och inte annat följer av 1 § tredje stycket eller 14 §.”
- [5 kap. 13 § ML]

21 362 160 Kommentar till 5 kap. 13 §

Beträffande distinktionen mellan restaurang- och cateringtjänster är det, enligt förarbetena, i huvudsak en fråga om *var* tjänsten tillhandahålls. Restaurangtjänsten tillhandahålls i säljarens lokal – restaurangen – medan cateringtjänsten tillhandahålls i kundens lokal eller annan plats som kunden anvisar. Angående frågan om bestämning av omsättningsland gäller emellertid att båda lagen av tjänster regleras på samma sätt, dvs. omsättningen anses ske där tjänsterna fysiskt utförs (prop. 2009/10:15 s. 109; art. 55 i mervärdesskattedirektivet). Se dock 5 kap. 14 § ML beträffande ifrågasvarande slag av tjänster när de utförs ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under den del

av en persontransport som genomförs i EU: Om avgångsorten är Sverige, anses tjänsten omsatt i Sverige (prop. 2009/10:15 s. 112).

- ”En restaurang- eller cateringtjänst som fysiskt utförs ombord på tåg under den del av en persontransport som genomförs inom EU är omsatt inom landet, om avgångsorten är belägen i Sverige.

Vid tillämpningen av första stycket gäller vad som föreskrivs i 2 b § andra till femte styckena.”

[5 kap. 14 § ML]

- ”En tjänst i form av korttidsuthyrning av transportmedel är omsatt inom landet om transportmedlet faktiskt ställs till förvärvarens förfogande i Sverige.

Med korttidsuthyrning avses att transportmedlet får innehas eller användas under en sammanhängande period om högst

1. 30 dagar, eller
2. 90 dagar, när det gäller fartyg.”

[5 kap. 15 § ML]

21 362 170 Kommentar till 5 kap. 15 §

I detta sammanhang är inte definitionen av nya transportmedel i 1 kap. 13 a § ML tillämplig. Med transportmedel förstås här i stället farkoster och anordningar som normalt används för transport av personer eller föremål mellan olika platser, vilket gäller oavsett om de är motordrivna eller inte. Exempel på transportmedel i förevarande fall är bilar, motorcyklar, fritidsbåtar, flygplan, cyklar, jordbrukstraktorer, järnvägsvagnar och släpvagnar. Emellertid framhålls särskilt i förarbetena att containrar inte utgör transportmedel. Beträffande huruvida hyresperioden utgör korttidsuthyrning är hyresavtalet en utgångspunkt, men ger bara en presumtion. Avgörande för bedömningen är i stället ytterst de faktiska förhållandena (prop. 2009/10:15 s. 115; art. 56 i mervärdesskattedirektivet).

- ”En tjänst som avser annan uthyrning av transportmedel än sådan som anges i 15 § och förvärvas av någon som inte är en beskattningsbar person är omsatt inom landet, om förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

En uthyrningstjänst enligt första stycket är dock omsatt utomlands, om

1. den avser en fritidsbåt som faktiskt levereras till förvärvaren i ett annat EU-land än Sverige, och
2. uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i det EU-landet och tjänsten tillhandahålls från sätet eller det fasta etableringsstället.”

[5 kap. 15 a § ML]

- ”En tjänst som avser annan uthyrning av transportmedel än sådan som anges i 15 § är omsatt inom landet, om

1. den tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person,
2. den avser en fritidsbåt som faktiskt levereras till förvärvaren av tjänsten i Sverige, och

3. uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige och tjänsten tillhandahålls från sätet eller det fasta etableringsstället.”
[5 kap. 15 b § ML]

- ”Telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som förvärfvas av någon som inte är en beskattningsbar person är omsatta inom landet, om förvärvaren är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

Med *telekommunikationstjänster* avses tjänster för

1. överföring, sändning eller mottagning av signaler, skrift, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektromagnetiska medel, eller
2. överlåtelse eller upplåtelse av en rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning.

Elektroniska tjänster omfattar tjänster såsom tillhandahållande av

1. webbplatser, webbhotell samt distansunderhåll av programvara och utrustning,
2. programvara och uppdatering av denna,
3. bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,
4. musik, filmer och spel, inklusive hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar och evenemang, och
5. distansundervisning.”

[5 kap. 16 § TL]

- Följande tjänster som anges i katalogen nedan är omsatta utomlands, om de tillhandahålls från Sverige av en beskattningsbar person och köparen inte är en beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson) som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett TL:

1. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträttigheter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,
2. reklam- och annonseringstjänster,
3. tjänster av rådgivare, ingenjörer, konsultbyråer, jurister och revisorer och andra liknande tjänster samt databehandling och tillhandahållande av information,
4. bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymmen, samt försäkrings- och återförsäkringstjänster,
5. tillhandahållande av arbetskraft,
6. uthyrning av andra varor som är lös egendom än transportmedel,
7. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som anges i 1 eller från att utöva en viss verksamhet,
8. tillträde till och överföring eller distribution genom
 - a) ett naturgassystem som är beläget inom unionens territorium eller ett gasnät som är anslutet till ett sådant system,
 - b) ett system för el, eller
 - c) ett nät för värme eller kyla,
9. tjänster som är direkt kopplade till sådana tjänster som avses i 13.

Tjänster som enligt föregående st. med pkt 1-9 är omsatta utomlands ska dock anses vara omsatta inom landet, om de faktiskt används och utnyttjas i Sverige.
[5 kap. 17 § ML]

21 362 180 Kommentarer till 5 kap. 17 §

Enligt förarbetena avser de tjänster som avses i pkt 3 (rådgivare etc.) i katalogen inte yrkena som sådana, utan det som avses är de tjänster som i huvudsak och vanligtvis tillhandahålls inom ramen för de uppräknade yrkena. Angående uttrycket *andra liknande tjänster* anses det inte åsyfta några gemensamma beståndsdelar för de heterogena verksamheter som uppräknas, utan vad som avses är tjänster som liknar var och en av dessa verksamheter betraktade var för sig. Vidare ska en tjänst anses som liknande med en av de nämnda verksamheterna när båda har samma syfte (prop. 2013/14:224 s. 133 och 134). Beträffande vad som avses med *faktiskt används och utnyttjas i Sverige* anges i förarbetena att tjänster som ett svenskt företag tillhandahåller en privatperson bosatt i ett TL ska beskattas i Sverige om de faktiskt används och utnyttjas här, varvid följande exempel ges: Ett svenskt nätföretags distribution av el till och för förbrukning i en sommarstuga i Sverige som ägs av en privatperson bosatt i Norge beskattas i Sverige (prop. 2013/14:224 s. 134).

Omfattningen av principen om nollbeskattning avseende export är, som nämnts [se ovan under 1) ang. Export av varor till TL], begränsad för tjänster jämfört med för varor. Emellertid innebär katalogen i 5 kap. 17 § av tjänster som nollbeskattas när de tillhandahålls t.ex. en privatperson i ett TL ändå att nollbeskattningen för export av tjänst till konsumenter är omfattande i praktiken. Det följer av att tjänsterna i katalogen är typiska tjänster som en privatperson kan tänkas förvärva från ett annat land än hemlandet och att tolkningen av omfattningen av vissa av kategorierna av tjänster i pkt 3 i katalogen öppnas upp genom uttrycket *andra liknande tjänster* samt av att pkt 1 angående rättigheter inte är uttömmande utan *liknande rättigheter* till de däri uppräknade också omfattas. Från äldre rätt kan också – beträffande omfattningen av uttrycket konsultbyråer i pkt 3 – att det tidigare använda begreppet konsulttjänster var vittomfattande i sig, eftersom konsulttjänster anses utgöra utredande och rådgivande verksamhet inom ekonomiska, administrativa och juridiska områden i vidsträckt bemärkelse (prop. 1989/90:111 s. 105). Vidare mervärdesbeskattas inte heller i Sverige omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till privatpersoner (konsumenter) i utlandet (enligt 5 kap. 16 § jämförd med den allmänna huvudregeln i 5 kap. 1 § första st. ML – jfr D2X).

- Om i stället tillhandahållaren av tjänster i katalogen i 5 kap. 17 § första st. är en beskattningsbar person etablerad i ett TL, och köparen är en person som inte är beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson) och som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, anses, som nämnts [se ovan under 1)], tjänsterna omsatta i Sverige, förutsatt att de faktiskt används och utnyttjas i Sverige. [5 kap. 18 § ML]

21 362 190 Kommentar till 5 kap. 18 §

I detta fall med en tillhandahållare från TL, som har en köpare av tjänsterna i Sverige som inte är beskattningsbar person, ska, som nämnts [se ovan under 1)], tillhandahållaren redovisa svensk utgående moms och betraktas inte som utländsk beskattningsbar person, utan som skatteinlämning momsmässigt sett. Omsättningarna medför skattskyldighet för tillhandahållaren enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1 ML, eftersom de anses ske inom landet (och förvärvsbeskattning inte sker hos kund).

- Beträffande placeringen av omsättningen av en s.k. resetjänst enligt 9 b kap. 4 § ML gäller, som nämnts [se ovan under 2) ang. Omsättning av resetjänster – 9 b kap. 4 § första st.], följande:

En resetjänst är omsatt inom landet om resebyrån har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe (kontor e.d.) här från vilket tillhandahållandet görs (9 b kap. 4 § *första st.* ML; art. 307 i mervärdesskattedirektiv; prop. 2009/10:15 s. 121). Då ska resebyrån redovisa moms på omsättningen enligt reglerna om vinstmarginalbeskattning (VMB) i 9 b kap. ML (9 b kap. 1 § ML), om inte resenären (köparen av resetjänsten) är en beskattningsbar person vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms, varvid resebyrån kan välja att tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML avseende omsättningen i stället för VMB (9 b kap. 6 § ML).

- Dock sker omsättningen utomlands – varvid VMB-momsen blir noll – om resebyrån som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan beskattningsbar person tillhandahållit resebyrån *utanför EU*. Resetjänsten betraktas då som en sådan förmedlingstjänst som utgör exporttjänst enligt 5 kap. 19 § 4, dvs. förmedling av varor och tjänster vilka anses omsatta *utanför EU* enligt den allmänna huvudregeln, 5 kap. 1 § första st., eller enligt 5 kap. 19 § eller 5 kap. 3 a § (9 b kap. 4 § *andra st.* första men. ML).
- Om förvärv avser varor och tjänster som den andra beskattningsbara personen tillhandahållit resebyrån både inom och *utanför EU*, gäller 5 kap. 19 § 4 endast för den del av omsättningen av resetjänsten som avser varor och tjänster tillhandahållna *utanför EU* (9 b kap. 4 § *andra st.* andra men. ML).

[9 b kap. 4 § ML]

21 362 200 Kommentarer till 9 b kap. 4 §

En *resetjänst* är, som nämnts, mer än bara försäljning av personbefordran [se Kommentarer till 5 kap. 9 och 10 §§]. En omsättning av en resetjänst innebär att en resebyrå i eget namn tillhandahåller kunder reseprestationer, men upphandlar för detta ändamål varor och tjänster från andra företag, såsom flygbolag och hotell etc. Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller kunden (resenären) betraktas som omsättning av en enda tjänst, dvs. av den s.k. resetjänsten, och med resebyrå avses även researrangör (9 b kap. 1 § ML; prop. 1994/95:202 s. 62). VMB för resebyråer fungerar så att resebyrån för omsättning av resetjänster ska redovisa svensk VMB-moms på omsättningen av resetjänsten, om resebyrån har sitt kontor e.d. i Sverige. Resebyrån har inte rätt till avdrag eller återbetalning för ingående moms på förvärv av varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo (9 b kap. 3 § ML). I stället för att behöva bedöma var dessa underliggande prestationer till resetjänsten skulle placeras ska resebyrån enbart redovisa utgående moms på vinstmarginalen, vilken utgörs av skillnaden mellan ersättningen för resetjänsten och resebyråns kostnader för just varor och tjänster som tillhandahålls resebyrån av andra beskattningsbara personer och som kommer resenären direkt till godo, såsom persontransport och hotellrum. Beskattningsunderlaget blir således resebyråns marginal (9 b kap. 2 § ML). För sammanhanget får noteras att resebyrån har avdragsrätt för ingående moms på andra kostnader, dvs. på s.k. overheadkostnader såsom bokförings-, revisions- och administrationsutgifter.

Med en resenär som är beskattningsbar person med verksamhet som medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms avses en sådan person som är skatteinlämning momsmässigt, och är avdrags- eller återbetalningsberättigad i sin verksamhet enligt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § första st. ML, eller som är utländsk beskattningsbar person. I sistnämnda hänseende kan resenärens

verksamhet, förutsatt att denne inte har omsatt varor eller tjänster i Sverige under aktuell återbetalningsperiod, vara återbetalningsberättigande enligt reglerna om återbetalning till utländska beskattningsbara personer, 10 kap. 1-3 §§ och 19 kap. 24 § ML (se även 19 kap. 1 och 2 §§ ML och 5-9 §§ MF; och dessutom rådets direktiv 2008/9/EG om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt mervärdesskattedirektivet av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat samt 19 kap. 22 § ML och rådets trettonde direktiv 86/560/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium).

Vid tillämpning av vinstmarginalsystemet för resebyråer i 9 b kap. ML anges i 11 kap. 8 § 15 ML att fakturan till resenären ska innehålla uppgiften *vinstmarginalbeskattning för resebyråer*.

[Se även SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.5]

21 362 300 Undantag från 5 kap. 4-18 §§ och 9 b kap. 4 §, enligt 5 kap. 19 §

Även om en omsättning av en tjänst anses ske inom landet enligt 5 kap. 4-18 §§ eller 9 b kap. 4 §, kan omsättningen ändå anses ske utomlands enligt 5 kap. 19 § ML (5 kap. 1 § andra st. ML). Ovan har redan särskilt berörts att 5 kap. 19 § 4 utvidgar omfattningen av de situationer då omsättningen av en resetjänst anses ske utomlands i förhållande till vad som gäller enligt 9 b kap. 4 § första st. (se 9 b kap. 4 § andra st. och hänvisningar där till 5 kap. 19 § 4 ML). På samma sätt utvidgar samtliga regler i 5 kap. 19 § omfattningen av de fall då omsättning av en tjänst anses ske i förhållande till 5 kap. 4-18 §§ ML. Sålunda är det av intresse att beakta 5 kap. 19 § ML (prop. 2009/10:15 s. 120-122), som har följande lydelse:

- ”En omsättning av tjänster enligt någon av 4–18 §§ eller 9 b kap. 4 § första stycket anses som omsättning utomlands när det är fråga om
 1. tjänster som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, inräknat upplåtelse av hamnar eller flygplatser, eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg,
 2. lastning, lossning, transport eller andra tjänster i direkt samband med
 - a) export av varor från Sverige eller ett annat EU-land,
 - b) import av varor som omfattas av
 - 9 c kap. 1 §, eller
 - ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från tull eller extern transitering,
 - c) försändelse, transport eller införsel av varor i fri omsättning, vilka införs i Sverige från ett tredje territorium som utgör en del av unionens tullområde, om varorna
 - förflyttas här i landet under ett förfarande för intern unionstransitering enligt unionens tullbestämmelser, om varorna hänfördes till samma förfarande genom en deklaration när de fördes in i landet samt försändelsen eller transporten av dem avslutas utanför Sverige, eller
 - när de förs in i Sverige hade omfattats av 9 c kap. 1 § eller ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från importtullar, om de hade importerats, eller
 - d) införsel av varor till ett annat EU-land om dessa omfattas av det landets tillämpning av art. 61 eller 157.1 a i direktiv 2006/112/EG,

3. tjänster som består av arbete på lös egendom, om egendomen förvärvats eller importerats för att undergå sådant arbete inom EU och egendomen efter det att arbetet utförts, transporteras ut ur EU av den som tillhandahåller tjänsterna, eller av kunden om denne inte är etablerad inom landet eller för någonderas räkning,
 4. förmedling av varor eller tjänster som görs för någon annans räkning i dennes namn, när omsättningen av dessa anses som en omsättning utanför EU antingen enligt 1 § första stycket eller enligt förevarande paragraf eller 3 a §, och
 5. en varutransporttjänst eller en tjänst som avses i 12 §, om tjänsten tillhandahålls en beskattningsbar person och den uteslutande nyttjas eller på annat sätt tillgodogörs utanför EU.”
- [5 kap. 19 § ML]

21 363 000 D2X. Särskilt om telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster

21 363 100 Huvudregel I (5 kap. 5 §)

Om köparen av en tjänst som avses i 5 kap. 16 § ML – telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster – är en beskattningsbar person, omfattas tjänsten inte av den undantagsregeln, utan av huvudregel I (5 kap. 5 §) för bedömningen av placeringen av omsättningen av tjänsten, varvid följande gäller.

- Om en beskattningsbar person, säljaren (S), i Sverige (SE) omsätter en tjänst av ifrågavarande slag till en köpare (K) som är beskattningsbar person etablerad i utlandet – annat EU-land eller TL – anses omsättningen ske utomlands och nollbeskattas, om K saknar etablering i SE eller har etablering här men tjänsten tillhandahålls ett fast etableringsställe (kontor eller liknande) som K har utomlands.
- Om S omsätter tjänsten till en sådan K som nämnts och som i stället är etablerad i SE, ska S redovisa utgående moms på omsättningen. Däremot nollbeskattas omsättningen, om K också har fast etableringsställe utomlands till vilket tjänsten tillhandahålls.

21 363 200 Undantagsregeln 5 kap. 16 § respektive de särskilda ordningarna

21 363 210 5 kap. 16 §

Om K är en person som inte är beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson), aktualiseras undantagsregeln i 5 kap. 16 § ML för placeringen av omsättning av ifrågavarande slag av tjänster och eventuellt också de s.k. särskilda ordningarna. Följande gäller beträffande 5 kap. 16 § och de särskilda ordningarna.

Om K exempelvis är en privatperson och bosatt i SE, anses S – enligt 5 kap. 16 § – omsätta sådan tjänst i SE och ska redovisa utgående moms.

Om en sådan K inte är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i SE, anses omsättningen av tjänsten ha ägt rum utomlands, varvid svensk moms inte redovisas av S, oavsett om konsumtionsstaten är ett annat EU-land eller ett TL (jfr 5 kap. 16 §, som i så fall inte placerar omsättningen i SE, varför omsättningen placeras utomlands enligt 5 kap. 1 § första st. andra men. ML).

För övrigt får nämnas att om en tjänst tillhandahålls via elektronisk post, ska det i sig inte innebära att tjänsten är en sådan elektronisk tjänst som avses i 5 kap. 16 § tredje st. ML (18 c § MF; bilaga II i mervärdesskattedirektivet; prop. 2013/14:224 s. 133).

21 363 220 De särskilda ordningarna

Om S och K är etablerade i olika länder, kan S – under vissa förutsättningar – välja att tillämpa särskilda ordningar i stället för allmänna bestämmelser för redovisning av moms inom EU avseende ifrågavarande slag av tjänster. De särskilda ordningarna är:

- tredjelandsordningen, som innebär att tillhandahållaren är en beskattningsbar person etablerad i ett TL (inte etablerad inom EU) och köparen av ifrågavarande slag av tjänster är en person i ett EU-land som inte är en beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson); och
- unionsordningen, som innebär att tillhandahållaren är en beskattningsbar person etablerad i ett EU-land och köparen av ifrågavarande slag av tjänster är en person i ett annat EU-land som inte är en beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson).

Schematiskt kan de fall då S kan ansöka hos SKV om att tillämpa de särskilda ordningarna i SE, och i så fall vilken av dem, beskrivas enligt följande:

Förutsättningar		Tillämplig särskild ordning	
K, t.ex. privatperson bosatt i annat EU-land	S etablerad i SE	Unionsordningen	(SE identifieringsstat)
K, t.ex. privatperson bosatt i SE	S etablerad i TL.	Tredjelandsordningen	(SE identifieringsstat)
<p>Undantag: Om S redan är momsregistrerad på annan grund i SE (dvs. för annan omsättning än avseende ifrågavarande slag av tjänster), kan S inte tillämpa någon av de särskilda ordningarna, utan tillämpar bara de allmänna reglerna i ML.</p>			

21 363 230 Kommentarer till de särskilda ordningarna⁸⁰²

Grundtanken med de särskilda ordningarna är att beskattningen ska ske i konsumtionsstaten, dvs. i det EU-land där köpare som inte är en beskattningsbar person (dvs. framför allt en privatperson), och som förvärvar ifrågavarande slag av tjänster, är bosatt.⁸⁰³

Om S är en utländsk beskattningsbar person etablerad i TL, och önskar tillämpa tredjelandsordningen här, ansöker S hos SKV på elektronisk väg om att erhålla ett s.k. identifieringsbeslut, varvid sådant beslut innebär att SE blir den s.k. identifieringsstaten. Detsamma gäller om S är en beskattningsbar person etablerad i SE med kunder som är privatpersoner boende i annat EU-land, varvid S ansöker hos SKV om att tillämpa unionsordningen. Om S är en utländsk beskattningsbar person etablerad i annat EU-land

⁸⁰² Se även Forssén 2018 (5) s. 60-62.

⁸⁰³ Jfr även Rendahl 2009 s. 187, 188 och 253-260 ang. bestämningen av platsen för omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster före och efter ändringarna den 1 januari 2015 därvidlag i mervärdesskattedirektivet, genom omsättningslandsdirektivet för tjänster (2008/8/EG). Jfr 12 213 235.

med kunder som är privatpersoner boende i SE, kan S ansöka hos skattemyndighet i sitt hemland om att tillämpa unionsordningen.

Om det är möjligt för S att välja någon av de båda särskilda ordningarna och så sker, tillämpas den, när ansökan ska lämnas till SKV, i stället för att S momsregistrerar sig i SE enligt de allmänna bestämmelserna i ML och SFL. De särskilda ordningarna regleras i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för moms för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Förfarandet för de särskilda ordningarna styrs i vissa delar – till skillnad från de allmänna reglerna i ML och SFL – av den s.k. tillämpningsförfordningen, dvs. av rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011, som är direkt tillämplig i SE och därför inte kommer att implementeras i ML eller SFL. Om konsumtionsstaten är ett annat EU-land än SE, vidarebefordrar SKV deklarationsuppgifter och betalning av momsen till konsumtionsstaten.

Om S har erhållit ett identifieringsbeslut från SKV, redovisar S moms avseende omsättning av ifrågavarande slag av tjänster till privatpersoner etc. i en särskild mervärdesskattedeklaration som lämnas till SKV på elektronisk väg. En sådan särskild mervärdesskattedeklaration ska ha kommit in till SKV senast den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång, varvid redovisad moms samtidigt ska ha betalats genom insättning i euro på SKV:s konto för inbetalningar som görs enligt de särskilda ordningarna. Följande får också i korthet nämnas:

- Om den beskattningsbara personen redan har ett annat EU-land som identifieringsstat kan denne inte också ha SE som identifieringsstat. Det gäller för såväl tredjelandsordningen som unionsordningen.
- Om ett företag har sitt säte i ett EU-land, och således unionsordningen kan aktualiseras, ska detta land vara identifieringsstat.
- Tredjelandsordningen innebär att även om tillhandahållare etablerad utanför EU omsätter tjänster till privatpersoner etc. i flera EU-länder kan denne välja att ha endast ett land som kontaktpunkt inom EU och momsregistrera sig där. Om vederbörande väljer SE, finns det inget krav på omsättning i SE som konsumtionsstat, utan omsättningen kan också ha skett i något annat EU-land.
- En beskattningsbar person kan bli utesluten från en särskild ordning. Denne kan t.ex. få sitt identifieringsbeslut återkallat till följd av att ständigt ha brutit mot reglerna i en särskild ordning
- En beskattningsbar person är bunden under viss tid av sitt val av identifieringsstat. Den tiden är, för tredjelandsordningen, två kalenderkvartal från och med dagen för valet att upphöra med att använda den särskilda ordningen samt, för unionsordningen, det aktuella kalenderår varunder identifieringsbeslutet om att använda den särskilda ordningen fattades och de två närmast följande kalenderåren.
- För den som har erhållit ett identifieringsbeslut från SKV (dvs. SE är identifieringsstat) eller från myndighet i annat EU-land är dokumentationsskyldig, och ska, genom att se till att det finns underlag för de omsättningar som omfattas av beslutet, ha så detaljerade räkenskaper att SKV kan avgöra om en särskild mervärdesskattedeklaration eller en motsvarande deklaration som lämnats i ett annat EU-land är korrekt.

[Lag (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster (enligt SFS 2014:942, prop. 2013/14:224 s. 73-75, 95-96, 132 och 140-153), 2 kap. 4 § SFL (enligt SFS 2014:943), förordning (EU) nr 282/2011, art. 357-369 och 369a-369k i mervärdesskattedirektivet och rådets förordning (EU) nr 967/2012 om ändring i EU-förordning 282/2011].

Enligt rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 gäller från och med 2015 vissa presumtioner angående var köparen av ifrågavarande slag av tjänster är etablerad. SKV sammanfattar dessa presumtioner enligt följande i sitt ställningstagande 2014-11-13 (dnr 131 622690-14/111):

Telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster som tillhandahålls till en icke beskattningsbar person ska anses omsätta inom landet om köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. För att avgöra var köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas noterar SKV att vissa presumtioner har införts som innebär följande.

- Om tillhandahållandet kräver att köparen är fysiskt närvarande på en specifik plats för att det ska kunna bli ett tillhandahållande presumeras att köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas på denna plats.
- Om en tjänst säljs via en fast marklinje presumeras att köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas på den plats där den fasta marklinjen är installerad.
- Om en tjänst säljs via ett mobilt nät presumeras att köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i det land som identifieras genom det mobila landsnumret för det SIM-kort som används när tjänsterna tas emot.
- Om en tjänst kräver en dekoder eller liknande anordning presumeras att köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas på den plats där dekodern eller liknande anordningen finns eller, om den platsen inte är känd, den plats dit programkortet skickas för att användas där.
- Om någon av ovan angivna presumtioner inte kan tillämpas presumeras att köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas på den plats som identifieras som sådan av säljaren med hjälp av två icke motstridiga bevishandlingar.

SKV noterar också att det finns möjlighet för säljaren att motbevisa de olika presumtionerna om det finns information som kan användas för att fastställa köparens faktiska plats. SKV avslutar sin sammanfattning med att SKV också har möjlighet att motbevisa en presumtion när det finns tecken på missbruk eller oegentligheter från säljarens sida.

Den som redovisar svensk moms för ifrågavarande slag av tjänster genom tredjehandsordningen eller unionsordningen har inte avdragsrätt för ingående moms. I stället kan ingående moms som betalats i SE för verksamheter som omfattas av dessa ordningar återfås efter ansökan. För återbetalning av sådan ingående moms får den som omfattas av tredjehandsordningen tillämpa reglerna om återbetalning till utländska beskattningsbara personer. För den som omfattas av unionsordningen sker ansökan om och återbetalning av ingående moms erlagd i SE genom det elektroniska förfarandet för beskattningsbara personer vilka inte är etablerade i det återbetalande EU-landet men i annat EU-land. Ansökan ska göras till SKV genom den för ändamålet inrättade elektroniska portalen i det EU-land där den beskattningsbara personen är etablerad [8 kap. 1 a §, 10 kap. 4 a § och 19 kap. 1 och 30 §§ ML (enligt SFS 2014:940); prop. 2013/14:224 s. 135-139]. Om den som tillämpar unionsordningen är eller ska vara momsregistrerad i SE för annan verksamhet, t.ex. till följd av distansförsäljning av varor hit [se AA2 c)], bestäms avdrags- eller återbetalningsrätt i stället av de allmänna bestämmelserna i ML och momsdeklaration lämnas enligt SFL även för förvärv för att skapa ifrågavarande slag av tjänster (prop. 2013/14:224 s. 135).

