

## Företagsbeskattning, seminarieövningar ht 2013 – Björn Forssén Örebro universitet (JPS)

### Mervärdesskatt

#### Övningsexempel 1

Mervärdesskatten är en konsumtionsskatt som ska bäras av konsumenterna. Det framgår inte direkt i ML, men följer av lagens struktur – skattens konstruktion. Däremot följer mervärdesskatteprincipen av EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), art. 1.2. En neutralitetsprincip uppställs för mervärdesskatt i EU-rättslig mening redan i primärrätten, art. 113 FEUF. Sekundärrättsligt framgår principen om en neutral moms bl.a. av fjärde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet samt femte och sjunde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet. Momsen ska vara såväl konkurrens- som konsumtionsneutral. Konsumenterna ska inte välja mellan konkurrenter på marknaden beroende på olikheter mellan dem beträffande momsens. Det är i enlighet med art. 113 FEUF grundläggande för EU:s inre marknad. Neutralitetsprincipen på momsområdet anses också härröra från art. 2 i första mervärdesskattedirektivet, som idag motsvaras av art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Vissa grundprinciper som bildar mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten kan – enligt min uppfattning – utläsas ur art. 1.2 i direktivet som beståndsdelar i den principen, nämligen principen om en generell avdragsrätt, reciprocitetsprincipen och övervältringsprincipen. Detta övningsexempel går ut på att översiktligt redogöra för hur dessa grundprinciper/-beståndsdelar kan utläsas ur art. 1.2 och att dessutom illustrera dem i siffror med ett enkelt exempel på förädling av en vara eller tjänst i en kedja av företagare bestående av en fabrikant, en grossist och en detaljist fram till slutkunden (konsumenten). [Utgå gärna från avsnitt 1.1 i Mervärdesskatt i teori och praktik, tredje upplagan, av Jan Kleerup, Eleonor Kristoffersson, Peter Melz och Jesper Öberg eller från s. 64-67 i Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, av Björn Forssén (finns i fulltext som öppet dokument i DiVA på [www.oru.se](http://www.oru.se)).]

#### Svar:

Principen om en generell avdragsrätt, reciprocitetsprincipen och övervältringsprincipen kan, som beståndsdelar i mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten, utläsas ur art. 1.2 enligt följande:

- *Första st. i art. 1.2 lyder:* ”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor eller tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.” Första st. kan enligt min mening – jämte andra st. – sägas uttrycka övervältringsprincipen.
- *Andra st. i art. 1.2 lyder:* ”På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.” Andra st. uttrycker – jämte första st. – enligt min uppfattning principen om en generell avdragsrätt, reciprocitetsprincipen och övervältringsprincipen (se även art. 167 i mervärdesskattedirektivet, där det reciproka också uttrycks tidsmässigt sett).

- *Tredje st. i art. 1.2 lyder:* ”Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.” Tredje st. bestämmer – jämte första st. – enligt min mening omfattningen av mervärdesskatten, genom att inkludera alla producenter och distributörer av varan eller tjänsten till och med detaljhandlaren. I slutändan betalar sålunda konsumenten till följd av övervältring av moms led för led i kedjan av företag (förädlingskedjan), ett pris inklusive utgående moms på det totala förädlingsvärdet av varan eller tjänsten.

Principen om en generell avdragsrätt, reciprocitetsprincipen och övervältringsprincipen bildar mervärdesskatteprincipen. Genom att dessa grundprinciper upprätthålls blir momsen neutral i så måtto att den i sig inte påverkar konkurrensen på grund av olikheter i mervärdesbeskattningen beträffande de företag eller varor eller tjänster som ingår i kedjan. Mervärdesskatteprincipen innebär sålunda att vad som beskattas är, till skillnad från vad som gäller för andra flerledsskatter, endast summan av de mervärden som skapas inom respektive företag (ekonomisk verksamhet). Konsumenten träffas sålunda som skattebärare av momsen på det totala mervärdet på den i förädlingskedjan producerade varan eller tjänsten.

De nyss beskrivna grundprinciperna för momsen enligt EU-rätten kan förslagsvis illustreras med följande exempel, där förädlingen av en vara fram till konsument sker i en kedja av företagare bestående av en fabrikant, en grossist och en detaljist:

1. *Fabrikanten* som tillverkar varan sätter ett pris på den om 80 kr och det ska täcka kostnaderna och ge en vinst. Jag antar att den generella momssatsen om 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML är tillämplig. Fabrikanten debiterar utgående moms 20 kr i fakturan till grossisten (pris 80 kr + utgående moms 20 kr=100 kr inklusive moms) och redovisar i SKD till SKV,
  - Utgående moms, 20 kr.
2. *Grossisten* gör, vid sin vidareförsäljning av varan till detaljisten, ett påslag om 40 procent för täckande av kostnader utöver inköpskostnaden samt för vinst. Priset blir 112 kr exklusive moms (1,4 x 80), och utgående momsen 28 kr (0,25 x 112). Grossisten debiterar utgående moms 28 kr i fakturan till detaljisten och redovisar i SKD till SKV,
  - Utgående moms 28 kr och
  - Ingående moms 20 kr samt
  - Skatt att betala 8 kr.
3. *Detaljsten* gör, vid sin vidareförsäljning av varan till konsumenten (slutkunden), ett påslag om 75 procent för täckande av kostnader utöver inköpskostnaden samt för vinst. Priset blir 196 kr exklusive moms (1,75 x 112), och utgående momsen 49 kr (0,25 x 196). Detaljsten debiterar utgående moms 49 kr i fakturan till slutkunden (konsumenten) och redovisar i SKD till SKV,
  - Utgående moms 49 kr och
  - Ingående moms 28 kr samt
  - Skatt att betala 21 kr.
4. *Konsumenten* (slutkunden) står utanför momssystemet och saknar avdragsrätt för moms, och träffas därmed som skattebärare av momsen på hela förädlingsvärdet av varan, 49 kr. Staten har fått in samma belopp totalt sett, genom att företagen i

förädlingskedjan fram till konsumenten har betalat till SKV 20 kr (Fabrikanten) + 8 kr (Grossisten) + 21 kr (Detaljisten)=49 kr.

Ett belopp om 49 kr är sålunda den moms som totalt sett övervältras på konsumenten i slutändan, genom att en avdragsrätt hos ett företag motsvaras av en skattskyldighet hos ett annat i förädlingskedjan (reciprocitet). Genom att avdragsrätten för inblandade företag inte är begränsad i mitt exempel, utan principen om en generell sådan rätt antas gälla för samtliga inblandade företag, uppkommer ingen kumulativ effekt, dvs. ingen skatt-på-skatt-effekt. Mervärdesskatteprincipen fungerar därmed idealt genom att principerna för avdragsrätt, reciprocitet och övervältring enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet fungerar så allmänt (generellt) som möjligt för de inblandade. Momsen blir neutral om olika fabrikanter, grossister och detaljister hanterar skatten på samma sätt som i exemplet. Detsamma gäller om någon aktör i förädlingskedjan gör omsättningar av varor eller tjänster som omfattas av undantag från skatteplikt enligt någon av reglerna i 3 kap. ML eller av någon av de båda reducerade momssatserna i 7 kap. 1 § andra och tredje st. ML. En neutral skatt uppnås om konkurrenterna till en sådan aktör omfattas av samma undantag eller reducerade momssats i sina verksamheter. Momsen på priset till slutkunden (konsumenten) blir högre eller lägre enbart på grund av olikheter mellan nämnda aktörer beträffande deras kostnader eller påslag. Konsumenten väljer sålunda inte en leverantör framför de andra beroende på olikheter i beskattningssituationen mellan olika leverantörer av varan, vilket visar att momsens är neutral.