Vidare gäller särskilt angående en *utländsk mervärdesskattegrupp etablerad i ett annat EU-land*, när den inom ramen för en särskild ordning redovisar moms för tillhandahållande inom landet av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar eller elektroniska tjänster, att det är gruppen som är att anse som skattskyldig här, dvs. i

konsumtionsstaten SE [1 kap. 2 § första st. 1 a ML (enligt SFS 2014:941), prop. 2013/14:224 s. 83, 139 och 140].

För övrigt får nämnas att SKV, med anledning av reglerna om särskilda ordningar för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, har infört en ny e-tjänst för att underlätta redovisningen av moms för företag som kan och önskar välja att tillämpa dessa ordningar. Tjänsten är frivillig och kallas *Mini One Stop Shop* (MOSS) eller MOSS (VoeS), där VoeS står för VAT on e-services. Den tidigare tjänsten VoeS ersätts den 1 januari 2015 av MOSS (Voes), och återfinns på www.skatteverket.se. Det är säljaren som ansvarar för att redovisa och betala momsen på tjänsterna [www.skatteverket.se; prop. 2013/14:224 s. 74].

Det är dessutom av praktiskt intresse bl.a. i förevarande sammanhang att EU-kommissionen tillhandahåller tjänsten *VIES-on-Internet* på www.europa.eu, där det går att kontrollera om en köpare av ifrågavarande slag av tjänster är momsregistrerad, och därmed själv ska betala momsen för sitt förvärv av tjänst (prop. 2002/03:77 s. 47; prop. 2013/14:224 s. 65). I sådant fall aktualiseras således inte de särskilda ordningarna för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, utan de allmänna reglerna i ML och SFL gäller.

**30 000 000 SEKTION 3 – FORMELLA REGLER OCH
REDOVISNINGSREGLER OM MOMS⁸⁰⁴**

⁸⁰⁴ Se även Forssén 2018 (5) s. 15 samt Forssén 2018 (6).

31 000 000 Registreringsskyldighet till moms och faktureringskyldighet avseende moms

31 100 000 Registreringsskyldighet till moms

Regler om att i princip samtliga som är skattskyldiga enligt ML ska momsregistrera sig infördes vid Sveriges EU-inträde 1995, eftersom EU:s kontrollsystem kräver det (prop. 1994/95:57 s. 91 och 92; prop. 1996/97:100 Del 1 s. 528). Den som är skattskyldig enligt ML ska momsregistrera sig hos Skatteverket (SKV) och lämna momsdeklarationer dit, om sådan skyldighet uppkommer på grund av att vederbörande gör en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst inom landet. Den som enbart är skattskyldig på grund av UIF av punktskattepliktiga varor eller av nya transportmedel ska senast 35 dagar efter sådant UIF lämna en särskild skattedeklaration till SKV [7 kap. 1 § första st. 3 skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL; 2 a kap. 3 § första st. 1 och 2 ML samt 26 kap. 7 § andra st., 24 § 1 och 35 § SFL – jfr AA3 och även AA2 b), dvs. 21 313 000 och 21 312 000]. En utländsk beskattningsbar person gör inte omsättningar i Sverige för vilka denne blir skattskyldig här. I annat fall skulle denne inte längre ha karaktären av utländsk beskattningsbar person, utan betraktas momsmässigt som skatteinlämning och omfattas av registreringsskyldighet, även om omsättningen inom landet endast vore en tillfällig, enstaka omsättning. En utländsk beskattningsbar person kan dock ha momsutgifter i Sverige, trots att denne inte gör omsättningar i Sverige – t.ex. om vederbörande bor på hotell, besöker utställningar och mässor i Sverige etc. Den utländska beskattningsbara personen får då vända sig till SKV med en ansökan om återbetalning av ingående moms: enligt 19 kap. 1 § första st. ML, om denne är etablerad i annat EU-land; och enligt 19 kap. 22 § ML, om vederbörande är etablerad i tredje land. Om en beskattningsbar person gör omsättningar i Sverige, och har återbetalningsrätt för ingående moms, trots att skyldighet att redovisa utgående moms för omsättningarna inte föreligger, måste denne momsregistrera sig – för att på vanligt sätt kunna utöva den rätten i en momsdeklaration (7 kap. 1 § första st. 4 SFL).

Vidare är den som gör UIF som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML registreringsskyldig, dvs. utländsk beskattningsbar person vars UIF undantas från skatteplikt om rätt till återbetalning av momsen ändå föreligger enligt reglerna om återbetalning till utländska beskattningsbara personer (7 kap. 1 § första st. 5 SFL).

Ett specialfall av registreringsskyldighet föreligger för utländsk beskattningsbar person från annat EU-land, nämligen om vederbörande har rätt till återbetalning av ingående moms enligt reglerna om återbetalning till utländska beskattningsbara personer, men denne

varken har det elektroniska förfarandet för återbetalning enligt unionsordningen eller det vanliga skatteförfarandet att tillgå för att utöva den rätten (7 kap. 1 § första st. 6 SFL; prop. 2009/10:15 s. 200, 201 och 232).

Vidare är en beskattningsbar person som är etablerad i Sverige registreringskyldig också när denne omsätter tjänst för vilken köpare i annat EU-land är skattskyldig, dvs. omfattas av omvänd skattskyldighet (7 kap. 1 § första st. 7 SFL; prop. 2009/10:15 s. 123, 124 och 232).

För övrigt finns även 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, vilket anses nödvändigt eftersom att vara skyldig att jämka inte är detsamma som att vara skattskyldig (prop. 2010/11:165 Del 2 s. 718). Jfr även 12 213 124.

31 200 000 Fakturerings- och dokumentationsskyldighet

31 210 000 Förhållandet mellan skattskyldighet, redovisningsskyldighet och faktureringskyldighet samt avdragsrätt

De skatterättsliga reglerna om fakturerings- och dokumentationsskyldighet återfinns framför allt i 11 kap. mervärdesskattelagen (1994:200), ML, mervärdesskatteförordningen (1994:223), MF, 39 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, och 9 kap. 1 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261), SFF.

- Faktureringsreglerna i 11 kap. ML och MF baseras på EU:s faktureringsdirektiv 2010/45/EU, som har ersatt det tidigare faktureringsdirektivet 2001/115/EG.
- I EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), mervärdesskattedirektivet, återfinns faktureringsreglerna i art.217-240.
- Det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU genomfördes i ML genom SFS 2012:342 den 1 januari 2013.

För övrigt utfärdar SKV bl.a. s.k. ställningstaganden om faktureringsreglerna.

Innan framställningen fortsätter med bl.a. frågorna om *vem* som är faktureringskyldig, i *vilka* situationer skyldigheten uppkommer och *hur* den ska fullgöras samt *när* faktureringskyldigheten ska fullgöras

och *vad* fakturan ska innehålla, beskrivs här översiktligt hur begreppen skattskyldighet, redovisningsskyldighet och faktureringskyldighet samt avdragsrätt enligt ML förhåller sig till varandra.

En beskattningsbar person⁸⁰⁵ blir *skattskyldig*, enligt huvudregeln därom, vid omsättning inom landet av varor eller tjänster som är *skattepliktig* och görs av den beskattningsbara personen i denna egenskap.⁸⁰⁶ Skattskyldigheten innebär att vederbörande är skyldig att redovisa utgående moms till staten bl.a. för en sådan omsättning.⁸⁰⁷ Reglerna om *redovisningsskyldighet* återfinns i 13 kap. ML, och de är oberoende av om faktureringskyldighet inträtt. *Faktureringskyldigheten* bestäms i 11 kap. 1 § ML, och enligt huvudregeln i första st. i lagrummet uppkommer den skyldigheten för omsättning av varor eller tjänster som den beskattningsbara personen gör till en annan beskattningsbar person.

- Faktureringskyldighetens uppkomst är således inte beroende av att aktuell omsättning ska vara skattepliktig (enligt 3 kap. ML). Faktureringskyldighet kan också avse omsättningar som inte leder till skyldighet att redovisa utgående moms (skattskyldighet).
- Om skattskyldighet uppkommit, kan redovisningsskyldighet ha uppkommit för den beskattningsbara personen även om faktureringskyldigheten inte har inträtt, eftersom faktureringsreglerna i ML i allmänhet inte stipulerar någon tidsgräns för fakturas utfärdande.⁸⁰⁸ Redovisningsskyldigheten för utgående moms uppkommer – oavsett om faktura utfärdats eller inte – för den redovisningsperiod under vilken omsättningen som föranlett skattskyldighet har eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed, enligt huvudregeln i 13 kap. 6 § 1 ML. Är det fråga om förskott eller a conto avseende beställd vara eller tjänst, uppkommer redovisningsskyldigheten redan för den redovisningsperiod under vilken den beskattningsbara personen har tagit emot förskotts- eller a conto-betalningen.⁸⁰⁹
- I 31 230 000 anges vissa fall där ML särskilt stipulerar en tidsgräns för fakturas utfärdande.

⁸⁰⁵ Se 4 kap. 1 § första st. ML.

⁸⁰⁶ Se 1 kap. 1 § första st. 1 ML.

⁸⁰⁷ Se 1 kap. 8 § första st. ML.

⁸⁰⁸ Se prop. 2003/04:26 s. 42, 48 och 84.

⁸⁰⁹ Se 13 kap. 6 § 3 och 1 kap. 3 § andra st. första men. ML.

Faktureringsreglerna i 11 kap. ML är till för de kontrollbehov som mervärdesskatten ställer utöver kraven enligt bokföringslagen (1999:1078), BFL, på redovisningen av utgående och ingående moms i ett företags verksamhet.

Tillämpningsområdet för de särskilda faktureringsreglerna enligt 11 kap. ML bestäms enligt följande:

11 kap. 12 § ”Bestämmelserna i detta kapitel ska tillämpas på omsättningar av varor eller tjänster inom landet enligt 5 kap. och 9 b kap. 4 § första stycket.

Första stycket gäller dock inte om

1. leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten görs från ett annat EU-land av en beskattningsbar person som inte är etablerad i Sverige eller vars fasta etableringsställe här inte medverkar i omsättningen, och
2. köparen är skyldig att betala mervärdesskatten.

Trots vad som anges i andra stycket gäller första stycket i de fall faktura utfärdas av köparen.⁸¹⁰

11 kap. 13 § ”Bestämmelserna ska också tillämpas på omsättningar av varor eller tjänster som enligt avdelning V i rådets direktiv 2006/112/EG anses ha gjorts i ett annat EU-land, om

1. säljaren

- a) har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige och leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten inte görs från ett fast etableringsställe i ett annat land,
 - b) har ett fast etableringsställe i Sverige från vilket leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten görs, eller
 - c) varken i Sverige eller utomlands har ett säte eller fast etableringsställe men är bosatt eller stadigvarande vistas här,
2. säljaren inte är etablerad i det EU-land där omsättningen anses ha gjorts eller vars fasta etableringsställe i detta land inte medverkar i omsättningen, och
 3. köparen är skyldig att betala mervärdesskatten.

Första stycket gäller inte i de fall faktura utfärdas av köparen.⁸¹¹

11 kap. 14 § ”Bestämmelserna ska också tillämpas på omsättningar av varor eller tjänster utanför EU som utgör export enligt 1 kap. 10 §, om säljaren

1. har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige och leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten inte görs från ett fast etableringsställe i ett annat land,
2. har ett fast etableringsställe i Sverige från vilket leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten görs, eller
3. varken i Sverige eller utomlands har ett säte eller fast etableringsställe men är bosatt eller stadigvarande vistas här.⁸¹²

I 31 241 000 anges definitionen av faktura enligt ML. Innehavet av ett momsberärande underlag med alla formella krav på innehåll enligt huvudregeln 11 kap. 8 § ML är enligt bevisregeln 8 kap. 5 § ML en

⁸¹⁰ Se 11 kap. 12 § ML.

⁸¹¹ Se 11 kap. 13 § ML.

⁸¹² Se 11 kap. 14 § ML.

förutsättning för att den skattskyldige ska kunna utöva *avdragsrätt* för en i underlaget – fakturan – debiterad ingående moms.⁸¹³ EU-domstolen har uttalat att villkoret om innehav av en korrekt faktura, för att utöva avdragsrätten, tillgodoser ”ett av de syften som eftersträvas med sjätte direktivet, vilket består i att säkerställa uppbörden för mervärdesskatt och skatteförvaltningens kontroll därav”.⁸¹⁴

Bevisregeln 8 kap. 5 § ML har sin motsvarighet i art. 178 a) i mervärdesskattedirektivet. I enlighet med EU-domstolens praxis tillgodoser kravet på innehav av en korrekt faktura, för att utöva avdragsrätten, ett av de syften som eftersträvas med mervärdesskattedirektivet. Det syftet är att säkerställa uppbörden för mervärdesskatt och SKV:s kontroll därav.⁸¹⁵ Innehållskraven avseende en faktura enligt ML anges i huvudregeln 11 kap. 8 § ML. Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet är art. 226.

För sammanhanget får nämnas att begreppet beskattningsbar person från huvudregeln därom i art. 9.1 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) – mervärdesskattedirektivet – implementerades i 4 kap. 1 § ML, beträffande skattesubjektet, och i 11 kap. ML, beträffande faktureringskyldig, genom SFS 2013:368 den 1 juli 2013. Därmed frikopplades bestämningen av skattesubjektet från inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och begreppet näringsverksamhet däri. Faktureringskyldigheten var inte kopplad till IL, och reformen innebar bara för den skyldigheten att begreppet näringsidkare ersattes med just beskattningsbar person, så att ML numer a konsekvent använder det begreppet för bestämningen av skattesubjektet och av vem som är faktureringskyldig. Emellertid används alltjämt begreppet skattskyldig i huvudregeln för att bestämma uppkomsten av avdragsrätten för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten, 8 kap. 3 § första st. ML: ”Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.” Det medför följande problematik:

Att huvudregeln om avdragsrättens uppkomst, 8 kap. 3 § första st. ML, innehåller skattskyldighetsbegreppet som ett nödvändigt rekvisit, jämte det förhållandet att 10 kap. 9 § ML stipulerar särskilda skäl för återbetalningsrätt innan skattepliktiga transaktioner förekommit i verksamheten, kan tolkas på så sätt att det krävs att skattepliktiga transaktioner förekommit i verksamheten, innan avdragsrätten inträder

⁸¹³ Se art. 178 a) och 226 i mervärdesskattedirektivet samt även prop. 1993/94:99 s. 210, 211 och 217, prop. 1994/95:57 s. 136, prop. 2003/04:26 s. 30, 31, 69 och 70.

⁸¹⁴ Se pkt 37 i EU-målet C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel), där hänvisning också sker till pkt 24 i EU-målet C-85/95 (Reisdorf) och till pkt 17 i EU-målet C-141/96 (Langhorst).

⁸¹⁵ Se pkt 37 i EU-målet C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel).

för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten. Det är inte förenligt med EU-domstolens praxis, av vilken det följer att det skulle strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet att kräva att avdragsrätten skulle inträda först när skattepliktig omsättning förekommit i verksamheten. Avsikten att skapa sådan omsättning avgör i stället avdragsrättens uppkomst enligt huvudregeln i mervärdesskattedirektivet därom, art. 168 a).⁸¹⁶ Mot bakgrund av nyss beskriven praxis hos EU-domstolen är för övrigt 10 kap. 9 § obsolet i sig, och bör utmönstras ur ML.⁸¹⁷ Den nu beskrivna problematiken berördes inte ens i förarbetena till reformen enligt SFS 2013:368.⁸¹⁸

31 220 000 Vem som är faktureringskyldig, i vilka situationer skyldigheten uppkommer och hur den ska fullgöras

31 221 000 Allmänt om vem som är faktureringskyldig enligt ML

Den som är bokföringskyldig enligt BFL är skyldig att upprätta verifikationer och bokföra affärshändelser enligt BFL. Den som är faktureringskyldig enligt ML är ansvarig för utfärdande av fakturor som uppfyller de särskilda innehållskraven enligt ML, vilka går utöver BFL:s krav på innehåll i verifikationer. Det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU implementerades i ML den 1 januari 2013, och den 1 juli 2013 implementerades mervärdesskattedirektivets begrepp beskattningsbar person i ML, varvid det för faktureringsreglerna innebar att begreppet näringsidkare ersattes med beskattningsbar person (se 31 210 000).

Om faktureringskyldighet föreligger enligt 11 kap. 1 § ML, gäller den omsättningar av varor eller tjänster oavsett om dessa är skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt. Det är bara om undantag särskilt stipuleras i 11 kap. 2 § ML – för vissa undantag från skatteplikt enligt 3 kap. ML – som faktureringskyldighet inte föreligger därvidlag (se 31 223 000). Redan på grund av det gamla faktureringsdirektivet 2001/115/EG ändrades nämligen faktureringskyldigheten enligt 11 kap. 1 § ML den 1 januari 2004, genom SFS 2003:1134, från att kopplas till huruvida skattskyldighet uppkom för en omsättning till att gälla omsättningar inom landet generellt sett från en näringsidkare till en annan näringsidkare eller till en juridisk person som inte är näringsidkare.

För övrigt tolkades därvidlag näringsidkare utifrån mervärdesskattedirektivets beskattningsbar person, eftersom det begreppet inte kopplade till IL såsom var fallet

⁸¹⁶ Se pkt 23 i EU-målet 268/83 (Rompelman).

⁸¹⁷ Se s. 263 i del 1.

⁸¹⁸ Se mer om problematiken i Forssén 2015 (1), och även i Forssén 2011, där den ursprungligen berördes och utgjorde bifråga D.

före den 1 juli 2013 med bestämmningen av skattesubjektet i 4 kap. 1 § 1 ML enligt dess dåvarande lydelse. Att även begreppet näringsidkare ersattes med beskattningsbar person i 11 kap. 1 § ML – beträffande faktureringsreglerna – den 1 juli 2013 har enbart inneburit att bestämmningen av personkretsen av faktureringsskyldiga numera också formellt sett överensstämmer med reglerna därom i mervärdesskattedirektivet.

I materiellt hänseende får också nämnas att beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 i mervärdesskattedirektivet och – numera – i 4 kap. 1 § ML i stort sett överensstämmer med vem som är bokföringsskyldig enligt BFL. Art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet anger att med beskattningsbar person ”avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat”. I förarbetena till BFL anges att en person är näringsidkare och därmed bokföringsskyldig för ”all verksamhet som är av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig”.⁸¹⁹

Ang. faktureringsreglerna i fråga om *mervärdesskattegrupp* enligt 6 a kap. ML: se 12 202 021.

31 222 000 Reglerna om vem som är faktureringsskyldig enligt ML

31 222 100 Huvudregeln om vem som är faktureringsskyldig enligt ML

Huvudregeln för vem som är faktureringsskyldig enligt ML lyder:

”Varje beskattningsbar person ska säkerställa att faktura utfärdas av den beskattningsbara personen själv eller i dennes namn och för dennes räkning av köparen eller en tredje person, för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan beskattningsbar person eller till en juridisk person som inte är en beskattningsbar person.”⁸²⁰

Sedan det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU genomfördes i ML genom SFS 2012:342 den 1 januari 2013 är huvudregeln således alltså att faktureringsskyldighet enligt ML föreligger vid leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster mellan beskattningsbara personer (samt från en beskattningsbar person till en juridisk person som inte är en beskattningsbar person, t.ex. ett holdingbolag).⁸²¹

- Faktureringsskyldigheten enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § första st. ML baseras således dels på förekomsten av en omsättning av

⁸¹⁹ Se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 381.

⁸²⁰ Se 11 kap. 1 § första st. ML.

⁸²¹ Se prop. 2011/12:94 s. 30.

vara eller tjänst, vilket i motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, art. 220.1, anges som krav på förekomsten av leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst, dels på kundens status.⁸²²

I enlighet med huvudregeln är således en beskattningsbar person inte skyldig att ge en faktura det innehåll som stipuleras i 11 kap. 8 § ML vid omsättningar till personer som inte är beskattningsbara personer (utan t.ex. privatpersoner), utan det räcker i sådana fall med att innehållskravet på verifikation enligt BFL uppfylls (se 31 241 000).

Om en säljare är beskattningsbar person och faktureringskyldig enligt ML, gäller inte bara BFL:s krav på innehåll i verifikation, utan också vad som särskilt stipuleras i huvudregeln i ML om innehåll i en faktura (se 31 242 000).

31 222 200 Faktureringskyldighet i vissa situationer enligt ML

Sedan reformen 2004 föreligger sålunda inte faktureringskyldighet enligt ML generellt sett, varför den skyldigheten normalt uppkommer först om den beskattningsbara personens kund är en annan beskattningsbar person (eller juridisk person som inte är beskattningsbar person) och inte en privatperson (se 31 221 000 och 31 222 100).⁸²³ Emellertid ska varje beskattningsbar person även säkerställa att faktura utfärdas enligt de särskilda reglerna om faktureringskyldighet i ML i vissa angivna situationer avseende omsättning inom landet också till fysisk person som är privatperson. Denna utvidgning av faktureringskyldigheten enligt ML i förhållande till huvudregeln (se 31 222 100) gäller vid omsättning av

- nya transportmedel till en privatperson i annat EU-land;
- varor från annat EU-land till privatpersoner i Sverige (distansförsäljning); och
- bygg- eller anläggningstjänster till en privatperson och av varor som omsätts i samband med sådant tillhandahållande.⁸²⁴

Beträffande fall av distansförsäljning får nämnas att faktureringskyldighet enligt ML infördes 2013 genom SFS 2012:342 vid distansförsäljning av varor från en säljare i annat EU-land till köpare i Sverige som är privatpersoner. Samtidigt upphävdes faktureringskyldigheten enligt ML vid distansförsäljning av varor till

⁸²² Se prop. 2003/04:26 s. 65.

⁸²³ Se prop. 2003/04:26 s. 65.

⁸²⁴ Jfr 11 kap. 1 § andra st. ML dess lydelse enligt SFS 2015:888, där hänvisningen i första strecksatsen ändrats från 3 kap. 30 a § andra st. till 3 kap. 30 a § första st. 3.

köpare i ett annat EU-land, eftersom faktureringsreglerna i det andra EU-landet ska tillämpas på grund av att omsättningen sker där och inte i Sverige i sådana fall.⁸²⁵

Är företagaren utländsk beskattningsbar person och således inte etablerad i Sverige, men skattskyldig enligt ML för omsättning här, ska den utländska beskattningsbara personen utse ett ombud i Sverige för sin momsredovisning här, om inte denne hör hemma i annat EU-land eller Sverige har särskild överenskommelse med vederbörandes hemland motsvarande EU-rättsliga regler om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden. I sistnämnda fall är det valfritt för den utländska beskattningsbara personen att utse momsombud i Sverige. Om momsombud är obligatoriskt eller sådant ombud har utsetts frivilligt, ska ombudet vara befullmäktigat och godkänd av SKV och underlag för kontroll av momsredovisningen ska finnas tillgängligt hos ombudet.⁸²⁶ Sistnämnda krav på underlag för kontroll av momsredovisningen gäller således även om den utländska beskattningsbara personen inte är bokföringsskyldig i Sverige enligt BFL.

31 223 000 Undantag från faktureringskyldigheten

I vissa situationer gäller undantag från faktureringskyldigheten enligt ML. Faktureringskyldighet enligt ML föreligger inte för vissa omsättningar som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. ML (se 31 221 000), nämligen de som avses i:

- 3 kap. 2 § ML (omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av rättigheter till fastigheter),
- 3 kap. 4 § ML (sjukvård, tandvård och omsorg),
- 3 kap. 8 § ML (utbildning under vissa förutsättningar),
- 3 kap. 9 § ML (bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel),
- 3 kap. 10 § ML (försäkringstjänster),
- 3 kap. 11 § ML (undantag inom kulturområdet),
- 3 kap. 11 a § ML (undantag inom idrottsområdet),
- 3 kap. 19 § första st. 1 ML (visst undantag inom massmedieområdet),
- 3 kap. 20 § ML (produktion och utsändning av statsfinansierad radio och television),
- 3 kap. 23 § 2 ML (receptbelagda läkemedel eller läkemedel som säljs till sjukhus),
- 3 kap. 23 § 3 ML (modersmjölk, blod eller organ från människor),

⁸²⁵ Se prop. 2011/12:94 s. 40.

⁸²⁶ Se 6 kap. 2 och 3 §§ SFL.

- 3 kap. 23 § 5 ML (lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel) eller
- 3 kap. 23 a § ML (undantag för vissa interna tjänster mellan icke skattskyldiga inom en fristående grupp av fysiska eller juridiska personer).⁸²⁷

Faktureringskyldighet föreligger inte heller för personbefordran som avses i 5 kap. 9 § första st. ML när tjänsten anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första st. ML.⁸²⁸

Om en omsättning av vara eller tjänst, som omfattas av de särskilda reglerna om faktureringskyldighet i ML, undantas från skatteplikt, ska säljarens faktura innehålla en hänvisning till:

- a) den relevanta bestämmelsen i ML,
- b) den relevanta bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, eller
- c) en annan uppgift om att omsättningen är undantagen från skatteplikt.⁸²⁹

I ett ställningstagande framhåller SKV att det är den som upprättar fakturan som väljer vilken av ovan uppräknade uppgifter denne vill hänvisa till i fakturan som förklaring till att omsättningen är undantagen från skatteplikt. I det fall den som upprättar fakturan väljer att ange en annan uppgift än bestämmelse i ML eller i mervärdesskattedirektivet ska uppgiften om att det är fråga om ett undantag från skatteplikt tydligt framgå av fakturan.⁸³⁰ Uppgift om varornas mängd och art respektive tjänsternas omfattning och art ska framgå av fakturan. Med ledning av den uppgiften är det möjligt att bedöma om beskattning ska ske eller inte. SKV anser därför att det är tillräckligt tydligt att i fakturan ange t.ex. uppgiften ”undantag från skatteplikt”.⁸³¹

OBS! Om en omsättning omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap. (jfr 11 100 000), ska mervärdesskatt *inte* anges i fakturan enligt 11 kap. 9 a § ML (SFS 2016:1069).

31 224 000 Förskott och a conto

Varje beskattningsbar person ska säkerställa att faktura utfärdas av den beskattningsbara personen själv eller i dennes namn och för dennes räkning av köparen eller en tredje person, för andra betalningar i förskott eller a conto än som avses i 11 kap. 2 § ML (se 31 223 000),

⁸²⁷ Se 11 kap. 2 § första men. ML.

⁸²⁸ Se 11 kap. 2 § andra men. ML.

⁸²⁹ Se 11 kap. 8 § 12 ML.

⁸³⁰ Se prop. 2003/04:26 s. 74.

⁸³¹ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

som gjorts till den beskattningsbara personen för en sådan omsättning som avses i 11 kap. 1 § ML (se 31 222 100 och 31 222 200).⁸³²

Från början upptog den aktuella regeln – 11 kap. 3 § ML – enbart *a conton* och inte *förskott*. Det var enligt lagstiftaren enbart ett förbiseende, och genom SFS 2004:280 korrigerades det den 1 juni 2004, så att lagrummet omfattar både *förskott* och *a conton*.⁸³³

31 225 000 Självfakturering och outsourcing

Frågan om hur uppkommen faktureringskyldighet ska fullgöras besvaras med att den skyldigheten kan fullgöras genom säljaren, köparen eller en tredje person (se 31 222 100). Det är emellertid alltid den beskattningsbara person som är säljare av varan eller tjänsten som ska säkerställa att faktura utfärdas, när de särskilda reglerna om faktureringskyldighet i ML aktualiseras (se 31 222 100, 31 222 200 och 31 224 000). Säljaren utfärdar också fakturan, men kan således utnyttja möjligheten att i stället se till att köparen upprättar fakturan, självfakturering, eller se till att en tredje person (se 31 222 100) ombesörjer att fakturan utfärdas (s.k. utläggning av faktureringsfunktionen, eng., *outsourcing*).⁸³⁴

Faktura får utfärdas av köparen – s.k. självfakturering (eng., *self-billing*) – om det finns:

1. ett i förväg träffat avtal om detta mellan säljaren och köparen, och
2. ett förfarande för säljarens godkännande av varje faktura.⁸³⁵

Om självfakturering tillämpas, ska fakturan innehålla uppgiften *självfakturering*.⁸³⁶

I och med att det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU implementerades i ML genom SFS 2012:342 slopades beträffande självfakturering den tidigare begränsningen i 11 kap. 4 § av innebörd att självfakturering enbart var möjlig avseende *omsättningar inom landet*. Numer kan köparen självfakturera i enlighet med de särskilda faktureringsreglerna i ML avseende såväl omsättningar inom landet som omsättningar utomlands, bara villkoren enligt ovan är uppfyllda. Det innebär att självfakturering enligt 11 kap. 4 § ML är tillämplig även på omsättningar som görs utanför EU, dvs. vid export. Lagstiftaren betonar

⁸³² Se 11 kap. 3 § ML.

⁸³³ Se prop. 2003/04:76 s. 18, och hänvisning där till prop. 2003/04:26 s. 67 och 117.

⁸³⁴ Se prop. 2003/04:26 s. 56-61 och 117.

⁸³⁵ Se 11 kap. 4 § ML.

⁸³⁶ Se 11 kap. 8 § 11 ML.

dock för sådana fall att det kan finnas särskilda regler rörande självfakturering i det land utanför EU där omsättningen görs.⁸³⁷

Genom det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU infördes art. 219a i mervärdesskattedirektivet. Huvudregeln däri, art. 219a.1, innebär att faktureringsreglerna i det EU-land där varan eller tjänsten anses omsatt ska tillämpas, vilket gäller såväl vid nationell som gränsöverskridande handel (jfr även 31 222 200 ang. s.k. distansförsäljning mellan Sverige och annat EU-land). Denna koppling till omsättningslandet syftar till att göra faktureringsreglerna enkla att tillämpa, då de beskattningsbara personerna alltid måste ta ställning till i vilket land omsättningen görs.

För att underlätta administrativt vid EU-handel ska huvudregeln dock inte gälla om säljaren saknar etablering i omsättningslandet, eller omsättningen sker utan medverkan av ett fast etableringsställe där, och köparen är skyldig att betala mervärdesskatten (omvänd skattskyldighet). I dessa fall ska säljaren i stället, enligt art. 219a.2, tillämpa faktureringsreglerna i det EU-land där denne är etablerad, dvs. har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe från vilket leveransen eller tillhandahållandet görs. Om säljaren är en sådan beskattningsbar person som saknar säte och fast etableringsställe, ska denne i det aktuella fallet i stället tillämpa reglerna i det land där denne är bosatt eller stadigvarande vistas. Undantaget från huvudregeln gäller dock inte om köparen utfärdar fakturan (självfakturering), då det i sådana fall är enklast för köparen att följa reglerna i omsättningslandet.⁸³⁸

Då en svensk köpare som är beskattningsbar person självfakturerar gäller sålunda följande beträffande vilka faktureringsregler som är tillämpliga vid förvärv från utlandet:

- Om det är fråga om förvärv av en tjänst som avses i 5 kap. 5 § ML från en utländsk beskattningsbar person i annat EU-land eller tredje land (plats utanför EU), är köparen skattskyldig om denne är beskattningsbar person etc. och omsättningen anses ske här,⁸³⁹ varför den omfattas av faktureringsreglerna i ML om köparen självfakturerar.
- Om det är fråga om ett unionsinternt förvärv av vara (UIF) till Sverige, och köparen självfakturerar, gäller däremot faktureringsreglerna i det andra inblandade EU-landet, eftersom omsättningen anses ske där (utom landet).

⁸³⁷ Se prop. 2011/12:94 s. 55 och 91.

⁸³⁸ Se prop. 2011/12:94 s. 33 och 34.

⁸³⁹ Se 1 kap. 2 § första st. 2 ML.

Även beträffande utläggning av faktureringsfunktionen (*outsourcing*) kvarstår skyldigheten att säkerställa att faktura utfärdas enligt ML hos säljaren. Därför är det viktigt att notera att Regeringen anser att denne ansvarar "[p]å samma sätt som vid självfakturering" för att "faktura utställs och att denna faktura är korrekt".⁸⁴⁰

SKV har för övrigt i ett ställningstagande 2006-12-13 uttalat att vid exekutiv försäljning av en vara kan Kronofogdens upprättade handlingar jämföras med *outsourcing* av faktureringen till en tredje person, varvid gäldenärens faktureringskyldighet får anses uppfylld genom sådana handlingar. De kan därmed enligt SKV användas som underlag för en köparens utövande av eventuell rätt till avdrag för ingående moms.⁸⁴¹

31 230 000 När faktureringskyldigheten ska fullgöras

Varje beskattningsbar person som omsätter varor eller tjänster (säljaren) för vilka faktureringskyldighet har uppkommit ska säkerställa att faktura utfärdas (se 31 222 100, 31 222 200, 31 224 000 och 31 225 000). Frågan är också när uppkommen faktureringskyldighet enligt ML ska fullgöras.

- Svaret är att faktureringsreglerna i ML inte stipulerar någon tidsgräns för fakturas utfärdande i allmänhet (se 31 210 000).
- Emellertid stipulerar ML för *vissa situationer* en tidsfrist för utfärdande av faktura, nämligen i följande fall:
 1. Faktura avseende bygg- eller anläggningstjänster eller varor som omsätts i samband med sådana tjänster ska utfärdas senast vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits eller varorna levererats.⁸⁴²
 2. Faktura avseende omsättning av varor som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML (unionsinterna varuomsättningar) ska utfärdas senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldighet inträder enligt 1 kap. 4 a § ML för motsvarande UIF.⁸⁴³
 3. Faktura avseende omsättning av tjänster som omfattas av uppgiftsskyldigheten enligt 35 kap. 2 § första st. 2 SFL (dvs.

⁸⁴⁰ Se prop. 2003/04:26 s. 61.

⁸⁴¹ Se SKV:s ställningstagande 2006-12-13, dnr 131 706451-06/111.

⁸⁴² Se 11 kap. 3 a § första st. ML.

⁸⁴³ Se 11 kap. 3 a § andra st. ML.

omsättning av tjänst som inte mervärdesbeskattas i Sverige men som ska redovisas i periodisk sammanställning) ska utfärdas senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldighet inträder enligt 1 kap. 3 och 5 a §§ ML för motsvarande omsättning inom landet.⁸⁴⁴

Tidsgränsen i situation 1 här ovan (faktura avseende bygg- eller anläggningstjänster etc.) infördes 2008 genom SFS 2007:1376. Tidsgränserna i situationerna 2 och 3 ovan infördes 2013 genom SFS 2012:342, vilket berodde på implementeringen av det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU. Genom införandet av dessa båda tidsgränser 2013 har den nya art. 222 första st. i mervärdesskattedirektivet genomförts i ML.⁸⁴⁵

31 240 000 Vad en faktura ska innehålla

31 241 000 Verifikation enligt BFL och faktura enligt ML

Enligt ML definieras faktura som:

”dokument eller meddelanden i pappersform eller i 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”.⁸⁴⁶

Med elektronisk faktura avses enligt ML en sådan faktura som nu sagts som utfärdas och tas emot i ett elektroniskt format.⁸⁴⁷

Eftersom faktureringsreglerna i 11 kap. ML är till för de kontrollbehov som mervärdesskatten ställer utöver kraven enligt BFL (se 31 210 000), berörs här något om kraven på innehåll i en verifikation enligt BFL, innan detta kapitel fortsätter med kraven på innehåll i en faktura enligt ML. I BFL ställs krav på att vissa uppgifter ska framgå av en verifikation, vilket är ett samlingsbegrepp som omfattar bl.a. fakturor.⁸⁴⁸ För den fortsatta framställningen är det således av intresse att BFL så att säga anger grundkraven på innehåll i en verifikation – faktura m.m. – som en företagare utfärdar, varvid följande gäller:

⁸⁴⁴ Se 11 kap. 3 a § tredje st. ML.

⁸⁴⁵ Se prop. 2011/12:94 s. 91.

⁸⁴⁶ Se 1 kap. 17 § ML.

⁸⁴⁷ Se 1 kap. 17 a § ML.

⁸⁴⁸ Se prop. 2003/04:26 s. 45.

- En verifikation ska innefatta uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. I förekommande fall ska verifikationen även innefatta upplysning om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelsen samt var dessa finns tillgängliga.⁸⁴⁹
- Om det är förenat med svårigheter att låta uppgiften ingå i verifikationen och ett utelämnande är förenligt med god redovisningssed, får uppgifter som nu nämnts utelämnas.⁸⁵⁰
- För övrigt ska det i verifikationen ingå ett verifikationsnummer eller annat identifieringstecken samt sådana övriga uppgifter som är nödvändiga för att sambandet mellan verifikationen och den bokförda affärshändelsen utan svårighet ska kunna fastställas.⁸⁵¹

Om faktureringskyldighet enligt ML uppkommer (se 31 222 100, 31 222 200 och 31 224 000), ska säljaren säkerställa att en faktura utfärdas som inte bara uppfyller BFL:s krav på innehåll i verifikation, utan också vad som särskilt stipuleras i ML om innehåll i en faktura. I 31 242 000 återges innehållskraven på en faktura enligt huvudregeln i 11 kap. 8 § ML, och i 31 243 001–31 243 16 kommenteras respektive pkt enligt dessa innehållskrav.

SKV uttalar i ett ställningstagande från 2006 att fakturering av egen och annans försäljning kan ske i samma handling. ML hindrar inte att en sådan handling betraktas som två fakturor, dvs. en för respektive säljare. För varje sådan faktura måste då de krav som ställs i ML på innehållet i en faktura vara uppfyllt. SKV anger att det måste i en på sådant sätt upprättad handling tydligt framgå vilka uppgifter som är hänförliga till respektive säljare, annars kan inte någon faktura i ML:s mening anses föreligga för respektive säljares omsättning (se även 31 244 000).⁸⁵²

I 31 244 000–31 248 003 berörs frågor om förenklad faktura (9 §), kreditnota (10 §) och samlingsfaktura (7 §) m.m. i 11 kap. ML. I 31 249 000 behandlas krav på en särskild sammanställning vid sidan av fakturan i samband med vissa fastighetsöverlåtelser (investeringsvaror).

31 242 000 Fakturans innehåll enligt huvudregeln i ML

Huvudregeln angående innehållskraven på en faktura enligt ML återfinns i 11 kap. 8 § ML. Lagrummet motsvaras i mervärdesskattedirektivet av art. 226. I 11 kap. 8 § ML sker en

⁸⁴⁹ Se 5 kap. 7 § första st. BFL.

⁸⁵⁰ Se 5 kap. 8 § BFL.

⁸⁵¹ Se 5 kap. 7 § andra st. BFL.

⁸⁵² Se SKV:s ställningstagande 2006-02-14, dnr 131 81324-06/111.

uttömmande uppräknning av vilka uppgifter en faktura – förekommande fall – ska innehålla (om inte annat följer av 11 kap. 8 a eller 9 §), nämligen följande:

1. datum för utfärdandet,
2. ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan,
3. säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket varorna eller tjänsterna har omsatts,
4. kundens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna, om han är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna eller det är fråga om en unionsintern varuförsäljning enligt 3 kap. 30 a eller 30 b § ML,
5. säljarens och köparens namn och adress,
6. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art,
7. datum då omsättningen av varorna eller tjänsterna utförts eller slutförts eller det datum då sådan förskotts- eller a conto-betalning som avses i 3 § erlagts, om ett sådant datum kan fastställas och det skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande,
8. beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag, enhetspriset exklusive skatt enligt denna lag, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i enhetspriset,
9. tillämpad mervärdesskattesats,
10. det mervärdesskattebelopp som ska betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken denna lag utesluter en sådan uppgift,
11. när faktura utfärdas av köparen enligt 4 §, uppgiften självfakturering,
12. vid undantag från skatteplikt, en hänvisning till
 - a) den relevanta bestämmelsen i denna lag,
 - b) den relevanta bestämmelsen i rådets direktiv 2006/112/EG, eller
 - c) en annan uppgift om att omsättningen är undantagen från skatteplikt,
13. när köparen är skyldig att betala mervärdesskatten, uppgiften omvärd betalningsskyldighet,
14. vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EU-land, de uppgifter i 1 kap. 13 a § som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel,
15. vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9 b kap., uppgiften vinstmarginalbeskattning för resebyråer,
16. vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9 a kap., den eller de av följande uppgifter som är relevanta:
 - a) vinstmarginalbeskattning för begagnade varor,
 - b) vinstmarginalbeskattning för konstverk, eller
 - c) vinstmarginalbeskattning för samlarföremål och antikviteter.

31 243 000 Kommentarer av innehållskraven på fakturan enligt huvudregeln

31 243 001 Datum, utfärdande (ang. pkt 1 i 11 kap. 8 § ML)

Sedan reformen 2004 gäller att datum för utfärdande av fakturan ska anges.⁸⁵³ Någon allmän tidsgräns för när fakturan bör utfärdas anges emellertid inte i ML (se 31 210 000), utan sådan tidsgräns stipuleras enbart för vissa situationer (se 31 230 000).

31 243 002 Löpnummer (ang. pkt 2 i 11 kap. 8 § ML)

Löpnummer ska åsättas fakturan, och något utrymme för *annat identifieringstecken* som ges enligt BFL som ett alternativ till *verifikationsnummer* finns inte med avseende på ML:s krav på innehåll i faktura.

Däremot kan samma löpnummer godtas enligt SKV för det fall både faktura och kreditnota återfinns i samma dokument. Det kan bli fallet i vissa branscher där fakturering sker i förskott, exempelvis kvartalsvis. Efter en sådan förskottsfakturering kan kreditering komma att föranledas på grund av prisreduktion etc., och då kan, med samma löpnummer, slutavstämning ske i ett dokument som utgör en efterföljande faktura eller slutfaktura och som innehåller också *kreditnotan*. SKV anser i skrivelse 2004-04-02 att det avgörande härvidlag är att dokumentet uppfyller samtliga uppgiftskrav i 11 kap. 8 § ML respektive 11 kap. 10 § ML på innehåll i faktura respektive kreditnota.⁸⁵⁴

Syftet med kravet på löpande nummerserier för fakturorna enligt *pkt 2* är att kunna konstatera om en verifikation saknas och därmed minska risken för bedrägerier.⁸⁵⁵ Kongruens med 5 kap. 7 § andra st. BFL och kravet där på verifikationsnummer skapas härmed, och det kan anses särskilt påkallat med anledning av innehållskravens betydelse för att en köpare med avdrags- eller återbetalningsrätt enligt ML ska kunna *utöva* avdragsrätt för ingående mervärdesskatt (se 31 250 000).

Enligt *pkt 2* är det tillåtet att ha flera serier med löpnummer, bara numret ensamt identifierar fakturan i fråga. Enligt SKV är det väsentliga att det med hjälp av systematisk serie går att uppfylla nämnda syfte att

⁸⁵³ Se prop. 2003/04:26 s. 118.

⁸⁵⁴ Se SKV:s skrivelse dnr 130-255556-04/113 (Fråga 3).

⁸⁵⁵ Se prop. 2003/04:26 s. 71 och även SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 5).

kunna konstatera om en faktura eventuellt saknas. Det innebär enligt SKV exempelvis att fakturor som utfärdas samma år inte får ha samma löpnummer. Numret behöver emellertid inte bestå endast av nummer, utan enligt SKV är även bokstavskombinationer tillåtna.

Vid självfakturerering (eng., *self-billing*) respektive utläggning av faktureringsfunktionen till en tredje person (eng., *outsourcing*) – se 31 225 000 – kan enligt SKV löpnumret vara ett nummer som säljaren tillhandahåller, men det kan i stället vara fråga om att köparen respektive tredje personen använder sig av specifika löpande nummerserier för säljarens räkning.

- I ställningstagande 2006-01-13 har SKV förtydligat att vid självfakturerering eller utläggning av faktureringsfunktionen på en tredje person *ska* separata löpande nummerserier användas för respektive säljares räkning. T.ex. kan en köpare självfakturera flera säljare, men måste då ha separata löpande nummerserier för varje säljare. En enda löpnummerserie för självfakturorna medför enligt SKV problem med att identifiera en enskild faktura.⁸⁵⁶
- I ställningstagande 2006-02-14 uttalar SKV att fakturering av egen och annans försäljning kan ske i samma handling, men kraven på fakturainnehåll enligt ML måste vara uppfyllda för varje sådan faktura och sålunda måste t.ex. ett löpnummer för varje säljares faktura anges i handlingen. Ställningstagandet omfattar dock inte faktureringen i elbranschen och vid maskinleverantörers inbyte av maskiner.⁸⁵⁷
- Bestämmelsen om löpnummer i faktura får frångås om fakturor avseende omsättning av elektrisk kraft och upplåtelse av elnät utfärdas i samma handling eller om en återförsäljare självfakturerar (se 31 225 000) för inbyte av en säljares investeringsvara (maskin, inventarium och liknande anläggningstillgång) och självfakturan utfärdas i samma handling som faktura avseende återförsäljarens egen omsättning av motsvarande vara.⁸⁵⁸

Om fakturan utgörs av kassakvitto från ett kassaregister anser SKV enligt skrivelsen 2004-04-02 att det unika identifikationsnummer som finns därpå utgör löpnummer enligt ML, även om säljaren har flera kassaapparater (bara varje apparat har sitt unika nummer). Ett sådant kassakvitto måste tillföras uppgift om köparens namn och adress, om det inte är fråga om försäljning till privatperson, varvid faktureringsskyldighet inte föreligger enligt ML (se 31 222 100 och

⁸⁵⁶ Se SKV:s ställningstagande dnr 131 19703-06/111.

⁸⁵⁷ Se SKV:s ställningstagande dnr 131 81324-06/111.

⁸⁵⁸ Se 6 och 7 §§ i SKVFS 2007:13.

31 222 200), eller förenklad faktura tillåts enligt ML (se 31 244 000), och att utelämna dessa uppgifter om köparen är förenligt med god redovisningssed.

Utländska företagare som saknar fast driftställe här i landet är inte bokföringsskyldiga i Sverige, men när de utför försäljningar som medför faktureringsskyldighet här, varvid en nödvändig förutsättning är att den utländske företagarens omsättning placeras i Sverige enligt 5 kap. ML, ska löpnummer åsättas fakturorna. Något krav på separata löpnummer för utländsk företagares *svenska* försäljning kan inte ställas enligt ML, men SKV anser att det kan vara praktiskt och att det väsentliga är att åsatt löpnummer, oavsett om separat eller inte, ingår i säljarens ordinarie nummerserie och faktureringsrutiner.⁸⁵⁹

För övrigt anser SKV i ställningstagande 2009-12-15 att nummerserien bör vara tryckt i förväg på fakturorna eller att den skapas automatiskt i redovisningssystemet samt att någon annan bedömning inte ska göras för fakturor som upprättas när de betalas, dvs. s.k. kontantfakturor. Det kan noteras att SKV för sitt ställningstagande hänvisar till SKV:s erfarenhet av redovisningspraxis i kvalitativt representativa företag.⁸⁶⁰

I sammanhanget får också nämnas att från och med den 1 januari 2010 måste den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning ha ett s.k. certifierat kassaregister (se 32 300 000).

31 243 003 Säljarens registreringsnummer (ang. pkt 3 i 11 kap. 8 § ML)

SKV anser att i samband med unionsintern handel det fullständiga mervärdesskatteregistreringsnumret (som börjar med svenska landkoden SE och avslutas med 01, t.ex. för ett aktiebolag SE556123123401) måste användas. Om fullständiga numret saknas för ett nystartat företag, får fakturan kompletteras senare, enligt SKV.⁸⁶¹

31 243 004 Kundens registreringsnummer (ang. pkt 4 i 11 kap. 8 § ML)

Kundens mervärdesskatteregistreringsnummer (VAT-nummer) ”under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna” ska anges i fakturan, om kunden är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna (omvänd skattskyldighet) eller om det är fråga om unionsinterna

⁸⁵⁹ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 5). Se även SKV:s ställningstagande 2004-07-23, dnr 477317-04/1153 (Fråga 2), där hänvisning sker till Fråga 5 i skrivelsen 2004-04-02.

⁸⁶⁰ Se SKV:s ställningstagande 2009-12-15, dnr 131 932140-09/111.

⁸⁶¹ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 6).

varuomsättningar (enligt 3 kap. 30 a eller 30 b §§). Jfr även under 21 121 300, där jag anger att det numera enligt 3 kap. 30 a § första st. 1 ML, dess lydelse enligt SFS 2015:888, är avgörande för undantag från skatteplikt för säljarens varuomsättning till annat EU-land att köparen är en beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person som ska beskattas för UIF, även om köparen faktiskt saknar ett registreringsnummer till moms (VAT-nummer). Se även 31 243 012.

31 243 005 Säljarens och köparens namn och adress (ang. pkt 5 i 11 kap. 8 § ML)

Enligt SKV:s uppfattning gäller att säljarens och köparens fullständiga namn ska anges i fakturan. Förkortningar får emellertid godtas om de är vedertagna inom affärlivet, såsom SJ och SAS.⁸⁶² Eftersom SAS också kan läsas som ett ord, får SKV:s inställning också uppfattas gälla akronymer, dvs. förkortningar som består av initialer och uppfattas som ett namn eller ord: FOA, NATO, SIDA och SIFO är exempel på detta.

SKV anser att det inte är tillräckligt att ange enbart registrerad bifirma i fakturan, utan även den registrerade firman måste anges eller enbart den.⁸⁶³

Beträffande fråga om köparens adress anser SKV att det inte finns något krav på att sätesadressen ska anges i fakturan, utan den faktureringsadress som köparen anvisar, t.ex. vid osäkerhet på grund av att köparen har flera verksamhetsorter, bör anges enligt SKV.⁸⁶⁴

Angående auktionsförrättares förmedling av varuförsäljning på auktion och som inte sker i eget namn anser SKV att av anonymitetsskäl kan säljarens namn utelämnas på handling som överlämnas till köpare. Förutsatt att auktionsförrättaren uppger på handlingen t.ex. kodnummer eller utropsnummer varmed säljaren kan identifieras.⁸⁶⁵

31 243 006 Mängd och art av omsatta varor och tjänster (ang. pkt 6 i 11 kap. 8 § ML)

Vad gäller uppgifter om omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art noterar SKV att "[s]kilda dokument eller meddelanden som tillsammans uppfyller villkoren i 11 kap. ML utgör också en faktura". Det räcker därför enligt SKV i exempelvis fall med byggnads- och anläggningsentreprenader att i

⁸⁶² Se SKV:s skrivelse 2004-01-28, dnr 130 151294-04/113 (Fråga 2).

⁸⁶³ Se SKV:s ställningstagande 2004-07-23, dnr 130 477317-04/1153 (Fråga 5).

⁸⁶⁴ Se SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 9).

⁸⁶⁵ Se SKV:s ställningstagande 2004-07-23, dnr 130 477317-04/1153 (Fråga 3).

fakturan endast hänvisa till ett visst projektnummer, avtal etc., om sådant underlag tillsammans med fakturan uppfyller kraven enligt denna pkt.⁸⁶⁶

Allmänt sett anser SKV att ledning i normalfallet kan hämtas från praxis inom respektive bransch, när det gäller detaljeringsgraden av *mängd* och *omfattning*, förutsatt att aktuell branschpraxis inte är alltför knapphändig därvidlag. SKV exemplifierar med redovisningsbranschen, där månatliga faktureringar kan godtas varvid i regel endast anges ”redovisningsarbete, mars månad, enligt avtal” eller ”35 timmars bokslutsarbete under mars”.

Ett annat exempel som SKV tar upp är detaljhandeln, där specificering normalt ska ske av levererad mängd och art på artikelnivå, t.ex. ”30 flak läskedryck 0,33 liter”.⁸⁶⁷ Varorna respektive tjänsterna individualiseras genom den kommersiella beskrivningen eller varans benämning respektive anteckning om vad för slag av tjänst det handlar om, och beskrivningen kan enligt SKV även ske med koder, förutsatt att både säljaren och köparen har tillgång till nycklarna till dessa koder (kodförklaringen).⁸⁶⁸ Beskrivningen kan enligt SKV även ske som en hänvisning till avtal, beställning eller produktkatalog skickad till köparen.⁸⁶⁹ SKV anser det också tillåtet att använda koder vid elektronisk fakturering i stället för klartext.

I detta sammanhang kan nämnas att kravet på uppgift om ”platsen för varans mottagande”, som fanns i äldre lydelse av förevarande pkt, tagits bort, då det inte finns något sådant krav på innehåll i faktura enligt sjätte direktivet (föregångaren till mervärdesskattedirektivet). Motsvarande krav saknas för övrigt också i BFL beträffande vad ett verifikat ska innehålla (se 31 241 000). SKV uttalar därför att det numera är upp till respektive företagare om de vill lämna nämnda uppgift i fakturan.⁸⁷⁰ I samband med fråga om att säljare inte utfärdar underlag, utan detta sker periodvis av bank när köparen handlat med VISA Purchasing card uttalar SKV dels att det systemet godtas, dels återigen att det inte är något krav att uppgift om platsen för varans avlämnande anges i underlaget.⁸⁷¹

⁸⁶⁶ Se SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 11).

⁸⁶⁷ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 8).

⁸⁶⁸ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 8) och SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 14).

⁸⁶⁹ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 8).

⁸⁷⁰ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 10).

⁸⁷¹ Se SKV:s ställningstagande 2004-08-18, dnr 130 439981-04/1152.

31 243 007 Datum, omsättning (ang. pkt 7 i 11 kap. 8 § ML)

Om en samlingsfaktura utfärdas för successiva leveranser (se 31 246 000), anser SKV, i enlighet med BFL:s krav på att ange respektive affärshändelse (se 31 241 000), att leveransdatum ska anges per leverans i samlingsfakturan, då förarbetena anger att skäl saknas ställa lägre krav mervärdesskattemässigt sett i sådana fall.⁸⁷²

Om flera elektroniska fakturor (se 31 241 000) sänds till samma mottagare (eng. *batches of invoices*), behöver gemensamma uppgifter anges endast en gång – förutsatt att all information är tillgänglig för varje faktura (se även 31 246 000).⁸⁷³

31 243 008 Beskattningsunderlaget (ang. pkt 8 i 11 kap. 8 § ML)

Uppgifterna som avses i förevarande pkt 8 får utelämnas i fakturan, om köparen är skyldig att betala mervärdesskatten (omvänd skattskyldighet).⁸⁷⁴ Fakturan ska då i stället innehålla uppgift om beskattningsunderlaget för varorna eller tjänsterna med hänvisning till de uppgifter som avses i pkt 6 (dvs. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art).⁸⁷⁵

Vid rättelse i efterhand ska enligt HFD beskattningsunderlaget för moms vara ersättningen minskad med momsen.⁸⁷⁶

31 243 009 Tillämpad mervärdesskattesats (ang. pkt 9 i 11 kap. 8 § ML)

Beträffande fall med tillämpning av olika momssatser uttalade SKV tidigare att när mervärdesskatten redovisas per tillämpbar skattesats i fakturan, ”måste inte ett totalbelopp avseende mervärdesskatten anges”.⁸⁷⁷ SKV sade sig emellertid inte ha några synpunkter på om ett företag i fakturan – av affärsmässiga skäl eller dylikt – bryter ned redovisningen av moms på t.ex. artikelnivå, bara det totala underlaget för respektive tillämpbar skattesats på det försålda (6, 12 eller 25 %) anges i fakturan. I skattedeklarationen (numera momsdeklarationen) redovisas totalsumman av beskattningsunderlaget, men inte heller där

⁸⁷² Se SKV:s skrivelse 2004-01-28, dnr 130 151294-04/113 (Fråga 3). Se även prop. 2003/04:26 s. 73.

⁸⁷³ Se 11 kap. 7 § andra st. ML och prop. 2003/04:26 s. 118 samt art. 236 i mervärdesskattedirektivet.

⁸⁷⁴ Se 11 kap. 8 a § första st. ML.

⁸⁷⁵ Se 11 kap. 8 a § andra st. med hänvisning till 11 kap. 8 § 6 ML.

⁸⁷⁶ Se HFD 2012 ref. 56 I. Se även SKV:s ställningstagande 2014-05-12, dnr 131 253470-14/111.