### Övningsexempel 2

a) Beskattningsunderlaget bestäms av 7 kap. 2 §, 3 §, 3 a §, 3 b § och 3 c §§ ML. Beskattningsunderlaget ska beräknas med utgångspunkt i ersättningen (vid annan omsättning än uttag). Av 7 kap. 2 § första st. andra men. ML följer att skatter och avgifter utom mervärdesskatt ska ingå i beskattningsunderlaget. Ett företag som omfattas av den generella momssatsen 25 % (7 kap. 1 § första st. ML) har felaktigt antagit att omsättning av varor eller tjänster som skett var undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML. Företaget har därför fakturerat utan moms och uppburit betalning från kunderna. Företaget har nu upptäckt felet och ska i efterhand betala moms till staten. Skattesatsen 25 % motsvarar 20 % på ett belopp inklusive moms. Ex.: 100 kr exklusive moms och påslag i faktura med utgående moms 25 kr. Pris inklusive moms=125 kr. Momsen utgör 20 % av priset inklusive moms ( $20\% \times 125=25$ ). Frågan är nu om företaget ska erlägga skatt till staten i efterhand med skattebelopp motsvarande 25 % eller 20 % på uppburna belopp från kunderna.

### **Svar:**

Detta är en vanlig diskussion med Skatteverket. De flesta bokförare, revisor och jurister på området brukar godta att en momshöjning ska beräknas med tillämpning av själva skattesatsen 25 % på oredovisade intäkter. Om oredovisade intäkter förekommit, är det en viss logik i att då också momsens är oredovisad. Nu är det emellertid inte fråga om en sådan situation, utan om att redovisade belopp har råkat faktureras felaktigt utan momsdebitering och ska rättas. HFD har klarlagt nu ifrågavarande situation genom HFD 2012 ref. 56 I. HFD ansåg att beträffande sådan rättelse i efterhand är det "mest förenligt med principen att mervärdesskatten inte ska belasta den skattskyldige själv, och med bestämmelsen att mervärdesskatt inte ska ingå i beskattningsunderlaget, att det belopp som åtgår för att betala skatten inte beläggs med mervärdesskatt". Därför ansåg HFD att beloppet som ska åtgå till att betala moms i efterhand inte ska inräknas i beskattningsunderlaget. Beskattningsunderlaget ska enligt HFD därmed bestämmas till den ersättning som bolaget i fråga uppburit minskad

med 20 %. Antag att 100 erhållits från kund.  $100 - 20 \% \times 100 = 100 - 20 = 80$ . På ett beskattningsunderlag motsvarande 80 ska således bolaget i efterhand erlægga moms till staten med 20, dvs. skattesatsen  $25 \% \times 80$ . Bolaget ska inte erlægga moms med 25 % på uppburet belopp om 100, vilket skulle ha blivit ett skattebelopp om 25 ( $25 \% \times 100$ ). HFD:s avgörande, som innebar en ändring av kammarrättens dom, är viktigt, eftersom det befäster den grundläggande tanken om att momsen inte ska leda till s.k. kumulativa effekter, dvs. grundtanken att skatt-på-skatt-effekter inte ska uppkomma beträffande momsen.

b) Den generella skattesatsen 25 % enligt 7 kap. 1 § första st. ML motsvarar, som nämnts, 20 % på ett belopp inklusive moms. Det finns två reducerade skattesatser, 12 % enligt 7 kap. 1 § andra st. respektive 6 % enligt 7 kap. 1 § tredje st. ML. Hur många procent av ett belopp inklusive moms motsvarar skatten när skattesatsen 12 % gäller? Hur många procent av ett belopp inklusive moms motsvarar skatten när skattesatsen 6 % gäller? Finns lagstöd?