⁸⁷⁷ Se SKV:s skrivelse 2004-01-28, dnr 130 151294-04/113 (Fråga 6).

redovisas totalsumman av momsen, utan momsen redovisas per skattesats – noterade SKV.⁸⁷⁸

Numera anser SKV dock att det är det mervärdesskattebelopp som ska betalas som ska framgå av fakturan, och att det i förekommande fall inte behöver vara specificerat per skattesats, utan det är tillräckligt om det totala mervärdesskattebeloppet anges. SKV anser emellertid att det inte är något som hindrar att det momsbelopp som ska betalas anges per skattesats i fakturan. SKV noterar att det krav därom som uppställdes enligt SKV:s skrivelser 2004-01-28 (Fråga 6 – se not i föregående st.) och 2004-04-02 (Fråga 2 – se not i föregående st.) inte längre uppställs av SKV.⁸⁷⁹ SKV uttalar att dess nya inställning gäller också beträffande utställande av kreditnotor (se 31 245 000) samt beträffande fakturering i utländsk valuta, när momsens belopp ska anges i svenska kronor eller i euro om denna redovisningsvaluta används (se 31 248 002). I sistnämnda fall får det uppfattas innebära att företagen är konsekventa i fall av olika skattesatser i samma faktura, varvid de, för det fall de väljer att ange momsen per tillämpad skattesats, inte frångår principen om att momsen ska anges i svenska kronor eller euro, om euro tillämpas som redovisningsvaluta, så att de i stället fördelar mervärdesskatten per skattesats i annan utländsk valuta.

Se även 31 244 000 beträffande förenklad faktura och att SKV anser att tillämplig skattesats också därvidlag måste framgå, varför det inte är tillräckligt att ange beskattningsunderlaget inklusive moms.

SKV anser beträffande kreditnotor att moms och tillämpad momssats kan anges enbart för krediterad artikel om den framgår också av ursprungsfakturan. Samtliga artiklar från ursprungsfakturan behöver inte upprepas, men tidigare noterade SKV att kreditnotan ska ange hela momsen från ursprungsfakturan,⁸⁸⁰ vilket krav dock bortfallit genom lagändring den 1 januari 2008 (se 31 245 000).

För övrigt får noteras att uppgifterna som avses i förevarande pkt 9 får utelämnas i fakturan, om köparen är skyldig att betala mervärdesskatten (omvänd skattskyldighet).⁸⁸¹ Fakturan ska då i stället innehålla uppgift om beskattningsunderlaget för varorna eller tjänsterna med hänvisning till de uppgifter som avses i pkt 6 (dvs. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art).⁸⁸²

⁸⁷⁸ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 2).

⁸⁷⁹ Se SKV:s ställningstagande 2004-11-12, dnr 130 641266-04/111.

⁸⁸⁰ Se SKV:s ställningstagande 2004-07-23, dnr 130 477317-04/1153 (Fråga 4).

⁸⁸¹ Se 11 kap. 8 a § första st. ML.

⁸⁸² Se 11 kap. 8 a § andra st. med hänvisning till 11 kap. 8 § 6 ML.

31 243 010 Mervärdesskattebelopp som ska betalas (ang. pkt 10 i 11 kap. 8 § ML)

Momsbeloppet som ska betalas ska anges i fakturan [dock inte krav att skattesats för skattesats anges om olika sådana tillämpas (se ovan i 31 243 009 ang. pkt 9 i 11 kap. 8 § ML)]. Enligt SKV:s ställningstagande 2006-07-06 förändras inte det kravet av att säljaren skulle upp bära ersättning för omsättningen från mer än ett håll. Ett bidrag som säljaren erhåller från annan än köparen och som kan anses direkt kopplat till priset ska ingå i beskattningsunderlaget. Köparens avdragsrätt är enligt SKV på motsvarande sätt inte beroende av att denne faktiskt betalat hela skatten, utan av att skatten utgår på omsättningen som motsvarar vederbörandes förvärv.⁸⁸³ Det finns dock en särskild ordning inom ML som utesluter att uppgift om moms som ska redovisas anges i fakturan, nämligen inom vinstmarginalsystemet.

Vinstmarginalbeskattning (VMB) tillämpas under vissa förutsättningar i stället för ML:s allmänna bestämmelser, vid beskattningsbar återförsäljares försäljning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (9 a kap. ML) och för resebyråers tillhandahållande av s.k. resetjänster, dvs. – förenklat – tillhandahållande i eget namn av *paket* med upphandlade eller förmedlade varor och tjänster från andra näringsidkare innehållande minst ett moment av personbefordran (9 b kap. ML). Se 31 243 015 (ang. 9 b kap.) och 31 243 016 (ang. 9 a kap.).

I sammanhanget får nämnas att det finns särskilda ordningar som regleras i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för moms för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Under vissa förutsättningar är det möjligt att välja den s.k. unionsordningen eller tredjelandsordningen för omsättning av sådana tjänster. Om säljaren i så fall gör så, gäller den av dessa båda särskilda ordningar som är tillämplig för momsredovisningen i stället för att denne momsregistrerar sig i Sverige enligt de allmänna bestämmelserna i ML och SFL.⁸⁸⁴

Uppgifterna som avses i förevarande pkt 10 får utelämnas i fakturan, om köparen är skyldig att betala mervärdesskatten (omvänd skattskyldighet).⁸⁸⁵ Fakturan ska då i stället innehålla uppgift om beskattningsunderlaget för varorna eller tjänsterna med hänvisning till de uppgifter som avses i pkt 6 (dvs. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art).⁸⁸⁶

⁸⁸³ Se SKV:s ställningstagande 2006-07-06, dnr 131 416724-06/111.

⁸⁸⁴ Se Forssén 2018 (5) s. 60-62.

⁸⁸⁵ Se 11 kap. 8 a § första st. ML.

⁸⁸⁶ Se 11 kap. 8 a § andra st. med hänvisning till 11 kap. 8 § 6 ML.

31 243 011 Självfakturering (ang. pkt 11 i 11 kap. 8 § ML)

När faktura utfärdas av köparen i stället för av säljaren, ska fakturan innehålla uppgiften *självfakturering* (se 31 225 000).

31 243 012 Undantag från skatteplikt (ang. pkt 12 i 11 kap. 8 § ML)

Omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktig, om inte annat anges i en regel om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML.⁸⁸⁷ Om omsättning av en vara undantas enligt 3 kap., är en import eller ett UIF av sådan vara inte heller skattepliktig.⁸⁸⁸

Vissa av omsättningarna som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. ML undantas också från faktureringsskyldigheten enligt ML (se 31 223 000). Om det är fråga om något av de övriga undantagen från skatteplikt för omsättning av vara eller tjänst i 3 kap. ML, ska dock uppgift enligt förevarande pkt 12 anges i fakturan, dvs. någon av följande uppgifter:

- a) den relevanta bestämmelsen i ML,
- b) den relevanta bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, eller
- c) en annan uppgift om att omsättningen är undantagen från skatteplikt.

SKV anger i ett ställningstagande att det är den som upprättar fakturan som väljer vilken av ovan uppräknade uppgifter denne vill hänvisa till i fakturan. Den som upprättar fakturan kan således välja att ange en annan uppgift som förklarar att omsättningen är undantagen från skatteplikt, i stället för en hänvisning till en viss bestämmelse i ML eller i mervärdesskattedirektivet.⁸⁸⁹ I det fall den som upprättar fakturan väljer att ange en annan uppgift ska uppgiften om att det är fråga om ett undantag från skatteplikt tydligt framgå av fakturan.⁸⁹⁰ Uppgift om varornas mängd och art respektive tjänsternas omfattning och art ska framgå av fakturan (se 31 243 006). Med ledning av den uppgiften är det möjligt att bedöma om beskattning ska ske eller inte. SKV anser därför att det är tillräckligt tydligt att i fakturan ange t.ex. uppgiften ”undantag från skatteplikt”.⁸⁹¹

SKV ger i sitt ställningstagande exempel på sådana hänvisningar som SKV anser vara lämpliga när hänvisning ska ske till bestämmelser i ML (a) eller mervärdesskattedirektivet (b) respektive till annan uppgift (c).

⁸⁸⁷ Se 3 kap. 1 § första st. ML.

⁸⁸⁸ Se 3 kap. 1 § andra och tredje st. ML.

⁸⁸⁹ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

⁸⁹⁰ Se prop. 2003/04:26 s. 74. Se även SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

⁸⁹¹ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

Uppgifterna b och c har angivits både på svenska och på engelska. SKV:s exempel är följande.

Investeringsguld

Viss omsättning av investeringsguld är undantagen från skatteplikt. Exempelen omfattar inte sådan omsättning som ska beskattas hos köparen enligt reglerna för omvänd skattskyldighet (se 31 243 013). I dessa fall anges i fakturan:

- a) 3 kap. 10 a § ML eller
- b) Artiklarna 346–347 mervärdesskattedirektivet (*eller*) Articles 346–347 VAT directive eller
- c) Undantag från skatteplikt (*eller*) Exempt.⁸⁹²

Periodiska publikationer

Omsättning av en framställningstjänst för skattefria periodiska medlemsblad och periodiska personaltidningar är undantagen från skatteplikt, och i fakturan anges:

- a) 3 kap. 19 § första st. 2 ML eller
- b) Artikel 111 b mervärdesskattedirektivet (*eller*) Article 111 (b) VAT directive eller
- c) Undantag från skatteplikt (*eller*) Exempt.⁸⁹³

Unionsinterna varuomsättningar

Enligt SKV:s ställningstagande ska i dessa fall anges i fakturan:

- a) 3 kap. 30 a § ML eller
- b) Artikel 138 mervärdesskattedirektivet (*eller*) Article 138 VAT directive eller
- c) Unionsintern försäljning (*eller*) Intra-EU supply.⁸⁹⁴

31 243 013 Omvänd betalningsskyldighet (ang. pkt 13 i 11 kap. 8 § ML)

När köparen av en vara eller tjänst är skyldig att betala mervärdesskatten i stället för säljaren (omvänd skattskyldighet), ska säljarens faktura innehålla uppgiften *omvänd betalningsskyldighet*.⁸⁹⁵ I förevarande fall är det inte fråga om att säljarens omsättning undantas från skatteplikt, utan

⁸⁹² Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

⁸⁹³ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

⁸⁹⁴ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

⁸⁹⁵ Se 11 kap. 8 § 13 ML.

om att säljaren inte är skattskyldig på grund av att det i stället är köparen som är skattskyldig.

I vissa särskilt angivna fall gäller omvänd skattskyldighet för omsättningar *inom landet*. Det handlar om omsättning inom landet mellan beskattningsbara personer av:

- finguld eller investeringsguld,⁸⁹⁶
- byggtjänster,⁸⁹⁷
- utsläppsätter för växthusgaser⁸⁹⁸ och
- avfall och skrot av olika oädla metaller eller av galvaniska element, batterier och elektriska ackumulatorer.⁸⁹⁹

Dessutom gäller omvänd skattskyldighet för vissa omsättningar inom landet som görs av en utländsk beskattningsbar person, nämligen i följande fall:

- Tjänster som av en utländsk beskattningsbar person tillhandahålls en beskattningsbar person som antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här och tjänsten tillhandahålls detta eller om den beskattningsbara personen varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe men den beskattningsbara personen är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.⁹⁰⁰
- Gas (vara) som genom ett naturgassystem beläget inom EU eller genom ett gasnät anslutet till sådant system omsätts av en utländsk beskattningsbar person till en förvärvare som är beskattningsbar återförsäljare av gasen och momsregistrerad i Sverige, och gasen levereras för säte eller fast etableringsställe som förvärvaren har i Sverige, eller förvärvarens faktiska användning och förbrukning av gasen äger rum i Sverige.⁹⁰¹
- Tjänst eller vara med anknytning till fastighet belägen i Sverige, förutsatt att den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk beskattningsbar person och förvärvaren är momsregistrerad i Sverige och det inte är fråga om vare sig fastighetstjänst som omfattas av omvänd skattskyldighet inom byggsektorn eller om

⁸⁹⁶ Se 1 kap. 2 § första st. 4 a ML.

⁸⁹⁷ Se 1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. ML. Se även 13 130 000.

⁸⁹⁸ Se 1 kap. 2 § första st. 4 d.

⁸⁹⁹ Se 1 kap. 2 § första st. 4 e och tredje st. ML.

⁹⁰⁰ Se 1 kap. 2 § första st. 2 och 5 kap. 5 § första st. ML.

⁹⁰¹ Se 1 kap. 2 § första st. 3 och 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML.

frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler etc.⁹⁰²

Om det är fråga om försäljning av *tjänster till annat EU-land* och köparen i det andra EU-landet är skyldig att betala moms i stället (omvänd skattskyldighet), ska, i enlighet med förevarande pkt 13, säljaren i fakturan ange uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet”. SKV anser att uppgiften ”omvänd skattskyldighet” också är godtagbar, men framhåller att det inte är givet att en myndighet i ett annat EU-land gör så. Därför rekommenderar SKV att det begrepp som används i 11 kap. 8 § 13 ML används vid gränsöverskridande försäljningar, dvs. ”omvänd betalningsskyldighet”. SKV rekommenderar alternativt följande uttryck om fakturautställaren vill ange uppgiften på ett annat officiellt EU-språk än svenska: *Reverse Charge* (eng.), *Autoliquidation* (fr.) eller *Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers* (ty.).⁹⁰³

31 243 014 Leverans av nytt transportmedel till annat EU-land (ang. pkt 14 i 11 kap. 8 § ML)

Enligt förevarande pkt ska fakturan vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EU-land innehålla de uppgifter i 1 kap. 13 a § ML som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel. Det är således fråga om sådana uppgifter som klargör att den aktuella varan är ett nytt transportmedel. SKV anser i sitt ställningstagande att det kan vara lämpligt att ange följande uppgifter i fakturan.⁹⁰⁴

Personbil eller motorcykel

Vid försäljning av en ny personbil eller motorcykel kan enligt SKV fakturan innehålla uppgift om när bilen eller motorcykeln första gången togs i bruk samt hur många kilometer eller mil den har körts.

Fartyg

Vid försäljning av ett nytt fartyg kan enligt SKV fakturan innehålla uppgift om när fartyget första gången togs i bruk samt hur många timmar det har färdats.

⁹⁰² Se 1 kap. 2 § första st. 4 c och 5 kap. 8 § med hänvisning till 1 kap. 2 § första st. 4 b (se 13 130 000) och 3 kap. 3 § andra och tredje st. ML.

⁹⁰³ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.3. Se även prop. 2011/12:94 s. 44 och faktureringsdirektivet 2010/45/EU.

⁹⁰⁴ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.4.

Luftfartyg

Vid försäljning av ett nytt luftfartyg kan enligt SKV fakturan innehålla uppgift om när luftfartyget första gången togs i bruk samt hur många timmar det har flugits.

31 243 015 Vinstmarginalbeskattning för resebyråer (ang. pkt 15 i 11 kap. § ML)

Vinstmarginalbeskattning (VMB) är en särskild ordning för momsredovisning inom ML, och tillämpas, som nämnts (se 31 243 010), under vissa förutsättningar (i stället för ML:s allmänna bestämmelser), vid beskattningsbar återförsäljares försäljning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (9 a kap. ML) och för resebyråers tillhandahållande av s.k. resetjänster, dvs. – förenklat – tillhandahållande i eget namn av *paket* med upphandlade eller förmedlade varor och tjänster från andra näringsidkare innehållande minst ett moment av personbefordran (9 b kap. ML).

Om förutsättningarna för VMB är uppfyllda enligt 9 b kap. ML får inte resebyrån välja att tillämpa ML:s allmänna bestämmelser, om inte resenären är en näringsidkare med rätt att lyfta ingående moms på sina förvärv. Vid VMB i sådant fall (9 b kap. ML) har företaget (resebyrån) en begränsad valfrihet materiellt sett, till skillnad från det andra fallet av VMB (9 a kap. ML – se 31 243 016) där beskattningsbar återförsäljare fritt får välja mellan VMB och ML:s allmänna bestämmelser om VMB aktualiseras. Däremot kan resebyrån välja att redovisa VMB-momsens belopp i fakturan till skillnad från beskattningsbar återförsäljare (jfr 31 243 016) som inte får ange VMB-momsen i fakturan.

SKV anger detsamma som i lagtexten i förevarande fall, och anger i sitt ställningstagande att vid tillämpning av VMB för resebyråer i 9 b kap. ML ska fakturan innehålla uppgiften ”vinstmarginalbeskattning för resebyråer”.⁹⁰⁵

31 243 016 Vinstmarginalbeskattning för begagnade varor m.m. (ang. pkt 16 i 11 kap. 8 § ML)

Vinstmarginalbeskattning (VMB) är en särskild ordning för momsredovisning inom ML, och tillämpas, som nämnts (se 31 243 010 och 31 243 015), under vissa förutsättningar (i stället för ML:s allmänna bestämmelser), vid beskattningsbar återförsäljares försäljning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (9 a kap. ML).

⁹⁰⁵ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.5.

Om VMB enligt 9 a kap. ML aktualiseras, får beskattningsbar återförsäljare fritt välja mellan VMB och ML:s allmänna bestämmelser, till skillnad från vad som gäller VMB för resebyråer (se 31 243 015). Däremot får beskattningsbar återförsäljare inte ange VMB-momsen i fakturan, till skillnad från resebyråer som kan välja att redovisa VMB-momsens belopp i fakturan (se 31 243 015).

SKV anger detsamma som i lagtexten i förevarande fall, och anger i sitt ställningstagande att vid tillämpning av VMB enligt 9 a kap. ML ska fakturan i respektive fall enligt nedan innehålla följande uppgift:⁹⁰⁶

- ”vinstmarginalbeskattning för begagnade varor”,⁹⁰⁷
- ”vinstmarginalbeskattning för konstverk”,⁹⁰⁸ och
- ”vinstmarginalbeskattning för samlarföremål och antikviteter”.⁹⁰⁹

31 244 000 Förutsättningar för och innehållskrav på förenklad faktura enligt ML

I enlighet med art. 238 i mervärdesskattedirektivet anges i 11 kap. 9 § första st. ML, dess lydelse enligt SFS 2014:1492, att en faktura som är förenklad såtillvida att innehållskraven enligt huvudregeln i 11 kap. 8 § ML (se 31 242 000) får frångås och utfärdas (förenklad faktura), om:

1. fakturans totalbelopp inte överstiger 4 000 kr inklusive mervärdesskatt,
2. handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdandet av fakturan gör det svårt att följa alla de krav som anges i 11 kap. 8 § ML, eller
3. fakturan är en kreditnota som likställs med en faktura enligt 11 kap. 10 § tredje st. ML (se 31 245 000).

Möjligheten att utfärda förenklad faktura gäller inte omsättningar som avses i 3 kap. 30 a § ML (unionsinterna varuomsättningar) eller 5 kap. 2 § första st. 4 ML (distansförsäljning).⁹¹⁰ Den gäller inte heller

1. om
 - a) den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk beskattningsbar person, eller en sådan beskattningsbar person som

⁹⁰⁶ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.5.

⁹⁰⁷ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.6.

⁹⁰⁸ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.7.

⁹⁰⁹ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.8.

⁹¹⁰ Se 11 kap. 9 § andra st. första men. ML.

enligt 1 kap. 2 § fjärde st. ML likställs med en utländsk beskattningsbar person,⁹¹¹ och
b) köparen är skyldig att betala mervärdesskatten, eller
2. om 11 kap. 13 § första st. ML är tillämpligt (se 31 210 000).⁹¹²

I enlighet med art. 226b i mervärdesskattedirektivet anges i 11 kap. 9 § tredje st. ML att en förenklad faktura alltid ska innehålla följande uppgifter:

1. datum för utfärdandet,
2. identifiering av säljaren,
3. identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som har tillhandahållits,
4. den skatt som ska betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna, och
5. om fakturan är en kreditnota som likställs med en faktura enligt 11 kap. 10 § tredje st. ML (se 31 245 000), en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan samt de uppgifter i denna som ändras.

Identifieringen av säljaren i en förenklad faktura ska enligt SKV ske genom att säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt anges, varvid det är tillräckligt om numret endast skrivs som person-/organisationsnummer.⁹¹³

- SKV anser att förenklad faktura får användas vid faktureringskyldig försäljning av beskattningsbar återförsäljare som tillämpar VMB, förutsatt att en uppgift om lagrum eller direktivbestämmelse till stöd för sådan tillämpning lämnas som i förekommande fall stadgas enligt huvudregeln (se 31 243 016).⁹¹⁴

Enligt SKV krävs inte något särskilt ansöknings- och beslutsförfarande för tillämpning av förenklade fakturor. SKV har med stöd av 23 § MF,⁹¹⁵ och med ikraftträdande den 1 januari 2006, givit ut föreskrifter

⁹¹¹ Vid omsättning av en vara eller en tjänst som görs inom landet av en beskattningsbar person som har ett fast etableringsställe här ska den beskattningsbara personen vid tillämpningen av 1 kap. 2 § första st. ML likställas med en utländsk beskattningsbar person, om omsättningen görs utan medverkan av det svenska etableringsstället (se 1 kap. 2 § fjärde st. ML). Ang. 1 kap. 2 § första st. ML får uppmärksammas att det lagrummet omfattar både situationer där säljaren är skattskyldig och situationer där köparen är skattskyldig (jfr om omvänd skattskyldighet i 31 243 013).

⁹¹² Se 11 kap. 9 § andra st. andra men. ML.

⁹¹³ Se SKV:s ställningstagande 2005-06-27, dnr 130 357195-05/111.

⁹¹⁴ Se SKV:s ställningstagande 2005-03-11, dnr 130 150780-05/111.

⁹¹⁵ Se SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 10).

om förenklad faktura enligt ML,⁹¹⁶ vilket förutskickats tidigare av SKV och av Regeringen.⁹¹⁷

SKV har i nämnda föreskrifter angivit vad som enligt SKV avses med handelsbruk, administrativ praxis etc. i förevarande sammanhang, nämligen:

- om försäljning sker genom betalautomat av varor eller tjänster såsom motorbränslen, upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel, upplåtelse av parkeringsplats och liknande tillhandahållanden där uppgifter för identifiering av köparen normalt inte är tillgängliga;
- om försäljning sker av persontransporter inom kollektivtrafiken under sådana förhållanden att uppgifter för identifiering av köparen enligt branschpraxis normalt inte är tillgängliga; eller
- om krav på uppgift om köparens namn och adress vid uttagande av väg-, bro- eller tunnelavgift på annat sätt än genom betalautomat skulle medföra avsevärda olägenheter för trafikgenomströmningen.⁹¹⁸

Beträffande löpnummer i fakturan (som annars stipuleras i 11 kap. 8 § 2 ML – se 31 243 002) anger SKV i föreskrifter från den 1 oktober 2007, att om handelsbruk eller de tekniska förutsättningarna gör det svårt att utfärda faktura med löpnummer får krav på sådan uppgift frångås av tillhandahållare av elektrisk kraft och av upplåtare av elnät respektive av en återförsäljare som självfakturerar (eng., *self-billing* – se 31 225 000) vid inbyte av en säljares investeringsvara (varmed avses maskin, inventarium eller liknande anläggningstillgång – se 31 249 000) och denna faktura utfärdas i samma handling som faktura avseende återförsäljarens egen omsättning av motsvarande vara.⁹¹⁹

SKV uttalar, som nämnts (se 31 241 000), i ett ställningstagande från 2006 att fakturering av egen och annans försäljning kan ske i samma handling, förutsatt att respektive säljares faktura i en på sådant sätt upprättad handling uppfyller de krav som ställs i ML på innehållet i en faktura. När det gäller gränsen för mindre belopp vid förenklad faktura

⁹¹⁶ Se SKV:s föreskrifter om förenklad faktura enligt mervärdesskattelagen, SKVFS 2005:14, § 2.

⁹¹⁷ Se SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 10) och prop. 2003/04:26 s. 64 och 120.

⁹¹⁸ Se 5 § SKVFS 2005:14.

⁹¹⁹ Se SKV:s föreskrifter SKVFS 2007:13 om ändring i SKV:s föreskrifter (SKVFS 2005:14) om förenklad faktura enligt ML.

(numera 4 000 kr enligt ovan) är det respektive säljares faktura som ingår i en sådan handling som nu avses som bedömningen ska avse.⁹²⁰

SKV avsåg för övrigt enligt ställningstagandet 2006 att närmare behandla vilka krav på innehållet i faktura som gäller vid faktureringen i elbranschen och vid maskinleverantörers inbyte av maskiner i särskilda skrivelser. Därför är det som sågs i ställningstagandet om fakturering av egen och annans försäljning i samma handling inte tillämpligt i de båda situationerna, enligt SKV.⁹²¹ För det sammanhanget erinras om de föreskrifter som SKV – enligt vad som anges i st. närmast före föregående st. – utkom med 2007 om att krav på löpnummer i faktura får frångås av tillhandahållare av elektrisk kraft och av upplåtare av elnät respektive av en återförsäljare som självfakturerar vid inbyte av en säljares investeringsvara.

Angående frågor om kassakvitto, se 31 243 002 beträffande pkt 2 i 11 kap. 8 § ML. SKV anser att ett sådant kvitto numera kan uppfylla kraven i ML, förutsatt att det innehåller uppgifter som möjliggör beräkning av momsen. Det innebär emellertid enligt SKV inte att kraven på innehåll i förenklad faktura uppfylls om endast beskattningsunderlaget anges inklusive moms, t.ex. då fråga är om mindre belopp. Uppgift ska även vid tillämpning av förenklad faktura finnas enligt SKV om antingen momsens belopp eller om beskattningsunderlag och tillämplig skattesats (se även, beträffande pkt 9 i 11 kap. 8 § ML, 31 243 009).⁹²² Se dessutom ang. krav på att ha kassaregister, 32 300 000.

31 245 000 Kreditnota

Vad som avses med en kreditnota enligt ML anges i 11 kap. 10 §, som lyder:

”Om säljaren lämnar sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap 6 § första stycket 1 eller 3 och förutsättningarna i 7 kap. 6 § andra stycket inte föreligger, ska han utfärda en handling eller ett meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan (kreditnota). Detta gäller även vid sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap. 6 § första stycket 2 om nedsättningen inte framgår av tidigare upprättad faktura.

Även i fall av kundkreditering av annat slag än som avses i första stycket ska säljaren utfärda en kreditnota.

⁹²⁰ Se SKV:s ställningstagande 2006-02-14, dnr 131 81324-06/111.

⁹²¹ Se SKV:s ställningstagande 2006-02-14, dnr 131 81324-06/111.

⁹²² Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 11).

Varje handling eller meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan ska likställas med en faktura.”

Skyldighet att utfärda kreditnota anges i 11 kap. 10 § första st. ML för olika fall av prisnedsättningar enligt 7 kap. 6 § ML. Även i andra fall av kundkreditering än dessa ska enligt 11 kap. 10 § andra st. ML säljaren utfärda en kreditnota. Enligt tredje st. i 11 kap. 10 § ML ska varje handling eller meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan likställas med en faktura, förutsatt att den innehåller en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan.

Någon skyldighet föreligger inte enligt ML att ange säljarens eller köparens namn i en kreditnota, men SKV anser det ändå lämpligt på grund av BFL:s krav att en verifikation bl.a. ska innefatta uppgift om den berörda motparten, dvs. köparen (se 31 243 005).⁹²³

Genom SFS 2007:1376 bortföll 2008, som nämnts (se 31 243 009), det tidigare kravet i 11 kap. 10 § ML på att kreditnotan skulle ange skatten (momsen) från ursprungsfakturan. Lagstiftaren noterade att det uppgiftskravet inte är obligatoriskt för medlemsstaterna enligt art. 228 i mervärdesskattedirektivet.⁹²⁴

SKV är införstådd med problemen med krav på kreditnota i situationer då kassarabatt lämnas. Därför uttalar SKV att separat kreditnota därvid inte behöver utställas om följande tre kriterier uppfylls:

- den tid inom vilken kassarabatten lämnas anges på fakturan,
- om kassarabatten utnyttjas anges på fakturan uppgift om ändringen av beskattningsunderlaget och mervärdesskatten samt
- kopia av betalningshandling som visar att betalning skett inom föreskriven tid kompletterar fakturan.⁹²⁵

En kreditnota måste i enlighet med villkoren här ovan om bl.a. hänvisning till den ursprungliga fakturan vara avfattad så att det vid en kontroll tydligt framgår att ursprungsfakturan och kreditnotan har samband och avser samma leverans eller tillhandahållande. Annars föreligger risk för att de båda dokumenten kan uppfattas som oberoende fakturor.⁹²⁶

⁹²³ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 1).