**Svar:**

I enlighet med lydelsen av 7 kap. 2 § ML före den 1 januari 2003, dess lydelse enligt SFS 1996:661, skulle procentsatsen bli 10,71 när skattesatsen är 12 % respektive 5,66 när skattesatsen är 6 %. Av lagrummets lydelse före den 1 januari 2003 följer också att procentsatsen i fråga blir 20 när den generella skattesatsen 25 % är tillämplig. Matematiken i sammanhanget är inte helt enkel, och det visar sig av att från början angavs 5,67 procent när skattesatsen är 6 procent (se lydelsen av 7:2 ML enligt SFS 1995:1365). Nu uttalas inte i 7:2 ML något som ger direkt stöd för hur många procent på ett belopp inklusive moms som motsvarar de olika skattesatserna. Emellertid bör enligt min uppfattning HFD 2012 ref. 56 I, som gällde den generella skattesatsen, innebära att procentsatsen 10,71 gäller för att beräkna skatten på belopp inklusive moms när den reducerade skattesatsen 12 % är tillämplig på aktuell vara eller tjänst respektive att procentsatsen 5,66 gäller för att beräkna skatten på belopp inklusive moms när den reducerade skattesatsen 6 % är tillämplig.

c) Vad ska anges i en faktura enligt huvudregeln i 11:8 ML beträffande skattesats och det mervärdesskattebelopp som ska betalas?

**Svar:**

Enligt 11 kap. 8 § 9 och 10 ML ska tillämpad mervärdesskattesats och det mervärdesskattebelopp som ska betalas anges i en faktura. Skattesatserna är 25, 12 eller 6 % - inte 20, 10,71 och 5,66 %. Det framgår emellertid inte av HFD 2012 ref. 56 I om det för avgörandet hade någon betydelse huruvida bolaget som felaktigt fakturerat utan moms hade möjlighet att efterfakturera sina kunder. Det brukar vara ett argument i Skatteverkets revisionspromemorior att den som har sådan möjlighet ska betala moms med ett belopp motsvarande tillämplig skattesats multiplicerad med uppburet belopp från kund. Enligt min uppfattning bör HFD 2012 ref. 56 I anses innebära att sådana resonemang inte längre är giltiga. Om den generella skattesatsen 25 % är tillämplig, ska den som efterfakturerar sina kunder med moms först minska uppburet belopp med 20 % och sedan specificera i rättelsefakturan skatten med angivande av tillämplig mervärdesskattesats 25 %. Om uppburet belopp var 100 kr, ska vederbörande först minska det beloppet med 20 kr för att i fakturan ange ett beskattningsunderlaget om 80 kr, ett skattebelopp om 20 kr och tillämplig mervärdesskattesats 25 %. I fakturan anges att totalbeloppet 100 kr redan är betalt. Om kunderna är företag som själva har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms, kan

de i enlighet med 8:5 ML inte utöva avdrags- eller återbetalningsrätten utan att erhålla ett momsberärande underlag (faktura).

Om däremot kunderna går med på att moms ska debiteras i efterhand på erlagt belopp, bör det vara möjligt. Det viktiga är enligt min uppfattning att den skattskyldige inte ska behöva betala utgående moms i efterhand genom att sänka sitt resultat, om det är möjligt att undvika. Det vore i strid med mervärdesskatteprincipen enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Därför bör parterna kunna överenskomma att säljaren ska efterdebitera köparen med 25 kr utöver tidigare fakturerade 100 kr, dvs. i rättelsefakturan anges då pris 100 kr plus mervärdesskatt 25 kr och att mervärdesskattesatsen 25 % tillämpas (samt att 100 kr redan har betalats avseende totalsumman 125 kr).

### Övningsexempel 3

Om det jämfört med föregående exempel i stället hade varit fråga om att ett företag felaktigt hade tagit ut moms i en faktura till kund ställer sig också ett antal momsfrågor, framför allt följande:

- a) Är företagaren skyldig att betala det som moms i fakturan felaktigt betecknade beloppet till staten?