⁹²⁴ Se prop. 2007/08:25 s. 262.

⁹²⁵ Se SKV:s ställningstagande 2004-07-08, dnr 130 407673-04/1152.

⁹²⁶ Se prop. 2003/04:26 s. 121 och även SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 4).

Det är sålunda inte tillfyllest att t.ex. utfärda en faktura med minustecken utan hänvisning till den ursprungliga fakturan (minusfaktura), vilket exempelvis skulle kunna vara aktuellt i fall där en producent i kedjan *producent-grossist-detaljist* betalar ut en rabatt till detaljisten.⁹²⁷ En hänvisning i kreditnotan till ursprungsfakturan krävs av innebörd att ursprungsfakturans löpnummer uppges (se 31 243 002), men under vissa förutsättningar får enligt SKV en sådan hänvisning i stället ske genom att kreditnotan anger den tidsperiod under vilken de krediterade varorna fakturerats. Sådana förutsättningar kan vara att de krediterade varorna inte är identifierade på sådant sätt att de med hjälp av företagets i fråga redovisningssystem kan härledas till viss ursprungsfaktura och det därför kan vara praktiskt omöjligt att uppge ursprungsfakturans löpnummer eller, varvid SKV relaterar till sina tidigare uttalanden, att olägenheter att uppge de enskilda fakturornas löpnummer uppkommer på grund av ett stort antal ursprungsfakturor i samband med mängdrabatter som ges ut i efterhand.⁹²⁸

I sistnämnda hänseende har SKV angivit att endast om det är fråga om ett ”mycket stort antal ursprungsfakturor och där det skulle vara förenat med onormalt stora kostnader för att ta fram erforderliga uppgifter”, kan det, exempelvis i samband med utgivande av efterhandsrabatter baserade på inköp under viss period (exempelvis totala inköp under året), vara tillräckligt att kreditnotan ”endast hänvisar till under berörd period utställda fakturor”. Annars gäller i normalfallet att kreditnotan ska innehålla hänvisning till de ursprungliga fakturorna,⁹²⁹ vilken hänvisning SKV således anger ska gälla löpnummer.

SKV anser, mot bakgrund av den vikt lagstiftaren får anses ha lagt vid kravet på hänvisning i kreditnotan till ursprungsfakturan, att något ytterligare utrymme för inskränkningar i kravet utöver vad som framgår av svaren på fråga 4 i SKV:s skrivelse 2004-04-02 (se här ovan och hänvisning till frågan i noter ovan) inte finns.⁹³⁰

⁹²⁷ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 4).

⁹²⁸ Se SKV:s ställningstagande 2005-09-30, dnr 131 505964-05/111.

⁹²⁹ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 4). Se även SKV:s skrivelse 2004-06-23, dnr 130 407683-04/1152, där, ang. rabatter inom oljehandeln, hänvisning sker till denna skrivelse och fråga.

⁹³⁰ Se SKV:s ställningstagande 2004-09-23, dnr 130 563353-04/111. Samma dag noterade SKV i sitt ställningstagande 2004-09-23, dnr 130 563343-04/113, att kraven på uppgift i kreditnotan om skattebeloppet i ursprungsfakturan är av en annan karaktär än den fråga om detaljeringsgrad när det gäller uppgift i faktura om varors mängd och art som SKV besvarade i fråga 8 i sin skrivelse 2004-04-02 (se 31 243 006 ang. pkt 6 i 11 kap. 8 § ML). SKV:s ställningstagande dnr 130 563343-04/113 har för övrigt upphört den 1 januari 2008 då kravet på uppgift om skatten i ursprungsfakturan – som nämnts – utmönstrades ur 11 kap. 10 § andra st. 1 ML.

SKV anser att skyldighet att utställa kreditnota föreligger även om någon mervärdesskatt inte förekom i ursprungsfakturan på grund av att tillhandahållandet var undantaget från skatteplikt. Om faktureringskyldighet förelåg för sådant tillhandahållande, avgör det att en ändring av ursprungliga underlaget föranleder kreditnota.⁹³¹

Om faktureringskyldighet enligt ML inte förelegat och faktura med angivande av moms inte heller utfärdades ursprungligen, anser SKV att reglerna om kreditnota i ML inte behöver följas, utan i stället gäller BFL:s allmänna krav på innehåll i verifikation (se 31 241 000). I ovan angivna exempel med kedjan producent-grossist-detaljist har inte producenten ursprungligen fakturerat detaljisten, utan grossisten, varför SKV anser att reglerna om kreditnota enligt ML inte heller är tillämpliga i dessa fall.⁹³²

Både faktura och kreditnota kan för övrigt återfinnas i samma dokument. Det kan bli fallet i vissa branscher där fakturering sker i förskott, exempelvis kvartalsvis. Efter en sådan förskottsfakturering kan kreditering komma att föranledas på grund av prisreduktion etc., och då kan, med samma löpnummer, slutavstämning ske i ett dokument som utgör en efterföljande faktura eller slutfaktura och som innehåller också *kreditnotan*. SKV anser att det avgörande härvidlag är att dokumentet uppfyller samtliga uppgiftskrav i 11 kap. 8 § ML respektive 11 kap. 10 § ML på innehåll i faktura respektive kreditnota.⁹³³

31 246 000 Samlingsfaktura

Samplingsfaktura får utfärdas för flera särskilda leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster.⁹³⁴ Om en samplingsfaktura utfärdas för successiva leveranser, anser SKV, som nämnts (se 31 243 007), att leveransdatum ska anges per leverans i samplingsfakturan.

Samma krav ställs på samplingsfaktura som på andra fakturor, men separata löpnummer behöver inte åsättas de olika leveranserna (omsättningarna). Syftet är att förenkla hanteringen för den faktureringskyldige så att en enda (samlad) faktura utfärdas i stället för flera separata för varje leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst. Kravet på fullständigt fakturainnehåll enligt huvudregeln (se 31 242 000) gäller även samplingsfakturor, om inte förenklad faktura kan tillämpas, varvid innehållskraven på sådan faktura i stället gäller (se 31 244 000).⁹³⁵

⁹³¹ Se SKV:s ställningstagande 2004-07-23, dnr 130 477317-04/1153 (Fråga 6).

⁹³² Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 4).

⁹³³ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 3).

⁹³⁴ Se 11 kap. 7 § första st. ML.

⁹³⁵ Se prop. 2003/04:26 s. 118.

Om flera elektroniska fakturor (se 31 241 000) sänds till samma mottagare (eng. *batches of invoices*), behöver, som också nämnts (se 31 243 007), gemensamma uppgifter anges endast en gång – förutsatt att all information är tillgänglig för varje faktura.⁹³⁶

Vid utfärdande av samlingsfaktura ska tidsfristerna för utfärdande av faktura i 11 kap. 3 a § ML beaktas,⁹³⁷ dvs. beträffande bygg- eller anläggningstjänster eller varor som omsätts i samband med sådana tjänster, unionsinterna varuomsättningar och omsättning av tjänst som inte mervärdesbeskattas i Sverige men som ska redovisas i periodisk sammanställning (se 31 230 000).

SKV har i samband med uttalanden om omräkning av valuta i faktura, vilket berörs i 31 248 002, ansett att den senast kända säljkurs som gällde vid skattskyldighetens inträde ska användas. Därvid anser SKV att det, vid utfärdande av samlingsfaktura, innebär att omräkning sker efter valutakurserna för de dagar då var och en av de fakturerade leveranserna eller tillhandahållandena skedde eller, om samlingsfakturan avser mottagna förskott eller a conton, de dagar då betalningarna mottogs.⁹³⁸

31 247 000 Faktura i elektronisk form

I enlighet med art. 232 i mervärdesskattedirektivet får, enligt 11 kap. 6 § ML, faktureringskyldigheten enligt 11 kap. 1 § ML ske genom överföring på elektronisk väg (se 31 241 000) endast om mottagaren godkänner det.

Enligt SKV:s uppfattning är det i mervärdesskattehänseende – i likhet med BFL:s regler – tillåtet att i stället för klartext använda koder vid elektronisk fakturering. Förutsättningen är enligt SKV att de tillämpade koderna och de faktiskt tillämpade nycklarna till dessa koder ”kan härledas till den enskilda fakturan och detta under hela den föreskrivna arkiveringstiden”.⁹³⁹

Beträffande s.k. EDI-meddelanden (EDI, Electronic Data Interchange) anser SKV att det är de enskilda fakturorna som efter det att EDI-meddelandet *packats upp* som ska utgöra originalet. Det ursprungliga EDI-meddelandet behöver då inte lagras, utan all information som krävs avseende faktura ska finnas åtkomligt för varje faktura och det är dessa

⁹³⁶ Se 11 kap. 7 § andra st. ML.

⁹³⁷ Se 11 kap. 7 § tredje st. ML.

⁹³⁸ Se SKV:s skrivelse 2005-03-07, dnr 130 113752-05/111.

⁹³⁹ Se SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 14).

fakturor som enligt SKV skal sparas under hela lagringsperioden. Beträffande s.k. kodade fält i ett EDI-meddelande avser SKV för närvarande inte att ”vidta några åtgärder”.⁹⁴⁰

31 248 000 Underskrift, valuta och språk

31 248 001 Underskrift

Enligt art. 229 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna inte föreskriva att fakturorna ska undertecknas. Det krävs inte heller enligt ML.

31 248 002 Valuta

Oavsett i vilken valuta beloppen i en faktura anges ska mervärdesskattebeloppet anges också i svenska kr om detta ska betalas till staten enligt 1 kap. 1 § ML. Om den som ska säkerställa att faktura utfärdas (dvs. den beskattningsbara person som är säljare av varan eller tjänsten – se 31 225 000) har sin redovisning i euro ska dock mervärdesskattebeloppet i stället anges också i euro.⁹⁴¹

Om mervärdesskattebeloppet vid tillämpningen av vad nyss sagts måste anges efter omräkning ska omräkningen göras på det sätt som följer av 7 kap. 7 a och 7 b §§ ML.⁹⁴²

7 kap. 7 a §: När uppgifter till ledning för beskattningsunderlaget vid omsättning och unionsinterna förvärv uttrycks i en annan valuta än svenska kr, ska omräkning göras till svenska kr med användande av

1. den senaste genomsnittliga växelkurs som har fastställts på den mest representativa valutamarknaden i Sverige vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, eller
2. den senaste växelkurs som offentliggjorts av Europeiska centralbanken (ECB) vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde.⁹⁴³

Omräkning enligt pkt 2 ovan mellan andra valutor än euro ska göras med användande av växelkursen i euro för varje valuta.⁹⁴⁴

7 kap. 7 b §: För beskattningsbara personer som har sin redovisning i euro gäller, i stället för vad som anges i 7 kap. 7 a §, att när uppgifter till

⁹⁴⁰ Se SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 17). Se även SKV:s ställningstagande 2017-06-29, dnr 202 279841-17/111 (I vilken form fakturor ska bevaras, mervärdesskatt).

⁹⁴¹ Se 11 kap. 11 § första st. ML.

⁹⁴² Se 11 kap. 11 § andra st. ML.

⁹⁴³ Se 7 kap. 7 a § första st. ML.

⁹⁴⁴ Se 7 kap. 7 a § andra st. ML.

ledning för beskattningsunderlaget uttrycks i en annan valuta än euro ska omräkning göras till euro. Omräkningen ska i övrigt göras på det sätt som följer av 7 kap. 7 a §.⁹⁴⁵

I 15 och 17 §§ lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m. finns regler om omräkning från euro till svenska kr. Dessa regler ska tillämpas även av en utländsk beskattningsbar person som har sin redovisning i euro.⁹⁴⁶

Mervärdesskatt

15 §: Vid redovisning av uppgifter om mervärdesskatt enligt SFL ska omräkning ske med den genomsnittliga växelkursen för den period som redovisningen avser.⁹⁴⁷

Kurser för omräkning

17 §: För omräkning enligt lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m. ska de kurser som fastställs av ECB för respektive svenska bankdag användas. Om det inte har fastställts någon kurs för dagen för beskattningsårets utgång ska kursen för närmast föregående svenska bankdag användas.⁹⁴⁸

För övrigt gäller enligt 22 kap. 2 § SFF att uppgifter om belopp som ska lämnas enligt SFL eller SFF ska, om inte annat föreskrivs, anges i svenska kr.

31 248 003 Språk

Det finns inget krav i ML på översättning av fakturor. I samband med skatterevisioner tillser SKV att översättning – vilken i så fall alltid lämnas till auktoriserad eller godkänd translator att utföra – sker av fakturor till svenska, om inte bakomliggande material ger tillräcklig information. RSV (numera SKV) ansåg att systemet fungerade väl, varför Regeringen inte föreslog att någon regel om krav på översättning av fakturor till det egna nationella språket skulle införas.⁹⁴⁹

⁹⁴⁵ Se 7 kap. 7 b § första st. ML.

⁹⁴⁶ Se 7 kap. 7 b § andra st. ML.

⁹⁴⁷ Se 15 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m.

⁹⁴⁸ Se 17 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m.

⁹⁴⁹ Se prop. 2003/04:26 s. 89 och 90.

Genom faktureringsdirektivet 2010/45/EU upphävdes för övrigt art. 231 i mervärdesskattedirektivet. Den bestämmelsen gjorde det tidigare möjligt för EU:s medlemsstater att för kontrolländamål kräva översättning till det egna nationella språket av fakturor som avser leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster på deras territorium och av fakturor som mottas av beskattningsbara personer som är etablerade inom deras territorium.

31 249 000 Vissa fastighetsöverlåtelse: krav på sammanställning över ingående moms

En säljare måste – vid sidan av faktura (som uppfyller innehållskraven enligt BFL och i förekommande fall innehållskraven enligt ML) – utfärda en annan handling än en faktura, nämligen en sammanställning över ingående moms som denne fått sig fakturerad under innehavstiden av en s.k. investeringsvara.

Vid fastighetsöverlåtelse krävs ett verifikat enligt BFL:s regler, men det behöver inte uppfylla innehållskraven för *faktura* enligt ML, eftersom undantaget från skatteplikt för själva överlåtelsen enligt 3 kap. 2 § ML räknas upp bland undantagen från faktureringsskyldighet i 11 kap. 2 § ML (se 31 223 000). Däremot måste en sammanställning utfärdas beträffande investeringsvara som är fastighet, när det är fråga om:

- att överlåtaren inte har varit frivillig skattskyldig för uthyrning av fastigheten eller fråga är om skatt som denne redovisat på uttag i bygnadsrörelse (8 kap. 19 § ML)⁹⁵⁰ eller
- att överlåtelsen avser fastighet som utgör s.k. investeringsvara och parterna inte överenskommit att överlåtaren ska jämka tidigare momsavdrag (8 a kap. 12 § tredje st. och 15 § ML).⁹⁵¹

Investeringsvaror

Med investeringsvaror avses:

1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående skatten på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kr,
2. fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr,
3. fastigheter och lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag

⁹⁵⁰ Se prop. 2003/04:26 s. 114.

⁹⁵¹ Se prop. 2003/04:26 s. 115.

enligt 2 kap. 7 § ML, om avdrag för ingående skatt medgetts enligt 8 kap. 4 § 4 eller 6 med minst 100 000 kr, och

4. bostadsrätt eller hyresrätt till en lägenhet, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lägenheten och om skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr.⁹⁵²

Har under ett beskattningsår avseende en viss fastighet både en åtgärd som avses i pkt 2 här ovan företagits och ett avdrag enligt pkt 3 här ovan gjorts eller mer än en åtgärd företagits eller ett avdrag gjorts ska vid tillämpning av beloppsgränsen åtgärderna och avdragen läggas samman. Avdrag och åtgärder som avses i pkt 3 och 4 ovan ska på motsvarande sätt läggas samman med andra avdrag och åtgärder som avser samma hyresrätt eller bostadsrätt.⁹⁵³

Maskin, utrustning och särskild inredning ska vid tillämpning av reglerna i 8 a kap. ML (dvs. jämningsreglerna för momsavdrag avseende investeringsvaror) anses som tillgångar enligt pkt 1 ovan.⁹⁵⁴

Utfärdande av handling vid jämkning

8 a kap. 15 §: Vid överlåtelse av en investeringsvara som medför att förvärvaren ska överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt ska överlåtaren utfärda en handling i pappersform eller i elektronisk form som innehåller de uppgifter som framgår av 8 a kap. 17 § ML.⁹⁵⁵

Om överlåtaren efter utfärdandet av denna handling fått förändrad ingående skatt eller avdragsrätt för denna, ska överlåtaren utfärda en kompletterande handling avseende denna ändring.⁹⁵⁶

8 a kap. 16 §: Innehar överlåtaren en handling som utfärdats enligt 8 a kap. 15 § ML av en tidigare ägare till en investeringsvara och som innehåller uppgifter av betydelse för förvärvarens rätt och skyldighet att jämka, ska en kopia av handlingen överlämnas till förvärvaren.⁹⁵⁷

8 a kap. 17 §: En handling som utfärdas enligt 8 a kap. 15 § ML ska innehålla uppgifter om

⁹⁵² Se 8 a kap. 2 § första st. ML.

⁹⁵³ Se 8 a kap. 2 § andra st. ML.

⁹⁵⁴ Se 8 a kap. 2 § tredje st. ML, dess lydelse enligt SFS 2016:1208 (jfr 13 210 000).

⁹⁵⁵ Se 8 a kap. 15 § första st. ML.

⁹⁵⁶ Se 8 a kap. 15 § andra st. ML.

⁹⁵⁷ Se 8 a kap. 16 § ML.

1. den ingående skatt som hänför sig till överlåtarens förvärv av investeringsvaran eller ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt,
2. den del av denna skatt som överlåtaren efter eventuell jämkning gjort avdrag för,
3. vid vilka tidpunkter förvärven och avdragen har skett,
4. uppgift om handling som avses i 8 a kap. 16 § ML,
5. överlåtarens och förvärvarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,
6. transaktionens art,
7. överlåtarens registreringsnummer till mervärdesskatt eller, då denne inte är registrerad, person- eller organisationsnummer om det finns ett sådant och annars en likvärdig uppgift, och
8. övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och förvärvarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning.⁹⁵⁸

Avser handlingen överlåtelse av en fastighet ska även uppgift lämnas om hur den ingående skatten fördelar sig mellan olika delar av fastigheten.⁹⁵⁹

Se för övrigt i 31 244 000 ang. inbyte av en säljares investeringsvara som utgör maskin, inventarium eller liknande anläggningstillgång.

31 250 000 Fakturan och utövande av avdragsrätten för ingående moms

Om en beskattningsbar person har gjort ett förvärv av vara eller tjänst eller import av vara i verksamheten, har vederbörande enligt 8 kap. 3 § första st. ML – som motsvarar art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet – rätt till avdrag för ingående moms på förvärvet eller importen om verksamheten medför skattskyldighet. Det ska beaktas när 8 kap. 5 § ML – som motsvarar art. 178 a) i mervärdesskattedirektivet – anger att rätt till avdrag för ingående moms föreligger *endast* om den kan styrkas enligt bl.a. 8 kap. 17 § ML, som i första st. hänvisar till att så ska ske genom *faktura* – varmed alltså enligt 1 kap. 17 § ML avses sådan handling som uppfyller villkoren i 11 kap. ML (se 31 241 000). I förarbetena till BFL anges innehav av en handling som uppfyller ML:s innehållskrav som en förutsättning för att köparen ska kunna ”få” avdrag för ingående mervärdesskatt,⁹⁶⁰ och i förarbetena till ML anges innehav av en momsbarande faktura som en förutsättning för att kunna ”utöva” avdragsrätten för ingående moms.⁹⁶¹ Även om 8 kap. 5 § ML

⁹⁵⁸ Se 8 a kap. 17 § första st. ML.

⁹⁵⁹ Se 8 a kap. 17 § andra st. ML.

⁹⁶⁰ Se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 250.

⁹⁶¹ Se prop. 1994/95:57 s. 136.

återfinns i första avdelningen av ML, dvs. 1 kap.-10 kap., där de materiella bestämmelserna återfinns, och inte i andra avdelningen av ML, dvs. 11 kap.-22 kap., där fakturerings-, redovisnings- och förfarandebestämmelserna, dvs. de formella bestämmelserna, återfinns, är inte 8 kap. 5 § ML en regel om den materiella avdragsrättens uppkomst, utan 8 kap. 5 § ML är enbart en bevisregel.⁹⁶² Frågan är i stället huruvida 8 kap. 5 § utgör en regel om legalbevisning av innebörd att det endast skulle vara möjligt att utöva avdragsrätten för ingående moms med stöd av en faktura som till punkt och pricka uppfyller innehållskraven i 11 kap. 8 § ML (se 31 242 000).

I samband med kommentar av vissa EU-mål uttalar Regeringen att en faktura inte är en tillräcklig förutsättning för avdragsrätt och att det för att kunna ”utnyttja” avdragsrätten krävs enligt art. 18.1 a) i sjätte direktivet (numera art. 178 a) i mervärdesskattedirektivet) att en faktura ställts ut i enlighet med kraven i art. 22.3 i samma direktiv (numera art. 226 i mervärdesskattedirektivet – jfr 11 kap. 8 § ML), men att EU-domstolens praxis innebär att kraven inte får leda till ”att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten”.⁹⁶³ Sistnämnda uttalade EU-domstolen i förenade målen 123 och 330/87 (Jeunehomme). Enligt EU-målet C-85/95 (Reisdorf), som Regeringen också refererar till,⁹⁶⁴ tillerkänns medlemsstaterna enligt de båda nyss nämnda direktivbestämmelserna ”befogenhet att dels kräva att originalfakturan uppvisas för att styrka avdragsrätten, dels godta andra bevis som styrker att den transaktion som har föranlett avdragsyrkandet verkligen har ägt rum för det fall den skattskyldige inte längre innehar denna faktura”.

Med hänvisning till ”Langhorst”-målet och ”Reisdorf”-målet noterar EU-domstolen också i en dom den 29 april 2004, att villkoret för att utöva avdragsrätten med avseende på innehav av en korrekt faktura tillgodoser ”ett av de syften som eftersträvas med sjätte direktivet, vilket består i att säkerställa uppbörderna för mervärdesskatt och skatteförvaltningens kontroll därav”.⁹⁶⁵ Detta – jämte att EU-domstolen talar om ”innehav av en faktura, eller en handling som kan anses motsvara en sådan faktura” – visar också att EU-domstolen resonerar om bevisning, där någon exklusiv bevisning inte stipuleras, utan kontrollbehovet kan anses tillgodosett även med underlag som inte till punkt och pricka uppfyller innehållskraven i 11 kap. 8 § ML. Annars

⁹⁶² Se prop. 1993/94:99 s. 210, 211 och 217, där regeln beskrivs just som en bevisregel.

⁹⁶³ Se prop. 2003/04:26 s. 30 och 31 och Regeringens kommentarer av följande EU-mål: förenade målen 123 och 330/87 (Jeunehomme), 342/87 (Genius Holding), C-85/95 (Reisdorf) och C-141/96 (Langhorst).

⁹⁶⁴ Se prop. 2003/04:26 s. 31.

⁹⁶⁵ Se EU-mål C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel), pkt 37.

skulle en dylik legalbevisning motverka att EU-domstolen alls kan tala om en omedelbart inträdande avdragsrätt i samband med leverans och tillhandahållande och att ”Utnyttjandet av denna avdragsrätt förutsätter i princip” att betalning för leveransen/tillhandahållandet erläggs ”normalt sett inte innan en faktura har mottagits”.⁹⁶⁶

Ett förhandsavgörande från EU-domstolen den 1 april 2004, C-90/02 (Bockemühl) är av visst intresse för sammanhanget. I fallet vägrades företagare av tyska skattemyndigheten att göra avdrag för ingående moms avseende tjänsteförvärv från leverantör etablerad utanför Tyskland för vilka förvärvaren omfattades av skyldighet att betala utgående moms på grund av s.k. omvänd skattskyldighet (eng. *reverse charge*).

EU-domstolen ansåg inte att förvärvaren av tjänsterna är tvungen att inneha en faktura som har utställts i enlighet med art. 22.3 i sjätte direktivet (numera art. 226 i mervärdesskattedirektivet), dvs. som för svenskt vidkommande uppfyller innehållskraven på faktura enligt huvudregeln därom i 11 kap. 8 § ML (se 31 242 000), för att kunna ”utnyttja” sin avdragsrätt. I pkt 50 i domen noterade EU-domstolen att omfattningen av bestämmelserna därom i art. 18.1 d) i sjätte direktivet (numera art. 178 d) i mervärdesskattedirektivet) inte får gå utöver ”vad som är absolut nödvändigt för att det ska kunna kontrolleras att det berörda förfarandet för omvänd skattskyldighet genomförs korrekt”.

EU-domstolen betonade huruvida kontrollbehovet uppfylls i den särskilda situationen utan att anföra att direktivbestämmelserna i övrigt ska uppfattas innehålla att ett underlag som uppfyller innehållskraven enligt direktivets bestämmelser skulle utgöra den exklusiva bevisningen för att utöva uppkommen avdragsrätt. Sålunda bör ifrågavarande EU-dom anses utgöra ytterligare stöd för att EU-domstolens praxis innebär att innehållskraven på en faktura enligt ML inte får leda till ”att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten”, utan en bedömning måste ske från fall till fall huruvida en tillräcklig bevisning föreligger för att kunna utöva avdragsrätten.

Varken EU-domstolen eller Regeringen kan således uppfattas anse att ett fakturaunderlag som till punkt och pricka uppfyller innehållskraven i 11 kap. 8 § ML är en nödvändig förutsättning för att utöva avdragsrätten så att fråga skulle vara om en legalbevisning på momsområdet. Någon legalbevisning som gör att avdragsrätten helt bortfaller om fakturakravet inte uppfylls kan sålunda inte anses vara avsedd.

I sammanhanget får också nämnas förenade målen C-255/02 (Halifax m.fl.), som avgjordes 2006-02-21 av EU-domstolen.⁹⁶⁷ EU-domstolen kan där, i samband med

⁹⁶⁶ Se EU-mål C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel), pkt 37, och pkt 35 i samma mål vartill hänvisning sker. I pkt 35 hänvisar EU-domstolen också till EU-målen C-97/90 (Lennartz), pkt 27, och C-409/99 (Metropol), pkt 42, som uttryck för en ”fast rättspraxis”, där avdragsrätten i princip är ”en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen” och som ”i princip inte kan inskränkas”.

⁹⁶⁷ Se ang. ”Halifax m.fl.”-målet även Forssén 2015 (1) s. 81-84, 88, 95, 205 och 223.

fråga om återbetalning av ingående moms, åtminstone indirekt sägas ha tagit ställning till frågan om samtliga pkt:er i 11 kap. 8 § ML måste vara uppfyllda för att kunna utöva avdragsrätten för ingående moms avseende ett förvärv. I pkt 90 i domen noterar EU-domstolen att sjätte direktivet (numera mervärdesskattedirektivet) inte beskriver hur staten skulle kunna återkräva moms utan att det i art. 20 i sjätte direktivet finns regler om jämkning (korrigerings) av avdrag för ingående moms på ett förvärv av en investeringsvara (numera art. 184-192 i mervärdesskattedirektivet). I pkt 92 anger EU-domstolen att även om förfarandemissbruk kan konstateras från den skattskyldiges sida, får medlemsstaternas möjlighet enligt art. 22.8 sjätte direktivet (numera närmast art. 224.3 i mervärdesskattedirektivet) att införa regler för att förebygga fusk inte underminera den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet.⁹⁶⁸ I art. 22.3 b) sjätte direktivet (numera art. 226 i mervärdesskattedirektivet) angavs de pkt:er som motsvarar pkt:erna i 11 kap. 8 § ML, och vid sidan av den begränsning som framgick av själva direktivbestämmelsen art. 22.8, får EU-domstolen, genom hänvisningen till densamma och därmed indirekt till art. 22.3 b), anses ha uttryckt stöd för sin egen praxis av innebörd att de formella kraven inte får leda till ”att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten”. Formella krav ska sålunda inte i sig förhindra ett utövande av en materiellt sett uppkommen avdragsrätt för ingående moms på ett förvärv.