#### **Svar:**

Ja. Sedan 2008 (SFS 2007:1376) gäller, enligt 1 kap. 1 § tredje st. och 2 e § ML, att den som felaktigt anger ett belopp i en faktura eller liknande handling som moms är betalningsskyldig. Vederbörande betecknas i det sammanhanget som *betalningsskyldig* och inte som skattskyldig, eftersom beloppet i fråga inte är en äkta moms. [Se även art. 203 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).]

- b) Kan mottagaren av fakturan dra beloppet som ingående moms, om denne bedriver verksamhet som ger rätt till avdrag eller återbetalning av ingående moms enligt 8 kap. eller 10 kap. ML? Spelar det därvidlag någon roll om motparten betalat beloppet till staten?

#### **Svar:**

Nej. Det är inte en äkta moms. Av 8 kap. 2 § första st. ML följer att ingående skatt avser det fallet att motsvarande belopp har medfört *skattskyldighet* för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats. Att motparten är *betalningsskyldig* och har betalat belopp till staten förändrar inte detta. Mottagaren av fakturan kan inte göra momsavdrag för det belopp som motparten felaktigt betecknat som moms i fakturan.

- c) Om den som i faktura felaktigt betecknat ett belopp som moms är skyldig att betala det till staten: Vad ska vederbörande göra för att återfå en sådan betalning från staten?

#### **Svar:**

Enligt 13 kap. 28 § ML kan vederbörande utfärda en kreditnota och sänkt utgående moms i skattedeklarationen för den redovisningsperiod varunder kreditnotan har utfärdats.

- d) Om en kund med verksamhet som medför rätt till avdrag eller återbetalning av ingående moms på förvärv eller import i verksamheten har mottagit en faktura med debiterad mervärdesskatt från den som också är skattskyldig för den momsen, är frågan: Är kundens rätt att utöva avdrags- eller återbetalningsrätt avseende den ingående momsen beroende av om motparten har betalat motsvarande utgående moms till staten?

**Svar:**

Nej. Avgörande för möjligheten att utöva avdrags- eller återbetalningsrätten är enligt 8 kap. 5 § ML att vederbörande har mottagit ett moms bärande underlag (faktura), inte att motparten också ska ha betalat debiterad moms till staten. Se SOU 1964:25 s. 382, där det framgår att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt förutsätter att skattskyldighet uppkommit hos medkontrahenten, men inte att denne har fullföljt sin redovisnings- och betalningsskyldighet till staten. Det är förenligt med reciprocitetsprincipen i art. 1.2 andra st. i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), där det stipuleras att momsen på kostnadskomponenterna ska dras och av samma princip såsom den kommer till uttryck i art. 167 i mervärdesskattedirektivet, där det anges avdragsrätten inträder vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar. Således ska skattskyldigheten ha inträtt för motparten, för att kund i fråga med avdrags- eller återbetalningsrätt i sin verksamhet ska kunna utöva avdrags- eller återbetalningsrätten i fråga, men det krävs inte att motparten faktiskt har betalat momsen till staten.