31 260 000 Bevarande av fakturor och annan räkenskapsinformation

11 a kap. ML Bevarande av fakturor m.m.

Genom SFS 2003:1136 infördes den 1 januari 2004 särskilda regler om bevarande av fakturor som ska utfärdas enligt ML. Dessa regler överfördes till ML i samband med att SFL infördes den 1 januari 2012, och de återfinns sedan den 1 januari 2013 i ett eget kapitel i ML, nämligen 11 a kap., som infördes genom SFS 2012:342. Reglerna om bevarande av fakturor m.m. i 11 a kap. ML innebär följande:

- Den som ska säkerställa att faktura utfärdas är även skyldig att säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras. Skyldigheten att säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras gäller även fakturor som en beskattningsbar person tagit emot.⁹⁶⁹
- I BFL finns bestämmelser om arkivering av räkenskapsinformation för fysiska och juridiska personer som är bokföringsskyldiga.⁹⁷⁰
- Den som inte är bokföringsskyldig men som omfattas av skyldigheten att bevara fakturor enligt första st., ska tillämpa

⁹⁶⁸ I pkt 92 i ”Halifax m.fl.”-målet hänvisar EU-domstolen för övrigt till EU-målen förenade målen C-110/98-C-147/98 (Gabalfrisa m.fl.), pkt 52, och C-454/98 (Schmeink & Cofreth och Strobel), pkt 59, samt C-395/02 (TransportService), pkt 29.

⁹⁶⁹ Se 11 a kap. 1 § första st. ML.

⁹⁷⁰ Se 11 a kap. 1 § andra st. ML.

bestämmelserna om former för bevarande av fakturor i 7 kap. 1 § och 6 § BFL samt platsen för bevarande av fakturor i 7 kap. 2–4 §§ BFL (se nedan).⁹⁷¹

- Den som ska säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras ska också från tidpunkten för utfärdandet av fakturan och under hela lagringstiden säkerställa ursprungets äkthet och innehållets integritet samt att uppgifterna i fakturan är läsbara.⁹⁷²
- Med ursprungets äkthet avses säkerställande av leverantörens, tillhandahållarens eller fakturautfärdarens identitet. Med innehållets integritet avses att det innehåll som krävs i fakturan inte har ändrats.⁹⁷³
- När en behörig myndighet i ett annat EU-land under lagringstiden begär det ska den som ska säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras medge denna myndighet omedelbar elektronisk åtkomst till en faktura som bevaras på elektronisk väg, om begäran görs för kontrolländamål och mervärdesskatt som är hänförlig till omsättning i fakturan ska betalas i detta EU-land. För en sådan begäran gäller motsvarande begränsningar som enligt 47 kap. 2 § SFL (se nedan).⁹⁷⁴
- Med bevarande av fakturor på elektronisk väg avses att data bevaras med användning av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering) och med användning av kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel.⁹⁷⁵

Vissa bestämmelser i 7 kap. BFL

Enligt 7 kap. 2 § första st. andra och tredje men. BFL ska medier för att bevara räkenskapsinformationen bevaras i Sverige (om inte förvaring i annat EU-land eller Island eller Norge kan godtas enligt 7 kap. 3 a § BFL – varom mera nedan) fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Genom SFS 2003:1135 infördes den 1 januari 2004 i BFL lagrummet 7 kap. 3 a §, och enligt första st. i det får ett företag – eller i förekommande fall (genom hänvisningen enligt ovan i 11 a kap. 1 § tredje st. ML) en icke bokföringsskyldig – förvara maskinläsbara medier

⁹⁷¹ Se 11 a kap. 1 § tredje st. ML.

⁹⁷² Se 11 a kap. 2 § första st. ML.

⁹⁷³ Se 11 a kap. 2 § andra st. ML.

⁹⁷⁴ Se 11 a kap. 3 § första st. ML.

⁹⁷⁵ Se 11 a kap. 3 § andra st. ML.

och hålla maskinutrustning och system tillgängliga i ett annat land inom EU om:

1. platsen för förvaring och varje ändring av denna plats anmäls till SKV eller, när det gäller företag som står under Finansinspektionens tillsyn, till Finansinspektionen,
2. företaget på begäran av SKV eller Tullverket medger omedelbar elektronisk åtkomst till räkenskapsinformationen för kontrolländamål under arkiveringstiden, och
3. företaget genom omedelbar utskrift kan ta fram räkenskapsinformationen i Sverige i vanlig läsbar form eller i form av mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel.⁹⁷⁶

47 kap. 2 § SFL

Vid revision, bevissäkring, tillsyn över kassaregister (se 32 300 000) och kontrollbesök får SKV inte granska:

1. en handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken (1942:740), eller
2. en handling som inte omfattas av revisionen, bevissäkringen, tillsynen eller kontrollbesöket.⁹⁷⁷

SKV får inte heller granska en handling som har ett betydande skyddsintresse om det finns särskilda omständigheter som gör att handlingens innehåll inte bör komma till någon annans kännedom och handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.⁹⁷⁸

⁹⁷⁶ Se 7 kap. 1 § första st. 1 och 2 BFL.

⁹⁷⁷ Se 47 kap. 2 § första st. SFL.

⁹⁷⁸ Se 47 kap. 2 § andra st. SFL.

32 000 000 Översiktligt om redovisningsregler för moms, periodisk sammanställning och krav på att ha kassaregister

32 100 000 Redovisningsregler om moms

Bestämmelser om redovisning av moms finns i 26 kap. SFL, i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster samt i lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. Ytterligare bestämmelser om redovisningen av moms finns i 13 kap. 6-28 a §§ ML.⁹⁷⁹ Skattedeklaration är ett samlingsbegrepp för mervärdesskattedeklaration (momsdeklaration) och arbetsgivardeklaration. Här ges en översikt ang. skyldighet att lämna mervärdesskattedeklarationer.⁹⁸⁰

En momsdeklaration ska lämnas till SKV av:

- den som är skattskyldig enligt ML (7 kap. 1 § första st. 3 ML);
- beskattningsbar person som gör omsättningar i Sverige, och har återbetalningsrätt för ingående moms (7 kap. 1 § första st. 4 SFL);
- utländsk beskattningsbar person som gör UIF som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML (7 kap. 1 § första st. 5 SFL);
- utländsk beskattningsbar person från annat EU-land som har rätt till återbetalning av ingående moms enligt reglerna om återbetalning till utländska beskattningsbara personer, och som varken omfattas av det elektroniska förfarandet för unionsordningen eller det vanliga skatteförfarandet (7 kap. 1 § första st. 6 SFL); och
- den som är skyldig att jämka ingående moms avseende s.k. investeringsvaror enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9-13 §§ ML (7 kap. 1 § första st. 8 SFL).⁹⁸¹

Den som enbart är skattskyldig på grund av UIF av punktskattepliktiga varor eller av nya transportmedel ska, som nämnts, senast 35 dagar efter sådant UIF lämna en *särskild skattedeklaration* till SKV, och det ska ske för varje sådant UIF.⁹⁸² Den som är skattskyldig för import av vara redovisar momsen till Tullverket, men redovisar från och med 2015

⁹⁷⁹ Se 13 kap. 1 § ML, dess lydelse enligt SFS 2014:940.

⁹⁸⁰ Se mer om momsredovisningen, Forssén 2015 (2) avsnitten 5.1.3-5.3 samt även Forssén 2018 (5) s. 20 och 21.

⁹⁸¹ Se 26 kap. 2 § 2-4 SFL.

⁹⁸² Se 26 kap. 7 § andra st. och 35 § SFL.

sådan moms i momsdeklarationen till SKV om vederbörande är momsregistrerad.

Redovisningsperioden omfattar en kalendermånad eller, om den skattepliktiga och/eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningen av varor eller tjänster exklusive UIF och import av vara från tredje land (plats utanför EU) för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kr, tre kalendermånader. Redovisningsperioden ska vara ett beskattningsår om beskattningsunderlaget för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 1 miljon kr, varvid momsdeklaration (MVD) lämnas på årsbasis enligt följande:⁹⁸³

Fysiska personer och dödsbon som har beskattningsår som redovisningsperiod och ska lämna inkomstdeklaration, ska lämna MVD senast den 12 maj året efter utgången av beskattningsåret.⁹⁸⁴ Enligt 26 kap. 33 a § andra st. SFL gäller det dock inte den som under redovisningsperioden har genomfört:

1. omsättningar, förvärv eller överföringar av varor som transporteras mellan EU-länder, eller
2. omsättningar eller förvärv av tjänster som förvärvaren är skattskyldig för i Sverige eller ett annat EU-land i enlighet med tillämpningen av art. 196 i EU:s mervärdesskattedirektiv.⁹⁸⁵

Juridiska personer, med undantag för dödsbon och handelsbolag, som har beskattningsår som redovisningsperiod och ska lämna inkomstdeklaration, ska lämna MVD enligt följande uppställning:⁹⁸⁶

<i>Om beskattningsåret går ut den</i>	<i>ska deklarationen ha kommit in senast den</i>
31 december	12 juli
30 april	12 november
30 juni	27 december
31 augusti	12 mars

Den som lämnar MVD elektroniskt får lämna den i månaden efter den månad som följer av uppställningen närmast här ovan. I januari och augusti ska deklarationen i så fall ha kommit in senast den 17, i april och december den 12.⁹⁸⁷ Uppställningen närmast här ovan och vad nyss sagts gäller dock inte den som under redovisningsperioden genomfört sådana omsättningar, förvärv eller överföringar som avses i 26 kap. 33 a § andra st. SFL (se ovan).⁹⁸⁸

För den som är skyldig att registrera sig enligt 7 kap. 1 § första st. 4, 5 eller 6 SFL är redovisningsperioden ett kalenderkvartal.⁹⁸⁹ Om det inte är

⁹⁸³ Se även Forssén 2015 (2) avsnitt 5.1.3.1.

⁹⁸⁴ Se 26 kap. 33 a § första st. SFL.

⁹⁸⁵ Se 26 kap. 33 a § andra st. SFL.

⁹⁸⁶ Se 26 kap. 33 b § första st. SFL.

⁹⁸⁷ Se 26 kap. 33 b § andra st. SFL.

⁹⁸⁸ Se 26 kap. 33 b § tredje st. SFL.

⁹⁸⁹ Se 26 kap. 10-12 §§ SFL.

fråga om att redovisningsperioden ska vara ett beskattningsår, ska MVD lämnas till SKV enligt tabell nedan beroende på om beskattningsunderlaget beräknas överstiga eller uppgå till högst 40 miljoner för beskattningsåret.⁹⁹⁰

Om beskattningsunderlag över 40 miljoner kr		Om beskattningsunderlag högst 40 miljoner kr	
MVD till SKV senast	för redovisningsperioden	MVD till SKV senast	för redovisningsperioden
26 februari	Januari	12 februari	Oktober-december
26 mars	Februari		
26 april	Mars		
26 maj	April	12 maj	Januari-mars
26 juni	Maj		
26 juli	Juni		
26 augusti	Juli	17 augusti	April-juni
26 september	Augusti		
26 oktober	September		
26 november	Oktober	12 november	Juli-september
27 december	November		
26 januari	December		

Sista deklarationsdag är också sista dag att betala moms.⁹⁹¹ Utgående moms – ingående moms=positivt belopp för perioden och således moms att betala. Om redovisning av överskjutande ingående moms (utgående moms – ingående moms=negativt belopp för perioden) sker i månaden efter redovisningsperioden, ska den registreras den 12, i januari den 17, i denna månad. Överskjutande ingående moms som redovisas senare ska registreras den dag då redovisning senast ska lämnas.⁹⁹²

Mervärdesskattedirektivet innehåller inte någon regel om när redovisningen ska ske till skillnad från ML, där det i huvudreglerna för när utgående respektive ingående moms ska redovisas anges i 13 kap. 6 § 1 respektive 16 § 1 ML att så ska ske för den redovisningsperiod under vilken omsättning respektive förvärv har bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed. Utgående respektive ingående moms på förskott eller a conton för beställd vara eller tjänst ska redovisas i den redovisningsperiod under vilken förskotts- eller a conto-betalningen har mottagits respektive lämnats enligt 13 kap. 6 § 3 resp. 16 § 2 ML.⁹⁹³ Det utgör en skillnad jämfört med inkomstskatten, där det s.k. kopplade området gäller även redovisning av förskott och a conton (14 kap. 2 § IL). Tankar har dock förekommit om att upphäva kopplingen till den

⁹⁹⁰ Se 26 kap. 26 och 30 §§ SFL.

⁹⁹¹ Se 62 kap. 3 § första st. SFL.

⁹⁹² Se 61 kap. 4 § SFL.

⁹⁹³ Se även 1 kap. 3 § andra st. ML.

civilrättsliga redovisningsrätten och god redovisningssed angående när redovisning ska ske avseende moms respektive inkomstskatt – se SOU 2002:74 respektive SOU 2008:80.

32 200 000 Periodisk sammanställning, skyldighet att lämna

En periodisk sammanställning, och inte bara momsdeklarationen, ska lämnas för gränsöverskridande omsättning *till* annat EU-land av varor eller tjänster av momsregistrerad eller registreringskyldig som har:

- sålt en vara och omsättningen undantas från skatteplikt på grund av att köparen är beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person i annat EU-land och varan har transporterats till denne i ett annat EU-land (3 kap. 30 a § ML);
- överfört en vara från sin verksamhet i Sverige till en verksamhet som vederbörande bedriver i ett annat EU-land;
- sålt en tjänst och omsättningen föranleder inte skyldighet att redovisa utgående moms på grund av att den – enligt 5 kap. 5 § ML angående placeringen av omsättning av tjänster – skett till en köpare som är beskattningsbar person i ett EU-land, om denne är skattskyldig där för förvärvet av tjänsten (omvänd skattskyldighet), vilket också förutsätter att tjänsten är skattepliktig i det andra EU-landet.

En periodisk sammanställning ska lämnas för uppgifter om varor varje kalendermånad, för uppgifter om tjänster varje kalenderkvartal och för uppgifter om varor och tjänster varje kalendermånad.⁹⁹⁴

Tillhandahållande av tjänst enligt 5 kap. 5 § ML till en beskattningsbar person i annat EU-land är således det fall av tjänst för vilken skyldighet att redovisa omsättningen i periodisk sammanställning föreligger, förutsatt att förvärvad tjänst är skattepliktig där och att den förvärvande näringsidkaren ska redovisa moms på förvärvet.⁹⁹⁵ Lagstiftaren utgår beträffande kravet på att tjänsten ska vara mervärdesskattepliktig i det andra EU-landet från att den svenske tillhandahållaren av tjänsten ska sätta sig in i det andra landets nationella momsregler.⁹⁹⁶ Enligt ett ställningstagande från SKV ska det dock räcka med att säljaren stämmer av i mervärdesskattedirektivet att omsättningen av tjänsten i fråga omfattas av obligatoriskt undantag från skatteplikt enligt art. 132-137 och 142-153.⁹⁹⁷ Då kan säljaren anta att det andra landet inte har skatteplikt för tjänsten, och anger *inte* omsättningen i periodisk sammanställning.

⁹⁹⁴ Se 35 kap. 2 § första st. och 3 § första och andra st. SFL; prop. 2010/11:165 Del 2 s. 841. Se även Forssén 2018 (5) s. 21.

⁹⁹⁵ Se art. 196/214 i mervärdesskattedirektivet.

⁹⁹⁶ Se prop. 2009/10:15 s. 95 och 233.

⁹⁹⁷ Se SKV:s ställningstagande 2009-12-07, dnr 131 805991-09/111.

32 300 000 Krav på att ha kassaregister

I 39 kap. 4-10 §§ SFL stipuleras dokumentationsskyldighet som avser kassaregister. Dessa regler i SFL har ersatt lagen (2007:592) om kassaregister m.m.,⁹⁹⁸ och innebär i översikt följande:

I SFL avses med kassaregister: kassaapparat, kassaterminal, kassasystem och liknande apparatur för registrering av försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort.⁹⁹⁹

39 kap. 4 §: Den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort ska använda kassaregister.¹⁰⁰⁰

39 kap. 5 §: Skyldigheten att använda kassaregister gäller inte för den som

1. bara i obetydlig omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort,
2. är befriad från skattskyldighet enligt IL för inkomst från sådan försäljning som avses i 39 kap. 4 § SFL,
3. bedriver taxitrafik enligt taxitrafiklagen (2012:211),
4. säljer varor eller tjänster genom distansavtal eller hemförsäljningsavtal,
5. säljer varor eller tjänster med hjälp av en varuautomat eller annan liknande automat eller i en automatiserad affärslokal, eller
6. anordnar automatspel enligt lagen (1982:636) om anordnande av visst automatspel eller enligt lotterilagen (1994:1000).¹⁰⁰¹

Vid bedömningen enligt pkt 1 här ovan av om det är fråga om försäljning i obetydlig omfattning ska det särskilt beaktas om försäljningen normalt uppgår till eller kan antas komma att uppgå till sammanlagt högst fyra prisbasbelopp under ett beskattningsår.¹⁰⁰²

39 kap. 6 §: Vid tillämpningen av 39 kap. 4 och 5 §§ SFL ska självständiga verksamheter inom ramen för en näringsverksamhet bedömas var för sig.¹⁰⁰³

⁹⁹⁸ Se pkt 21 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna i SFL.

⁹⁹⁹ Se 39 kap. 2 § första st. första ledet SFL.

¹⁰⁰⁰ Se 39 kap. 4 § SFL.

¹⁰⁰¹ Se 39 kap. 5 § första st. SFL.

¹⁰⁰² Se 39 kap. 5 § andra st. SFL.

¹⁰⁰³ Se 39 kap. 6 § SFL.

39 kap. 7 §: All försäljning och annan löpande användning av ett kassaregister ska registreras i kassaregistret.¹⁰⁰⁴ Vid varje försäljning ska ett av kassaregistret framställt kvitto tas fram och erbjudas kunden.¹⁰⁰⁵

39 kap. 8 § Ett kassaregister ska på ett tillförlitligt sätt visa

1. alla registreringar som har gjorts, samt
2. programmeringar och inställningar som utgör behandlingshistorik enligt BFL.¹⁰⁰⁶

Kassaregistret ska vara certifierat.¹⁰⁰⁷

39 kap. 9 §: SKV får i enskilda fall besluta om undantag från skyldigheter som gäller kassaregister om

1. behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt, eller
2. en viss skyldighet är oskälig.¹⁰⁰⁸

Ett beslut om undantag får förenas med villkor.¹⁰⁰⁹

39 kap. 10 §: Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela ytterligare föreskrifter om

1. krav på kassaregister,
2. teknisk kontroll av kassaregister,
3. användning av kassaregister, och
4. undantag från skyldigheter som gäller kassaregister.¹⁰¹⁰

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om certifiering av kassaregister.¹⁰¹¹

I sistnämnda hänseende har inhämtats från SKV:s hemsida, www.skatteverket.se, att några certifierade kassaregister i egentlig mening inte finns. Ett kassaregister som har en tillverkardeklaration och som är anslutet till en certifierad kontrollenhet enligt SKVFS 2009:2 uppfyller enligt SKV lagstiftarens krav på certifierat kassaregister.¹⁰¹² Kombinationen av tillverkardeklarerat kassaregister och certifierad kontrollenhet benämns vardagligt ibland som ”certifierat kassaregister”. Av

¹⁰⁰⁴ Se 39 kap. 7 § första st. SFL.

¹⁰⁰⁵ Se 39 kap. 7 § andra st. SFL.

¹⁰⁰⁶ Se 39 kap. 8 § första st. SFL.

¹⁰⁰⁷ Se 39 kap. 8 § andra st. SFL.

¹⁰⁰⁸ Se 39 kap. 9 § första st. SFL.

¹⁰⁰⁹ Se 39 kap. 9 § andra st. SFL.

¹⁰¹⁰ Se 39 kap. 10 § första st. SFL.

¹⁰¹¹ Se 39 kap. 10 § andra st. SFL.

¹⁰¹² Se SKVFS 2016:1, SKV:s föreskrifter om ändring i SKV:s föreskrifter (SKVFS 2009:2) om kontrollenhet till kassaregister.

tillverkardeklarationen ska framgå att kassaregistret överensstämmer med de krav som ställs i SKVFS 2014:9.¹⁰¹³ Certifiering av kontrollenheter utförs av företag som är ackrediterade för detta av Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll (SWEDAC).

39 kap. 8 a § Undantag för näringsidkare utan fast driftställe i Sverige

En näringsidkare utan fast driftställe i Sverige får, i stället för ett kassaregister som uppfyller kraven enligt svenska bestämmelser, använda ett kassaregister som har prövats enligt bestämmelserna i ett annat land inom EES, om prövningen visar att registret uppfyller likvärdiga krav.¹⁰¹⁴

¹⁰¹³ Se även SKVFS 2014:15, SKV:s föreskrifter om ändring i SKV:s föreskrifter (SKVFS 2014:9) om krav på kassaregister.

¹⁰¹⁴ Se 39 kap. 8 a § SFL, införd den 1 maj 2017 genom SFS 2017:194.

KÄLLFÖRTECKNING

Litteratur

Alhager, Eleonor (*numera Kristoffersson*)

- Mervärdesskatt vid omstruktureringar. Iustus förlag. Uppsala 2001 [Cit. Alhager 2001]
- Något om den svenska uttagsbeskattningen på momsområdet efter EG-domstolens dom i Hotel Scandic Gåsabäck, artikel i Skattenytt 2005 s. 178-185 [Cit. Alhager 2005]

Avtalslagen 2010 (som inte är antagen av Sveriges Riksdag), www.avtalslagen2010.se

Bergström, Sture m.fl.

- Bergström, Sture, Håstad, Torgny, Lindblom, Per Henrik och Rylander, Staffan, Juridikens termer, åttonde upplagan. Almqvist & Wiksell Förlag/Liber AB. Falköping 1997 [Cit. Bergström m.fl. 1997]

Bernitz, Ulf m.fl.

- Bernitz, Ulf, Pehrson, Lars, Rosén, Jan och Sandgren, Claes, Immaterialrätt och otillbörlig konkurrens Fjortonde upplagan, 2017 [Cit. Bernitz m.fl. 2017]

Cervin, Ulf

- Piratens Lagsaga. Bokförlaget Signum i Lund. Lund 1982 [Cit. Cervin 1982]

Dahlberg, Mattias

- Beskattning av ”danska holdingbolag” – dansk internationell skatterätt i svensk jämförelse, artikel i Skattenytt 2001 s. 236-254 [Cit. Dahlberg 2001]

Dickson, Björn

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

Eklund, Erik

- Kultur utan moms, artikel i Svensk skattetidning 1991 s. 267-275 [Cit. Eklund 1991]

Forssén, Björn

- Aktuella förslag på momsområdet sommaren/hösten 1995: Slopade fiktiva moms och nya momsregler för begagnade varor, konstverk, samlarföremål, antikviteter, resebyråverksamhet samt nya undantag från momsplikten och nya bestämmelser om livsmedel och dagstidningar och nya tidpunkter för redovisning av moms. Artikel i Redovisningskonsulten (numera Konsulten) 6 1995 s. 26-35 [Cit. Forssén 1995 (2)] Se: www.forssen.com
- Bemanningsföretagens momsstatus inom vård och omsorg, artikel i Svensk skattetidning 2017 s. 15-25 [Cit. Forssén 2017 (4)] Se: www.forssen.com
- Bitcoins och mervärdesskatt, artikel i Svensk skattetidning 2017 s. 95-106 [Cit. Forssén 2017 (3)] Se: www.forssen.com
- EG-förordning om tillämpning av sjätte momsdirektivet, artikel i Ny Juridik 1/2005 s. 66-85 [Cit. Forssén 2005 (2)] Se: www.forssen.com
- EG-förordning om tillämpning av sjätte momsdirektivet, artikel i Svensk skattetidning 2005 s. 118-133 [Cit. Forssén 2005 (1)] Se: www.forssen.com

- EG-rättskonformitet mellan vissa begrepp i ML och den nationella svenska inkomstskatterätten. VJS. Stockholm 2008 [Cit. Forssén 2008] Se: www.forssen.com
- EG-rättslig analys av hänvisningen till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp för bestämning av begreppet yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelagen. VJS. Stockholm 2007 [Cit. Forssén 2007 (1)] Se: www.forssen.com
- Föredrag av Björn Forssén på Svensk Juriststämma 2001-11-14 (Stockholmsmässan i Älvsjö), Moms och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten (SKM och EBM). Arrangör VJS. [Cit. Forssén FöreläsningsPM Svensk Juriststämma 2001-11-14] Se: www.forssen.com
- Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer: Andra upplagan. Melker Förlag. Laholm 2018 [Cit. Forssén 2018 (7)]
- Gamla momsfrågor som nya – intygsmoms då, korrigeringsmoms nu, artikel i Svensk skattetidning 2006 s. 375-377 [Cit. Forssén 2006] Se: www.forssen.com
- IMPAKT – Avtal och momsproblem: Andra upplagan. Melker Förlag. Laholm 2018 [Cit. Forssén 2018 (2)]
- IMPAKT – Momsnyckeln: Andra upplagan. Melker Förlag. Laholm 2018 [Cit. Forssén 2018 (5)]
- Konkurrensfördelar med varuomsättning efter momsfria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster, artikel i Balans Fördjupningsbilaga 1 2018 s. 1-8, publicerad 2018-01-18 på www.tidningenbalans.se [Cit. Forssén 2018 (3)] Se: www.forssen.com
- Mervärdesskatt En läro- och grundbok i moms. Publica. Stockholm 1993 [Cit. Forssén 1993]
- Mervärdesskatt En handbok (2 uppl.). Publica. Stockholm 1994 [Cit. Forssén 1994]
- Mervärdesskatt En handbok Supplement nr 1 1994. Publica. Stockholm 1994 [Cit. Forssén 1994 Supplement I]
- Momsen och fakturan: Andra upplagan. Melker Förlag. Laholm 2018 [Cit. Forssén 2018 (6)]
- Momsens verksamhetsbegrepp i dåtid, nutid och framtid, artikel i Svensk skattetidning 2007 s. 538-557 [Cit. Forssén 2007 (2)] Se: www.forssen.com
- Momsfritt i EU – moms i Sverige? Artikel i Ny Juridik 4/2000 s. 69-83 [Cit. Forssén 2000 (1)] Se: www.forssen.com
- Momshandboken Enligt 1998 års regler. Norstedts Juridik. Stockholm 1998 [Cit. Forssén 1998]
- Momshandboken Enligt 2001 års regler. Norstedts Juridik. Stockholm 2001 [Cit. Forssén 2001]
- Moms – några frågor avseende "gamla" och "nya" regler, artikel i Skattenytt 1996 s. 533-541 [Cit. Forssén 1996] Se: www.forssen.com
- Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn – skapar flera momsproblem än den åtgärdar? Artikel i Ny Juridik 1/2007 s. 46-60 [Cit. Forssén 2007 (3)] Se: www.forssen.com
- Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn – skapar flera momsproblem än den åtgärdar? Artikel i Svensk skattetidning 2007 s. 195-206 [Cit. Forssén 2007 (4)] Se: www.forssen.com
- 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 (5)]
- Pedaseminarium den 10 mars 2016, vid Örebro universitet (JPS), seminarieledare: jur. dr Björn Forssén; kontakt vid JPS, professor Laura Ervo. Titel: Pedagogisk plattform för skattestudier, se:

www.forssen.com. I samband med seminariet distribuerades via JPS,

bl.a. Paper on The Making of Tax Laws (se www.forssen.se och www.oru.se)

- Personalvård, går utvecklingen mot en vidare avdragsrätt på momsområdet än på inkomstskatteområdet? Artikel i Balans 6-7 2000 s. 34-41 [Cit. Forssén 2000 (2)]
- Produktansvar – introduktionsbok Andra upplagan. Melker Förlag. Laholm 2018 [Cit. Forssén 2018 (4)]
- Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (2)]
- 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 (där förstaupplagan finns)
- Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB. Stockholm 2011 [Cit. Forssén 2011] Se: www.forssen.com
- Svensk moms i EU. Juridik & Samhälle. Stockholm 1995 [Cit. Forssén 1995 (1)]
- Särskilda regler om momsskyldighet. Melker Förlag. Laholm 2018 [Cit. Forssén 2018 (1)]
- The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law: Third edition. Melker Förlag. Laholm 2017 [Cit. Forssén 2017 (1)]
- The Making of Tax Laws – Law and Language issues. Melker Förlag. Laholm 2016 [Cit. Forssén 2016]
- Två frågor om moms. Fördelningsnyckel vid förskott samt royalty i dödsbo, artikel i Skattenytt 1997 s. 467-468 [Cit. Forssén 1997] Se: www.forssen.com
- Vissa momsfrågor avseende fastighetsområdet, artikel i Svensk skattetidning 2017 s. 309-320 [Cit. Forssén 2017 (2)] Se: www.forssen.com
- Ang. e-brev från mig till finansdepartementet med förslag om lagändringar:
 - E-brev till finansdepartementet 2014-11-26 med mitt remissyttrande, med komplettering 2015-03-05, över SOU 2013:62 och utkastet till lagrådsremiss samt, genom kompletteringen, även över SOU 2014:76 (svar från finansdepartementet återfinns på s. 294 i prop. 2014/15:131), s. 200
 - E-brev till finansdepartementet 2014-12-12 och finansdepartementets svar 2014-12-16 (Dnr. Fi2014/4452), s. 90 och 348
 - E-brev till finansdepartementet 2018-01-05 och finansdepartementets svar 2018-01-10 ang. COM(2017) 569 final, s. 331
- Ang. e-brev från mig till EU-kommissionen ang. TTIP-avtalet:
 - E-brev till EU-kommissionen 2016-02-05 och EU-kommissionens svar 2016-04-28 [(2016)679109], s. 54

Furberg, Per, Bernhard, Stefan, Lindgren, Lars och Johansson, Lars

- Elektroniska pengar: juridiska aspekter. Faktas Digitala Bibliotek. Fakta Info Direkt Sweden AB. Stockholm 2000 [Cit. Furberg m.fl. 2000]

Gunnarsson, Åsa och Svensson, Eva-Maria

- Genusrättsvetenskap. Studentlitteratur. Lund 2009 [Cit. Gunnarsson och Svensson 2009]

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]

Kellgren, Johan Henric

- Afhandling om N ringst nget i gemen och Skr n i synnerhet. Fristående parti i det av Johan Henric Kellgren utgivna Nya Handels-biblioteket 1784. Boken utgiven i ny upplaga av Natur och Kultur. Stockholm 1954. [Cit. Kellgren 1784]

Melin, Stefan

- Juridikens begrepp (4:e upplagan). Iustus förlag. Uppsala 2010 [Cit. Melin 2010]

Mo ll, Christina

- Harmoniserade tulltaxor: Införlivande, tolkning och tillämpning av internationella regler f r varuklassificering. Juristförlaget i Lund. Lund 1996 [Cit. Mo ll 1996]

Nergelius, Joakim

- De europeiska domstolarna och det svenska äganderättsskyddet. Norstedts Juridik. Stockholm 2012 [Cit. Nergelius 2012]

Nilsson Piraten, Fritiof

- Bombi Bitt och jag.   Fritiof Nilsson Piraten 1955. Alb. Bonniers boktryckeri 1967. Stockholm – originalutgåva 1932

NORSTEDTS SVENSKA ORDBOK Utarbetad vid Språkdata G teborgsuniversitet. Norstedts Förlag AB. Stockholm 1991 (red. Sture All n) [Cit Norstedts svenska ordbok 1991]

Olsson, Stefan

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

Peczenik, Aleksander

- Rätten och förnuftet En lärobok i allmän rättslära. Norstedts Förlag AB. Stockholm 1986 [Cit. Peczenik 1986]

Petri, Gunnar

- Rätten till menuetten: Historien om musikens värde. Kungl. Musikaliska akademiens skriftserie nr 92, Bokförlaget Atlantis AB. Stockholm 2000 [Cit. Petri 2000]

Rendahl, Pernilla

- Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies. IBFD. Amsterdam 2009 [Cit. Rendahl 2009]

Schultz, M rten

- Condictio indebiti och obehörig vinst vid felaktiga antaganden om momsattser, 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. København 2004 [Cit. Stensgaard 2004]

Sveriges advokatsamfund

- Remissvar 2004-12-22 till finansdepartementet på förslag om en EG-förordning med vissa tillämpningsföreskrifter för specifika regler i sjätte direktivet (Sveriges advokatsamfunds dnr R-2004/1266). Jag var med om att ta fram advokatsamfundets remissvar.
- Vägledande regler om god advokatsed: Med kommentar, reviderad juni 2016. www.advokatsamfundet.se [Cit. Sveriges advokatsamfund juni 2016]

Wennergren, Bertil

- Förvaltningsprocess. Norstedts. Stockholm 1971 [Cit. Wennergren 1971]

Wiman, Bertil, Bjuvberg, Jan och Burmeister, Jari

- Fasta etableringsställen och fasta driftställen, artikel i Svensk skattetidning 2016 s. 91-92 [Cit. Wiman m.fl. 2016]

Wikipedia – www.wikipedia.org

Öberg, Jesper

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

Offentligt tryck, m.m.

Skatteutskottets betänkanden

bet. 1994/95:SkU7 – Mervärdesskatten och EG

bet. 1995/96:SkU12 – Mervärdesskatt på allmänna nyhetstidningar

bet. 2001/02:SkU12 – Sänkt mervärdesskatt på böcker och tidskrifter, en skattereduktion för pensionärer, sänkta socialavgifter i stödområdet, m.m. (prop. 2001/02:45)

Regeringens propositioner

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

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

Prop. 1978/79:141 – om redovisning av mervärdesskatt, m.m.

Prop. 1989/90:74 – Ny taxeringslag m.m.

Prop. 1989/90:110 Del 1 – Reformerad inkomst- och företagsbeskattning

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

Prop. 1991/92:50 – om sänkning av mervärdesskatten på vissa varor och tjänster, m.m.

Prop. 1992/93:190 – om mervärdesskatt på väg- och broavgifter, 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. 1995/96:45 – Mervärdesskatt på allmänna nyhetstidningar
 Prop. 1995/96:58 – EG:s andra förenklingsdirektiv och den svenska mervärdesbeskattningen
 Prop. 1996/97:10 – Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet
 Prop. 1996/97:100 Del 1 – Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.
 Prop. 1997/98:148 – Gruppregistrering i mervärdesskattesystemet, m.m.
 Prop. 1998/99:15 – Omstrukturering och beskattning
 Prop. 1998/99:69 – Särskilda mervärdesskatteregler för investeringsguld
 Prop. 1998/99:130 Del 1 – Ny bokföringslag m.m.
 Prop. 1999/2000:58 – Mervärdesskattefrågor med anledning av Öresundsförbindelsen
 Prop. 1999/2000:82 – Mervärdesskatt vid överlåtelse och nyttjande av fastigheter
 Prop. 2001/02:28 – Utländska företagens mervärdesskatt i Sverige
 Prop. 2001/02:45 – Sänkt mervärdesskatt på böcker och tidskrifter, m.m.
 Prop. 2002/03:5 – Vissa mervärdesskattefrågor, m.m.
 Prop. 2002/03:77 – Mervärdesskatteregler för elektronisk handel samt för radio- och TV-sändningar
 Prop. 2003/04:26 – Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt
 Prop. 2003/04:76 – Vissa fastighetstaxeringsfrågor, m.m.
 Prop. 2004/05:15 – Mervärdesskatt vid omsättning av gas och el, m.m.
 Prop. 2005/06:130 – Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn
 Prop. 2007/08:25 – Förlängd redovisningsperiod och vissa andra Mervärdesskattefrågor
 Prop. 2008/09:88 – Ny kommissionslag
 Prop. 2009/10:15 – Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning
 Prop. 2010/11:1 - Budgetpropositionen för 2011
 Prop. 2010/11:28 – Vissa tekniska mervärdesskattefrågor
 Prop. 2010/11:165 Del 2 – Skatteförfarandet
 Prop. 2011/12:1 – Budgetpropositionen för 2012
 Prop. 2011/12:94 – Nya faktureringsregler för mervärdesskatt m.m.
 Prop. 2012/13:124 – Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen
 Prop. 2013/14:1 – Budgetpropositionen för 2014
 Prop. 2013/14:16 – Förändrad hantering av mervärdesskatt vid import
 Prop. 2013/14:27 – Vissa skattefrågor
 Prop. 2013/14:224 – Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster
 Prop. 2014/15:1 – Budgetpropositionen för 2015
 Prop. 2014/15:131 – Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor
 Prop. 2015/16:19 – Vissa frågor på området för indirekta skatter
 Prop. 2015/16:51 – Undantag från mervärdesskatt för vissa posttjänster
 Prop. 2015/16:79 – En ny tullag
 Prop. 2016/17:14 – Ny definition av fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen

Regeringens lagrådsremisser

Lagrådsremissen den 19 augusti 2009 – Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning, s. 256 och 384

Statens offentliga utredningar etc.

Ds 1998:14 – Digitala signaturer – en teknisk och juridisk översikt, s. 197
Ds 2009:58 – Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m., s. 60, 78, 139 och 314
Finansdepartementets brevsvår 2014-12-16 på uppmärksammande av förmodad lucka i lagen 2014-12-12, dnr. Fi2014/4452, s. 90 och 348
Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23. Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen, s. 36 och 78
Finansdepartementets remiss 2004-11-04 med förslag om en EG-förordning med vissa tillämpningsföreskrifter för specifika regler i sjätte direktivet, dnr Fi2004/5143, s. 225
SOU 1989:35 Del 1 – Reformerad mervärdesskatt m.m., s. 182, 183, 203, 242, 281, 282, 301 och 302
SOU 1993:75 – Vissa mervärdesskattefrågor II – Offentlig verksamhet m.m., s. 265
SOU 1994:31 – Vissa mervärdesskattefrågor III – Kultur m.m., s. 305
SOU 1994:88 – Mervärdesskatten och EG, s. 125
SOU 1995:37 – Vårt dagliga blad – stöd till svensk dagspress (Betänkande av Pressutredningen -94), s. 264 och 265
SOU 1995:69 – Betaltjänster, s. 199
SOU 1998:14 – E-pengar – näringsrättsliga frågor, s. 196, 197, 199, 200, 281 och 282
SOU 1999:133 – Kommunkontosystemet och rättvisan – moms, kommunerna och konkurrensen, s. 309
SOU 2002:74 (Del 1 och Del 2) – Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv. Betänkande av Mervärdesskatteutredningen, s. 39, 60, 62, 78, 79, 101, 156, 277, 313, 314, 379 och 447
SOU 2006:90 – På väg mot en enhetlig mervärdesskatt, s. 177, 285, 295, 298, 302, 303, 304, 305 och 313
SOU 2008:80 (Del 1 och Del 2) – Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet, s. 101 och 447
SOU 2009:58 Del 3 – Skatteförfarandet, s. 210 och 211
SOU 2009:65 – Moderniserade skatteregler för ideell sektor. Betänkande av stiftelse- och föreningsskatteutredningen., s. 314
SOU 2013:62 – Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet, s. 200
SOU 2014:76 – Fortsatt utveckling av förvaltningsprocessen och specialisering för skattemål, s. 200
SOU 2015:5 – En ny svensk tullagstiftning, s. 212
Fi2008/4219 (Regeringens svar till EU-kommissionen ang. 4 kap. 8 § ML) – återfinns på www.momsinstitutet.se, s. 313
Fi2011/414 (Regeringens ansökan till EU-kommissionen) – återfinns på www.momsinstitutet.se, s. 313
Veckobrevet från EU-representationen i Bryssel vecka 30 år 2004, www.regeringen.se, s. 275

RSV:s/SKV:s föreskrifter, skrivelser och ställningstaganden, m.m.

Föreskrifter

SKVFS 2005:14, SKV:s föreskrifter om förenklad faktura enligt mervärdesskattelagen, s. 428
SKVFS 2007:13, SKV:s föreskrifter SKVFS 2007:13 om ändring i SKV:s föreskrifter (SKVFS 2005:14) om förenklad faktura enligt ML, s. 414 och 428
SKVFS 2009:2, SKV:s föreskrifter om kontrollenhet till kassaregister, s. 449
SKVFS 2014:9, SKV:s föreskrifter om krav på kassaregister, s. 450
SKVFS 2014:15, SKV:s föreskrifter om ändring i SKV:s föreskrifter (SKVFS 2014:9) om krav på kassaregister, s. 450

SKVFS 2016:1, SKV:s föreskrifter om ändring i SKV:s föreskrifter (SKVFS 2009:2) om kontrollenhet till kassaregister, s. 449

Skrivelser och ställningstaganden samt anvisningar

RSN:s meddelanden RSN 1969:30.9 (upphörde genom att ML infördes den 1 juli 1994, jfr RÅ 1995 not. 16), s. 85

RSN:s meddelanden RSN 1969:124.7, s. 310

RSV:s information om nedsättning av eller befrielse från mervärdesskatt RSV Im 1982:3, s. 212

RSV:s anvisningar RSV Im 1984:2 (upphörde i och med utgången av maj månad 2001 enligt RSV 2001:18), s. 334

RSV:s anvisningar RSV Im 1986:5 (upphörde i och med utgången av mars månad 1995 enligt RSV S 1995:6), s. 179

RSV:s skrivelse dnr 26568-91/D29, s. 185

RSV:s skrivelse dnr 9623-96/900, s. 186

SKV:s skrivelse 2004-01-28, dnr 130 151294-04/113, s. 416 och 418

SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113, s. 416, 417, 427, 428, 433 och 434

SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113, s. 413, 415, 417, 419, 429, 430, 431 och 432

SKV:s skrivelse 2004-06-23, dnr 130 407683-04/1152, s. 431

SKV:s ställningstagande 2004-07-08, dnr 130 407673-04/1152, s. 430

SKV:s ställningstagande 2004-07-23, dnr 477317-04/1153, s. 415, 416, 419 och 432

SKV:s ställningstagande 2004-08-18, dnr 130 439981-04/1152, s. 417

SKV:s ställningstagande 2004-09-23, dnr 130 563343-04/113, s. 431

SKV:s ställningstagande 2004-09-23, dnr 130 563353-04/111, s. 431

SKV:s ställningstagande 2004-11-12, dnr 130 641266-04/111, s. 419

SKV:s skrivelse 2005-03-07, dnr 130 113752-05/111, s. 433

SKV:s ställningstagande 2005-03-11, dnr 130 150780-05/111, s. 427

SKV:s ställningstagande 2005-06-27, dnr 130 357195-05/111, s. 427

SKV:s ställningstagande 2005-09-30, dnr 131 505964-05/111, s. 431

SKV:s ställningstagande 2006-01-13, dnr 131 19703-06/111, s. 414

SKV:s ställningstagande 2006-02-14, dnr 131 81324-06/111, s. 411, 414 och 429

SKV:s ställningstagande 2006-07-06, dnr 131 416724-06/111, s. 420

SKV:s ställningstagande 2006-12-13, dnr 131 706451-06/111, s. 409

SKV:s ställningstagande 2006-12-18, dnr 131 664715-06/111 (ersatt av ställningstagandet 2013-07-05), s. 244

SKV:s ställningstagande 2008-10-21, dnr 131 373778-07/111, s. 60

SKV:s ställningstagande 2009-12-07, dnr 131 805991-09/111, s. 447

SKV:s ställningstagande 2009-12-15, dnr 131 932140-09/111, s. 415

SKV:s ställningstagande av 2010-07-09, dnr 131 355983-10/111, s. 68

SKV:s ställningstagande 2011-01-25, dnr 131 38072-11/111 (ersatt av ställningstagandet 2016-05-26), s. 257

SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111 (ersatte ställningstagande av 2010-03-11, dnr 131 19677-10/111), s. 359, 367, 389, 406, 421, 422, 424, 425 och 426

SKV:s ställningstagande 2013-07-05, dnr 131 340930-13/111 (ersatt av ställningstagandet 2015-12-10), s. 244

SKV:s ställningstagande 2014-02-14, dnr 131 770374-13/111, s. 327

SKV:s ställningstagande 2014-05-12, dnr 131 253470-14/111, s. 103 och 418

SKV:s ställningstagande 2014-11-13, dnr 131 622690-14/111, s. 393

SKV:s ställningstagande 2014-11-21, dnr 131 639684-14/111 (upphävdes av SKV genom ställningstagande 2017-11-20, dnr 202 458372-17/111), s. 347

SKV:s ställningstagande 2015-12-10, dnr 131 656823-15/111 (ersatt av ställningstagandet 2016-03-31), s. 244

SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111, s. 244, 246 och 248
SKV:s ställningstagande 2016-05-26, dnr 131 209264-16/111, s. 257
SKV:s ställningstagande 2017-06-29, dnr 202 279841-17/111, s. 434

Handledningar

RSV:s information om hur man redovisar moms i samband med en konkurs: Moms vid konkurs [RSV 556 utg 1 (maj 1984)] – Cit. RSV:s Moms vid konkurs 1984, s. 169
RSV:s Handledning för mervärdesskatt 1993 (RSV 553 utg 6), s. 334
SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005 (SKV 553 utgåva 16), s. 170
SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2009 Del 2 (SKV 554 utgåva 4), s. 170
SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2010 Del 2 (SKV 554 utgåva 5), s. 170
SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1 (SKV 553 utgåva 24), s. 32, 57, 60, 101, 102, 116, 118, 149, 178, 235, 258 och 264
SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 2 (SKV 554 utgåva 8), s. 233
SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014 (SKV 553 & SKV 554), s. 116, 149, 256 och 257

Övrigt offentligt material

1177Vårdguiden Uppsala län, www.1177.se, s. 309

EU-källor

Primärrätt

EG-fördraget [har ersatts av FEUF]
Fördraget om EU:s funktionssätt, FEUF [har ersatt EG-fördraget (Romfördraget)]

Sekundärrätt

EG:s andra förenklingsdirektiv (95/7/EG)
EG:s förordning (EG) nr 883/2004 om social trygghet
EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) – sjätte direktivet (ersatt av mervärdesskattedirektivet)
EU-kommissionens förslag den 11 oktober 2011 till En gemensam europeisk köplag baserad på valfrihet: Vanliga frågor (MEMO/11/680)
Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002
Faktureringsdirektivet 2001/115/EG [ersatt av faktureringsdirektivet 2010/45/EG]
Faktureringsdirektivet 2010/45/EU
Fusionsdirektivet 90/434/EEG [ersatt av fusionsdirektivet 2009/133/EG]
Fusionsdirektivet 2009/133/EG
Rådets direktiv 94/5/EG (Harmonisering av beskattningen av begagnade varor m.m.)
Rådets direktiv 98/80/EG om komplettering av det gemensamma systemet för mervärdesskatt och om ändring av direktiv 77/388/EEG
Rådets direktiv 2003/92/EG av den 7 oktober 2003 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller bestämmelserna om platsen för leverans av gas och el
Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt – mervärdesskattedirektivet (ersatte den 1 januari 2007 EG:s första och sjätte mervärdesskattedirektiv)
Rådets direktiv 2008/8/EG om ändring av mervärdesskattedirektivet med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (omsättningslandsdirektivet för tjänster)
Rådets direktiv 2009/47/EG av den 5 maj 2009 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller reducerade mervärdesskattesatser
Rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009 om ändring av olika bestämmelser i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt
Rådets förordning (EU) nr 967/2012 om ändring i EU-förordning 282/2011
Rådets förordning (EU) nr 1042/2013 om ändring i EU-förordning 282/2011

Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (omarbetning) [tillämpningsförelördningen]
Rådets trettönde direktiv (86/560/EEG) [det s.k. trettönde direktivet]
The E-Money Directive (2000/46/EC)
Unionstillkoden, förordning (EU) nr 952/2013 (ersatte den 1 maj 2016 gemenskapstillkoden (EEG) nr 2913/92)
Övergångsordningen för varuhandeln mellan EU-länderna (91/680/EEG)

EU-hemsidor

Europaparlamentets hemsida: www.europarl.europa.eu.
EU:s hemsida: www.europa.eu

Övrigt

COM(2017) 569 final – EU-kommissionens förslag den 4 oktober 2017 till ett definitivt system för handeln mellan EU-länder, s. 315 och 331

2007/2311 K(2008) 2803 (EU-kommissionens formella underrättelse den 26 juni 2008 om behandlingen av ideella föreningar och registrerade trossamfund i ML) – återfinns på www.momsinstitutet.se, s. 313

EU-kommissionens e-svar den 28 april 2016 [(2016)679109] till Björn Forssén ang. TTIP, s. 54

Europakonventionen (EKMR)

Den Europeiska Konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna av den 4 november 1950 [och dess tp nr 1]

Momsinstitutet – Föreningen för forskning om mervärdesskatt och andra indirekta skatter

Hemsida: www.momsinstitutet.se

Rättsfall

EU-domstolens domar

89/81 (Hong-Kong Trade), Rec. 1982 p. 1277, s. 25
268/83 (Rompelman), REG 1985 s. 83 [svensk specialutgåva], s. 26, 112 och 402
Förenade målen 123 och 330/87 (Jeunehomme), ECR 1988 p. 4517, s. 439
235/85 (kommissionen mot Nederländerna), Rec. 1987 p. I-1471; Jur. 1987 blz. I-1471, s. 114 och 181
342/87 (Genius Holding), ECR 1989 p. 4227, s. 67 och 439
348/87 (SUFA), Rec. 1989 p. I-1737; Jur. 1989 blz. I-1737, s. 95, 114, 181 och 231
173/88 (Henriksen), Rec. 1989 p. 2763; ECLI:EU:C:1989:329, s. 151
320/88 (Safe), REG 1990 s. 295 [svensk specialutgåva], s. 57
C-186/89 (W. M. van Tiem), Rec. 1990 p. I-4363; Jur. 1990 blz. I-4363, s. 114 och 181
Förenade målen 6 och 9/90 (Francovich och Bonifaci), REG 1991 s. I-435 [svensk specialutgåva], s. 335
C-60/90 (Polysar), REG 1991 s. I-227 [svensk specialutgåva], s. 24

C-97/90 (Lennartz), REG 1991 s. I-299, s. 440
 C-202/90 (Ayuntamiento de Sevilla), REG 1991 s. I-385 [svensk specialutgåva], s. 23
 C-163/91 (Van Ginkel et al.), ECR 1992 p. I-5723, s. 263
 C-333/91 (Sofitam), Rec. 1993 p. I-3513, s. 24 och 182
 C-468/93 (Belastingdienst Grote Ondernemingen), REG 1996 s. I-1721, s. 151
 C-155/94 (Wellcome Trust), REG 1996 s. I-3013, s. 24 och 182
 C-230/94 (Enkler), REG 1996 s. I-4517, s. 24
 C-317/94 (Elida Gibbs), REG 1996 s. I-5339, s. 60
 C-2/95 (SDC), REG 1997 s. I-3017, s. 114, 181, 189, 190, 191, 198, 273 och 330
 C-80/95 (Harnas & Helm), REG 1997 s. I-745, s. 24
 C-85/95 (Reisdorf), REG 1996 s. I-6257, s. 401 och 439
 C-141/96 (Langhorst), REG 1997 s. I-5073, s. 401 och 439
 Förenade målen C-308/96 och C-94/97 (Madgett och Baldwin), REG 1998 s. I-6229, s. 337
 C-349/96 (CPP), REG 1999 s. I-973, s. 185, 203, 248 och 257
 C-216/97 (Gregg), REG 1999 s. I-4947, s. 23
 C-358/97 (kommissionen mot Irland), REG 2000 s. I-6301, s. 114 och 181
 C-23/98 (Heerma), REG 2000 s. I-419, s. 24
 Förenade målen C-110/98-C-147/98 (Gabalfrisa m.fl.), REG 2000 s. I-1577, s. 441
 C-454/98 (Schmeink & Cofreth och Strobel), REG 2000 s. I-6973, s. 441
 C-455/98 (Salumets m.fl.), REG 2000 s. I-4993, s. 199, 201 och 277
 C-142/99 (Floridienne), REG 2000 s. I-9567, s. 24 och 182
 C-150/99 (Stockholm Lindöpark), REG 2001 s. I-493, s. 114 och 181
 C-240/99 (Skandia), REG 2001 s. I-1951, s. 203 och 257
 C-409/99 (Metropol), REG 2002 s. I-81, s. 440
 C-16/00 (Cibo), REG 2001 s. I-6663, s. 91
 C-99/00 (Lyckeskog), REG 2002 s. I-4839, s. 78
 C-235/00 (CSC), REG 2001 s. I-10237, s. 189, 192, 198, 273 och 330
 C-269/00 (Seeling), REG 2003 s. I-4101, s. 114 och 181
 C-77/01 (EDM), REG 2004 s. I-4295, s. 194
 C-185/01 (Auto Lease Holland), REG 2003 s. I-1317, s. 60
 C-275/01 (Sinclair Collins), REG 2003 s. I-5965, s. 114 och 181
 C-90/02 (Bockemühl), REG 2004 s. I-3303, s. 440
 C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel), REG 2004 s. I-5583, s. 401, 439 och 440
 Förenade målen C-255/02 (Halifax m.fl.), REG 2006 s. I-1609, s. 68 och 440
 C-395/02 (TransportService), REG 2004 s. I-1991, s. 441
 C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), REG 2005 s. I-743, s. 60, 62 och 92
 C-41/04 (Levob), REG 2005 s. I-9433, s. 116 och 149
 C-63/04 (Centralan Property), REG 2005 s. I-11087, s. 110
 C-212/04 (Adeneler m.fl.), REG 2006 s. I-6057, s. 70
 Förenade målen C-394/04 och C-395/04 (Diagnostiko och Ygeia), REG 2005 s. I-10373, s. 257
 C-409/04 (Teleos), REG 2007 s. I-7797, s. 334
 C-111/05 (Aktiebolaget NN mot Skatteverket), förhandsavgörande i RÅ 2007 not. 164, REG 2007 s. I-2697, s. 116 och 149
 C-401/05 (VDP Dental Laboratory), REG 2006 s. I-12121, s. 238
 C-445/05 (Haderer), REG 2007 s. I-4841, s. 257
 C-29/08 (SKF), förhandsavgörande i RÅ 2010 ref. 56, REG 2009 s. I-10413; ECLI:EU:C:2009:665, s. 185
 C-88/09 (Graphic Procédé), REG 2010 s. I-1049; ECLI:EU:C:2010:76, s. 68, 69, 116 och 149
 C-480/10 (kommissionen mot Sverige), ECLI: EU:C:2013:263, s. 94
 C-392/11 (Field Fisher Waterhouse LLP), ECLI:EU:C:2012:597, s. 150
 C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit), ECLI:EU:C:2015:164, s. 82, 83, 242, 243, 244, 246, 250 och 277

C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa), ECLI:EU:C:2015:229, s. 150
C-264/14 (Hedqvist), förhandsavgörande i HFD 2016 ref. 6, ECLI:EU:C:2015:718, s.
188, 192, 194, 195, 196, 198, 201, 277 och 281
C-390/15 (RPO), ECLI:EU:C:2017:174, s. 295 och 296

HFD

RÅ 1985 Aa 97, s. 134
RÅ 1985 1:40, s. 60
RÅ 1986 ref. 46, s. 184 och 321
RÅ 1986 ref. 178, s. 56
RÅ 1988 ref. 42, s. 239 och 240
RÅ 1989 ref. 86, s. 91
RÅ 1991 ref. 105, s. 184 och 321
RÅ 1993 not. 71, s. 191
RÅ 1993 ref. 13, s. 232
RÅ 1993 ref. 57, s. 233
RÅ 1993 ref. 78, s. 170, 171, 173 och 175
RÅ 1994 not. 11, s. 258
RÅ 1994 not. 13, s. 190, 191 och 204
RÅ 1994 not. 422, s. 191
RÅ 1995 not. 16, s. 85 och 86
RÅ 1995 not. 105, s. 204
RÅ 1995 not. 224, s. 185
RÅ 1995 not. 392, s. 308
RÅ 1995 not. 393, s. 308
RÅ 1996 not. 243, s. 191
RÅ 1997 not. 180, s. 60
RÅ 1997 ref. 42, s. 203
RÅ 1998 not. 249, s. 191
RÅ 1998 ref. 40, s. 246 och 250
RÅ 1999 not. 46, s. 191
RÅ 1999 not. 245, s. 207, 208, 209, 210, 211 och 213
RÅ 1999 ref. 14, s. 183
RÅ 1999 ref. 33, s. 99
RÅ 2000 not. 61, s. 56
RÅ 2001 not. 23, s. 185
RÅ 2001 not. 99, s. 123
RÅ 2001 ref. 34 I och II, s. 102
RÅ 2002 not. 108, s. 57
RÅ 2002 ref. 9, s. 304
RÅ 2003 ref. 21, s. 248 och 249
RÅ 2003 ref. 32, s. 263
RÅ 2003 ref. 80, s. 151
RÅ 2005 not. 51, s. 60
RÅ 2005 not. 115, s. 203 och 204
RÅ 2005 ref. 11, s. 197 och 328
RÅ 2005 ref. 20, s. 61
RÅ 2005 ref. 81, s. 70
RÅ 2006 ref. 25, s. 208
RÅ 2006 ref. 58, s. 66
RÅ 2007 not. 164, s. 116 och 149
RÅ 2007 ref. 13, s. 151
RÅ 2009 not. 145, s. 292
RÅ 2009 ref. 40 I och II, s. 334

RÅ 2010 ref. 56, s. 185
HFD 2012 ref. 52, s. 246 och 247
HFD 2012 ref. 56 I, s. 103 och 418
HFD 2013 ref. 25 I och II, s. 96
HFD 2014 ref. 40, s. 327
HFD 2015 not. 56, s. 115
HFD 2015 ref. 29, s. 191
HFD 2016 not. 29, s. 194
HFD 2016 ref. 5, s. 162
HFD 2016 ref. 6, s. 188, 192, 193, 194, 195, 196, 197, 198, 200, 201, 268, 277 och 280
HFD 2016 ref. 50, s. 115
HFD 2016 ref. 51, s. 250
HFD 2016 ref. 75, s. 134
HFD 2016 ref. 82, s. 234
HFD 2017 ref. 20, s. 185
HFD:s dom 2017-02-02, mål nr 3299-16, s. 308
HFD:s dom 2017-03-14, mål nr 5304-16, s. 151
HFD:s dom 2017-04-07, mål nr 5548-16, s. 292
HFD:s dom 2017-05-16, mål nr 6516-16, s. 296
HFD:s dom 2017-05-19, mål nr 1702-16, s. 295

*RSV:s nämnd för rättsärenden/Skatterättsnämndens förhandsbesked*¹⁰¹⁵

RSV/FB Im 1985:13. Beskedet lämnat 1984-11-22, och fastställt 1985-05-24 av HFD i RÅ 1985 Aa 97, s. 134
SRN 2005-12-21, dnr 3-05/I. Refererat i SKV:s rättsfallssammanställning (www.skatteverket.se). Beskedet ej överklagat (lagakraftvunnet), s. 237 och 245
SRN 2011-02-03, dnr 57-09/I. Beskedet ej överklagat (lagakraftvunnet), s. 264
SRN 2017-01-19, dnr 7-16/I. Beskedet ej överklagat (lagakraftvunnet), s. 29
SRN 2017-03-21, dnr 30-15/I. Beskedet ej överklagat (lagakraftvunnet), s. 295
SRN 2017-07-06, dnr 20-16/I. Beskedet ej överklagat (lagakraftvunnet), s. 234
SRN 2017-09-15, dnr 6-17/I. Beskedet ej överklagat (lagakraftvunnet), s. 295

Svea hovrätt/HD

NJA 2010 s. 168 I och II, s. 276
NJÄ 2013 s. 502, s. 200, 276 och 277
Svea hovrätts mål B 1378/96, s. 212, 225 och 226
HD:s mål nr Ö 257-99 (avslag på resningsansökan ang. Svea hovrätts mål B 1378/96), s. 212 och 226
Svea hovrätts mål B 5292-01 m.fl., s. 283

¹⁰¹⁵ För förhandsbesked från tiden före 2007 hänvisar SRN på sin hemsida www.skatteverket.se till SKV:s rättsfallsprotokoll, dvs. till RSV:s rättsfallsprotokoll och SKV:s rättsfallssamling – vilka återfinns på SKV:s hemsida www.skatteverket.se.

SAKREGISTER

A conto	406
A conton	433, 446
ABCSTUXY-modellen	80
Administrativa stödfunktioner	29
Advokater	227
Agentförhållande	75
Aktiebolag	66, 164
Aktivitetskrav	24
Alkoholskatt	65
Allmännyttiga ideella föreningar...	310
Aluminium	318
Anläggningstillgång	122, 414, 428
Anläggningstillgångar	436
Annat identifieringstecken	413
Anställningsavtal	23
Anställningsförhållande.....	23
Antikviteter	420, 425
Arbetsgivare	23
Arkitektbyråer	227
Artists verksamhet.....	162
Auktion.....	33
auktionsförrättare.....	416
Autoliquidation.....	424
Avdrags- eller återbetalningsrätt i blandad verksamhet	117
Avdragsförbud 27, 112, 115, 136, 137, 155, 249, 333	
Avdragsrätt för ingående moms	26
Avdragsrättens uppkomst	401
Avfall.....	30, 423
Avhjälpan av skada.....	99
Azorerna	27
Bank- eller finansieringstjänster....	201
Bank- och finansieringstjänster	44,
181, 187, 227, 288	
skattepliktiga om ej undantag stipulerades	183
Banker	227
Bankräntan innehåller mervärde	183
Barntillsyn i hemmet	246
Base Erosion and Profit Shifting	55
Batches of invoices.....	418, 433
Batterier.....	30
Begagnade varor.....	420, 425
BEPS	55
Beskattningsbar person.....	21, 22, 402
Beskattningsbara personer med liten omsättning skattebefrielse enligt ML sedan 2017	25
Beskattningsunderlag	429
Beskattningsunderlaget	62, 418
Beskattningsunderlaget och bidrag ..	99
Betalautomat	428
Betalkraft	196
Betalningsskyldig.....	21
Betalningsskyldighet.....	40
Bevara räkenskapsinformation.....	442
Bevarande av fakturor.....	441
Bevismål	194
Bevisning	439
Bevisregeln	401
Bevissäkring.....	443
Biblioteksverksamhet.....	295
Bidrag.....	99
Bidragssituation	209
Bildkonst.....	34, 176
Bitcoins	51, 192, 274
Blandad verksamhet.....	117
sammansatta transaktioner	118
Bly.....	318
Bombi Bitt och jag	280
Bostadsrätt	436
Bygg- eller anläggningstjänster.....	404
Bygghandlingar	295
Byggmoms	50
Byggsektorn	31
Byggtjänster	30, 423
Böcker tryckta.....	296
Börsmäklare	227
Böter.....	99
Composite supplies	328
Corporate finance sammansatt tillhandahållande....	184
dansk	24
Datum omsättning.....	418
Datum för utfärdandet.....	412
De icke harmoniserade inkomstskattereglerna.....	52
De sententia ferenda.....	83
Del av verksamhet.....	123
Delrätter till föremål	107
Deponerade belopp	100
Digital cash	196
Digitala böcker på elektronisk väg	295
på fysiska bärare.....	295
Digitala kontanter.....	196
Distansförsäljning	404

DJ-duo	162
Droit de suite	177
Dödsbon	32, 33
EEIG.....	32
Ekonomisk verksamhet	22, 23
genereras inte i sig av tillgång (aktivitetskrav XE "Aktivitetskrav").....	24
Electronic money.....	195
Elektrisk kraft.....	26, 414
Elektriska ackumulatorer.....	30
Elektronisk faktura	410
Elektronisk form.....	437
Elektroniska böcker strömmade eller nedladdade	295
Elektroniska fakturor flera.....	418, 433
Elektroniska pengar.....	195
Elektroniska tjänster... ..	32, 50, 94, 262, 264, 420
Elnät	414
E-money	196
Empiriska studier.....	50
Empiriska undersökningar.....	50
Engångsersättning	60
Enkla bolag.....	32, 34
Entréavgifter.....	291
E-pengar	195, 196
Etylalkohol	319
EU:s råd.....	27
Euro.....	419, 434
Europeisk ekonomisk intressegruppering	32
Europeiska centralbanken.....	434
Faktura.....	438
definition enligt ML	410
elektronisk form.....	433
Fakturera utan företag	84
Faktureringsdirektivet	398
Faktureringsreglerna.....	94
Faktureringsskyldig huvudregeln	403
Faktureringsskyldigheten	399, 403, 409, 433
undantag från	405
Fartyg	44, 290, 424
Fast egendom.....	160, 173, 174
Fast etableringsställe	29
Fastighet	50, 93, 173, 174, 423
Fastigheter	26, 436
Fastigheter i konkursbon	167
Fastighetsbegreppet.....	160
Fastighetsområdet.....	41, 44, 124, 288
Fastighetstjänst	31
Fastighetsägare	50
Felaktig punktskatt.....	63
Fettsyrametylestrar.....	319
FEUF.....	28
Fiktiv moms	50
Filmverk i enkla bolag	164
Financial Transaction Tax.....	14, 269
Finansieringsföretag.....	227
Finansinspektionen	199, 443
Finanssektorn	227
Finguld	30, 423
Fiscal sociology 50, 89, 170, 245, 246, 276, 277, 278, 279, 280, 281, 282, 284, 309	
Flygbensin.....	27
Flygbensin och flygfotogen	291
Flygfotogen	27
Form och tillvägagångssätt	28, 71
Formella krav	441
Formella regler.....	17
Fria och därmed likställda yrken.....	25
Frimärken	259, 290
Frisörtjänst	105
Fritiof Nilsson Piraten.....	279
Frivillig skattskyldighet 31, 32, 33, 50, 153, 156	
Funds.....	195
Fusk.....	441
Fysisk aktivitet.....	24
Fördraget om EU:s funktionssätt	28
Föremål	105
Förenklad faktura	426, 429
Förfarandebestämmelserna	439
Förfarandemissbruk	68, 441
Förmedlare	38, 72, 81, 85
Förmedlingsprovisionen.....	75
Förskott	406, 413, 432, 433, 446
Förskott och a conton.....	100
Förskotts- och a conto-regeln.....	106
Förströelse- eller nöjesattraktion....	292
Försäkrings- eller finansieringstjänster	50
Försäkringsersättning utbetalning av	205
Försäkringsföretag viss varuomsättning av	204
Försäkringstjänster ..	44, 202, 227, 288
Förvaltningsåtgärder	182
Förvärvssyfte.....	25
Förädlingskedjan.....	67
Galvaniska element	30
Gas	26, 31, 423
Gasnät	31
Gemensam bokföring	37
Generell skatteplikt	41

God redovisningssed	62, 101, 411, 446, 447
Goodwill.....	123
Gravöppning eller gravskötsel på allmän begravningsplats	291
Grundläggande regler om moms	17
Gruppboende	250
Grupphuvudman.....	94
Gruvdrift.....	25
Gränsdragningen	146
Gränsdragningsproblem	111
Guld.....	27
Guld som levereras till Sveriges riksbank	291
Gummi.....	319
Handelsbolag.....	32, 164
Handelsbruk	428
Handlare	25
Hanteringen av fordringar	29
HIJ-modellen.....	117
Holdingsbolag.....	24, 403
Hotellrörelse.....	137
Hotellrörelse eller liknande verksamhet.....	136
Hur skyldigheter och rättigheter enligt ML hänger ihop.....	113
Husvagnar	134
Huvudsaklighetsprincipen sammansatta transaktioner.....	118
Hyresrätt.....	436
i eget namn . 38, 39, 40, 49, 72, 73, 75, 77, 81, 261, 263, 335, 349, 379, 382, 388, 416, 420, 425	
Ideella andelar i föremål och objekt	109
Ideella föreningars och registrerade trossamfunds verksamhet	22
Identifiering.....	428
Identitetskontroll köpare.....	217
Idrott.....	42, 45, 285
Idrottsområdet	289, 292, 296
Immateriella rättigheter	123
Immovable property	160, 173, 174
Import.....	26, 40, 46
Import av gas.....	86
Importmoms	50
Inbyte.....	414
Indium	318
Industritillbehör.....	131
Ingenjörbyråer.....	227
Inkasso.....	227
Inkomstslaget näringsverksamhet ...	64
Internationella affärer	17
Internetbaserad sjukvård.....	234
Intygsmomsen	174
Inventarier	436
Inventarium.....	414, 428
Investeringsguld..30, 34, 50, 214, 288, 422, 423	
avdrag som kan göras om beskattningsoptionen inte utnyttjats	221
vad som avses med.....	216
varför undantag finns	218
översikt tillämpning av reglerna	220
Investeringsvara	414, 428, 436
Investeringsvaror.....	26
Johan Henric Kellgren	279
Jordbruksarrende.....	135
Jordbruksverksamhet	25
Jämka avdrag för ingående skatt....	437
Jämkning av ingående moms	26
Jämkningsreglerna avseende ingående moms	174
Kaffe	319
Kakaoböner.....	319
Kartor	295
Karusellhandel	225
Kassaapparater	414
Kassakvitto.....	429
Kassarabatten	430
Kassaregister tillsyn över.....	443
Kemikalier i bulk	319
Kommanditbolag.....	32
Kommissionsavtal.....	77
Kommissionsavtal om köp eller försäljning	77
Kommissionärsförhållanden	80
Kommunikation	42, 257
Kommuns upplåtelse av markområden respektive hamnanläggningar	139, 151
Kommuns upplåtelse av rum till missbrukare.....	115
Koncern.....	95
Konduktiv pedagogik.....	234
Konferensarrangemang	152
Konkursboets status som rättslig figur	50, 173, 174
Konkursbon.....	32, 33
Konstnärer.....	34
Konstnärs framförande.....	227
Konstverk.....	420, 425
Konsulter.....	227
Konsultföretag.....	227
Konsulttjänster avdrag vid avyttring aktier	185
Kontrolländamål	443
Koppar	318

Korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning	143	Modersmjölk, blod eller organ från människor.....	291
Kostnadsfördelning respektive vidarefakturerings	101	Moms enligt EU-rätten.....	207
Kreditnota.....	430	Momsens belopp	429
enligt ML.....	429	Money	196
Kreditnotan.....	413	Motorbränslen.....	428
Kreditnotor	419	Motorcykel.....	424
Kultur	42, 285	Motorcyklar	27
Kulturområdet	45, 289	Motorfordon till utländska beskickningar	27
Kundens registreringsnummer.....	415	Multisportanläggning.....	292
Kundkreditering	429	Musikverk i oskiftade dödsbon	166
Kvalificerade undantag.....	296	Mäklare	26
Kvalificerat undantagen omsättning 26		Mängd och art av omsatta varor och tjänster.....	416
Kvalificerat undantagna omsättningarna	26	Mönsterrätt.....	123
Kyla.....	26	NATO	27
Lager		Naturgassystem.....	31, 423
vissa.....	315	Nedsättning av priset.....	429
Lars Forsell.....	276	Negotiorum gestio.....	100
Legalbevisning	439, 440	Nickel.....	318
Legalitetsprincip.....	28	Normalskattesatsen	26
Livsmedel.....	42, 285, 298	Ny-, till- eller ombyggnad.....	436
Livsmedelsverket	300	Nya transportmedel.....	404
Lotterier.....	45	Nytt transportmedel	424
inräknat vadhållning och andra former av spel	291	Näringsidkare.....	65, 402
Lucka i lagen.....	50	Nöjen.....	42, 285
Luftfartyg	290, 425	Obehandlat ris	318
Lån, aktieägartillskott och dylikt.....	90	Objekt.....	105
Läkemedel	291	Objekt som utgör immateriella rättigheter	107
Läkemedel som säljs till sjukhus.....	27	Offentlig verksamhet.....	25
Löpnummer	412, 413, 428, 431	Okvalificerade undantag	296
Madeira	27	som ger återbetalningsrätt vid omsättning till tredje land.....	296
Maskin.....	414, 428	Okvalificerat undantagen omsättning	26
Maskiner.....	436	Okvalificerat undantagna respektive kvalificerat undantagna omsättningar	43
Massmedieområdet.....	45, 289, 306	Olika tillämpliga momssatser.....	111
Materiella ting	26	Oljeväxter och oljehaltiga frukter ..	318
Means of payment	195	Omsättning.....	36, 37, 84
Medierna	42, 285	Omsättning av varor och tjänster	26
Medlemsavgifter och serviceavgifter	98	Omsättning i flera led samtidigt.....	59
Mellanmannen.....	75	Omsättning kontra ej omsättning	90
Mellanmän.....	32	omsättningsbegreppet.....	57
Mervärde		Omsättningstillgång	122
finansiell tjänst.....	183	Omvänd betalningsskyldighet.....	422
Mervärdesskatt enligt EU-rätten....	206	Omvänd skattskyldighet.....	422, 440
Mervärdesskattebelopp.....	420	Optioner	330
Mervärdesskattegrupp	93, 94, 194	Ord och kontext.....	48
Mervärdesskattegrupper	34, 93	regler om investeringsguld.....	221
Mervärdesskatteprincipen	21	Organisationer utan vinstsyfte.....	52
Mikroskrift	443	Oskiftade dödsbon	50
Mindre belopp	429		
Mineralolja.....	319		

Outsourcing	407, 414
Oädla metaller	30
Oäkta kommissionärsförhållanden ..	85
Palladium.....	319
Pappersform	437
Parkering	50
Parkering, förtöjning och ankring av transportmedel	137
Parkeringsplatser	151
Parkeringsverksamhet	151
Partrederier.....	32, 34
Pengar.....	196
Periodisk organisationstidskrift.....	308
Periodisk sammanställning	17
skyldighet att lämna.....	447
Periodiska medlemsblad	26
Periodiska publikationer.....	422
Personbefordran	261, 420, 425
Personbil.....	424
Personbilar.....	27
Personliga tjänster	42, 227
Persontransporter.....	428
Platina.....	319
Polismyndigheten	137
Posttjänster	259, 290
Potatis.....	319
Prestationer gratis	25
Prestationer på föremål, förmedling och personliga tjänster	106
Producent.....	25
Producentföretag	33
Punktskatt	47
Punktskattedirektivet	66
Punktskatter energiskatt	64
reklamskatt	64
Radio- och tv-sändningar .	31, 94, 264, 420
Receptbelagda läkemedel	27
Redovisning.....	29
Redovisningsregler.....	17
Redovisningsskyldighet.....	399
Redovisningsvaluta	419
Reducerad skattesats	26
Reducerade momssatser	287, 292
Regeringsformen	15, 28
Registrerade trossamfund	310
Registreringsnummer till mervärdesskatt	427
Registreringsnummer till mervärdesskatt.....	94
Reklambyråer	227
Ren ränta	183
Representantregeln	34, 174
Representation och liknande	27
Resebyråer	420, 425
Reseprestationer.....	261
Resetjänsten	261, 263
Resetjänster	50, 260, 420, 425
Restaurang- och cateringtjänster	298
Resultat	25
Reverse charge	440
Reverse Charge	424
Revision	443
Revisorer.....	227
Rhodium.....	319
Riksbanken.....	199
Råsocker.....	319
Råtallojja	319
Ränta	183, 320
definieras ej skatterättsligt.	183, 281
Rätt till patent.....	178
Rättelse i efterhand	103, 418
Rätten till patent.....	123
Rätten till varumärke.....	123
Rättigheter.....	42, 50, 160, 179
Rättsliga band.....	23
Samlarföremål	420, 425
Samlingsfaktura	432
Sammansatt eller flera omsättningar.....	150
Sammansatt prestation fastighetsområdet	146
Sammansatt rättighet äganderätten	104
Sammansatt tillhandahållande.....	117
corporate finance.....	184
konsulttjänst och betalningsförmedling.....	119
Sammansatt transaktion 116, 148, 149, 151, 328 ej uppdelning på fiktiv väg 116, 149 eller flera omsättningar.....	328
fastighetsområdet	152
synundersökning och glasögon	234
Sammansatta eller separata transaktioner	151
Sammansatta omsättningar	116
och omsättningar med olika momssatser	112
Sammansatta tillhandahållanden resebyrås paket	261
Sammansatta transaktioner	53, 148, 150, 184, 185, 328
blandad verksamhet.....	118
delning huvudregel.....	259
fastighetsområdet	128, 129, 146, 148, 149, 150, 152
huvudsaklighetsprincip om prestationer ej åtskiljbara.....	259

huvudsaklighetsprincipen	118
internationella researrangemang	260
resebyråer	261
transportområdet	259
Samäganderättsförhållande	110
Sedlar och mynt	291
Self-billing	407, 414, 428, 429
Serverrack i en datorhall	134
Silver	319
Sjukvård	233, 288
Självfakturerar	414, 428, 429
Självfakturering	407, 414, 421
Självständighet	23
Självständighetskriteriet	23
Skadestånd	99
Skatteförmågeprincipen	77, 80
Skatteplikt	41
Skatteplikt och undantag från skatteplikt respektive momssatser	46
Skatteplikten	41
Skatteplikten och undantag från skatteplikten	17
Skattepliktig	399
Skattepliktig omsättning	21
Skattesats	419
Skattesatser	41
Skattesociologi	50, 245, 246, 276
Skattesuveränitet	28
Skatteupplag	315, 327
Skatteverket	34
Skattskyldig	21, 399
Skattskyldighetsbegreppet	26
Skogsmaskin en utgör inte fast etableringsställe	29
Skrot	30, 423
SKV	34
Skyldigheter och rättigheter	17
Slussning av ingående moms	95
Social omsorg	50, 241, 288
Sojabönor	319
Spannmål	318, 319
Språket	435
Spökhus	295
Statliga affärsverk	33
Statligt affärsverk	32
Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers	424
Stipendier	99
Storbritanniens och Nordirlands väpnade styrkor på Cypern	27
Store of value	195
Supplementärregeln	64
SWEDAC	450
Svensk rättskällelära tung lojalitet till förarbeten vid lagtolkning	207
Svenska kronor	419
Sveriges riksbank	27
Syfte	25
Säljarens registreringsnummer	415
Särskild ordning vinstmarginalsystemet	420
Särskilda frågor	17
Särskilda ordningar	420
Tandvård	50, 236, 288
Te 319	
Teaterföreställningar	295
Tekniska konsulttjänster	227
Telekommunikationstjänster	31, 94, 264, 420
Tenn	318
Tidsgräns	409
Tilldelade befogenheter	28
Tillgångstänkande	156
Tillgångsoverlåtelser	41, 119
Tillsatser i motorbränsle	319
Tillämplig mervärdesskattesats	418
Tillämplig momssats	41
Tillämpningsföreläggningen	70
Tillämpningsområdet	400
Tjänst	26
Tjänst avseende fastighet	34
Tjänstleverantör	25
Tjänster av olika kategorier	104
Tjänster som skapas av parterna själva	102
Trampolinpark	292
Transaktionstänkande	156
Translater	435
Transportområdet	257
Tredje part	99
Triangeltransaktion	32
Tryckeriprodukter	68
Tullager	315
UIF	26, 40, 46
Ull	319
Undantag	41
Undantag från skatteplikt	287, 421
Undantag från skatteplikten för vissa omsättningar av varor och tjänster	41
Underskrift	434
Unionsinterna varuomsättningar	422
Unionsinternt förvärv	26, 40, 46, 408
Upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk	123
Upphovsrätten	160
Upphovsrätter	162

Upplagshavare.....	65	Vatten som levereras.....	105
Upplivseindustrin.....	42, 285	Vegetabiliska oljor och fetter och deras fraktioner.....	319
Upplåtelse		Verifikation.....	430
av parkeringsplats.....	428	Verifikationen.....	411
Upplåtelse av förvaringsboxar.....	139	Verifikationsnummer.....	413
Upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer.....	145	Verklig ränta.....	320
Upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter	140	Verksamhet.....	123, 124
Upplåtelse för djur av byggnader eller mark.....	141	Verksamhet som medför skattskyldighet.....	124
Upplåtelse för trafik		Verksamhetsgren.....	123
av väg, bro eller tunnel.....	428	Verksamhetsorter.....	416
Upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast eller liknande konstruktion.....	145	Verksamhetstillbehör.....	131
Utbildande underentreprenör.....	254	Verksamhetstänkande.....	156
Utbildning.....	44, 252, 288	Verkshöjd.....	107, 108
Utbildningsområdet.....	250	självständighetskriteriet.....	108
Utbildningstjänster.....	50	unikumprincipen.....	108
omsättning utom landet.....	255	Verkshöjd eller särprägel.....	108
Utdelningar från dotterbolag och koncernbidrag.....	91	Villavagnar.....	134
Utfärdanden av fakturor.....	29	Vinst.....	25
Utförande av nya tjänster.....	108	Vinstmarginalbeskattning.....	420, 425
Utgående moms.....	21, 29	Vinstmarginalsystemet.....	333
Uthyrning av verksamhetslokaler... 31, 32, 33		Virke.....	319
Utlägg.....	101	Virtuell valuta.....	192
Utläggning		Viss offentlig verksamhet.....	22
av faktureringsfunktionen till tredje person.....	414	Vissa andra varor och tjänster.....	291
Utläggning av faktureringsfunktionen	407	Vissa anläggningstillgångar.....	43, 119
Utländsk beskattningsbar.....	405	Vissa branscher.....	17
Utländsk beskattningsbar person.....	30	Vissa fartyg eller luftfartyg.....	26
Utländsk mervärdesskattegrupp.....	31	Vissa interna tjänster.....	94, 292
Utländsk valuta.....	419	VMB.....	50
Utsläppsrätter för växthusgaser.....	30, 423	Vård.....	44
Utsäde.....	319	Vårdområdet.....	228
Uttag.....	322	Vägar, broar, tunnlar och spåranläggningar för järnvägstrafik	142
Utöva		Vägförbindelsen över Öresund.....	34
av dragsrätten för ingående moms	438	Värdepappershandel.. 44, 50, 181, 183, 188, 288, 330	
Utövande konstnärs framförande av litterärt eller konstnärligt verk..	303	Värme.....	26
Valuta.....	434	Växande skog.....	134
Vara.....	26, 61	Växelkurs.....	434
Varor i vissa lager.....	27, 32, 34	Växlingstjänster.....	192
Varor respektive tjänster.....	54	Yrkesmässig.....	403
Varulagerinventering.....	75	Yrkesmässig verksamhet	
Vatten eller luft på flaska.....	105	huvudregel.....	64
Vatten som driver vattenturbiner för att tillhandahålla elkraft.....	105	supplementärregel.....	64
		Zink.....	318
		Återbetalningsrätt för ingående moms	26
		Återbetalningsrätt för ingående moms i verksamhet med omsättning av försäkringstjänster.....	205
		Återföring.....	175
		Återförsäljare.....	414

Äganderätten		för varuhandeln mellan EU-	
en sammansatt rättighet	104	länderna	315
Äkta koncerner	95	Överlåtelse av verksamhet	43
Öresundsbron	143	Överlåtelse av verksamhet eller av	
Öresundsförbindelsen	143	vissa anläggningstillgångar	120
Öresundskonsortiet	142, 143	Överlåtelse av vissa tillgångar	292
Övergångsordningen			