- e) (Forts. på temat felaktigt debiterad mervärdesskatt). Ett exempel på felaktigt debiterad moms för vilken betalningsskyldighet föreligger är att en skattskyldig debiterar mervärdesskatt med felaktig skattesats (se exempel 4 på s. 91 i prop. 2007/08:25). Efter ett EU-mål, C-88/09 (Graphic Procédé) av den 11 februari 2010, har en debatt pågått i skattetidskrifterna angående s.k. tryckerimoms (se t.ex. Svensk skattetidning 2012 s. 576-594, artikeln *Condictio indebiti* och obehörig vinst vid felaktiga antaganden om momssatser, av Märten Schultz och Skattenytt 2012 s. 692-699, artikeln *Rätten till återbetalning av för högt eller felaktigt debiterad mervärdesskatt*, av Björn Westberg). Skatteverket har i ett ställningstagande av 2010-07-09 (dnr 131 355983-10/111) uttalat att i enlighet med EU-domstolens praxis ska framställning och leverans av tryckta produkter anses som omsättning av vara, vilket har inneburit att flera tryckerier har gjort rättelser av redovisad utgående moms på grund av att de innan EU-domen fanns hade redovisat utgående moms enligt den generella skattesatsen 25 % i stället för med reducerade skattesatsen 6 % vilken är bruklig efter domen. Innan lagändringen 2008 skedde som innebar att även belopp som felaktigt betecknats som moms ska betalas till staten, om inte kreditnota utfärdas, kunde återbetalning av sådana belopp återfås från staten utan att kreditnota utfärdades (se RÅ 2005 ref. 81 och RÅ 2006 not. 149). Det har lett till ärenden där frågeställningen gäller huruvida Skatteverket genom efterbeskattning med tillämpning av s.k. följdändringsbeslut [se 21 kap. 12 § 2 skattebetalningslagen (1997:483), numera 66 kap. 27 § 4 a skatteförfarandelagen (2011:1244)] kan begära tillbaka avdragen ingående moms från kunderna till tryckerierna, när tryckerierna begär tillbaka skillnadsbelopp mellan tidigare debiterad utgående moms enligt skattesatsen 25 % och utgående moms enligt skattesatsen 6 %. Jag tycker att en poäng som inte behandlats särskilt utförligt i debatten är huruvida följdändringsbeslutparagrafen avser situationer där gällande rätt anses ha ändrats efter en vägledande dom: Vad är det för skillnad därvidlag mellan en förändrad syn på gällande rätt efter ett förhandsavgörande i EU-

domstolen jämfört med efter en dom i HFD? Följdändring stipuleras när Skatteverket har omprövat vad motparten har redovisat. Kunden till tryckeriet lämnade en skattedeklaration med en enligt dåvarande uppfattning om gällande rätt korrekt redovisad ingående moms. Ska denne kunna efterbeskattas bara för att uppfattningen om gällande rätt förändrats genom EU-domen? Ett fenomen som har uppkommit i flera fall är att tryckeriet har återfått nämnda skillnadsbelopp men (för tid före 2008) utan att behöva utfärda en kreditnota till kunden. Skatteverket anser att kunden ska återbetala tidigare momsavdrag och att stöd för det finns i följdändringsparagrafen. Det har lett till frågeställningar om huruvida tryckerierna gör en s.k. obehörig vinst avseende skatten. Problemet är att det inte finns någon civilrättslig reglering av momssituationen mellan säljare och köpare av varor och tjänster. Fundera litet på dessa frågeställningar: Vad anser Du om att konsekvensen av en följdändring av momsen hos kunden kan bli att tryckeriet får behålla ett skillnadsbelopp som återfås från staten utan skyldighet att kreditera kunden för motsvarande belopp (utgå från en eller flera artiklar i ämnet, t.ex. Mårten Schulz artikel enligt ovan)? Kan säljare och köpare göra något av förebyggande karaktär beträffande civilrättsliga problem som kan uppkomma med anledning av oförutsedda beskattningsåtgärder?

### Svar:

(Synpunkter på obehörig vinst-frågan etc.)

Skatteverket blandar sig inte i vad som gäller mellan säljaren och köparen med anledning av de beskattningsåtgärder som verket vidtar. Det är viktigt att föregripa civilrättsliga problem beträffande skatt genom att ta in en skatteklausul i avtal mellan säljare och köpare. Ange i skatteklausulen att säljaren respektive köparen ska ha rätt till kompensation från motparten för det fall ett beslut från Skatteverket innebär en negativ beskattningsåtgärd för en part. Det är lämpligt att ange att kompensationen ska vara oberoende av om beskattningsåtgärden överklagas samt att den ska utgå oavsett vilka åtgärder motparten vidtar avseende eventuella beskattningsåtgärder på sin sida. [Detta är mycket översiktligt beskrivet och givetvis påverkas innehållet i klausulen med avseende på den ena eller andra partens skyldigheter därvidlag av förhandlingen mellan parterna i samband med avtalsskrivningen.]

### Övningsexempel 4

- a) I föreläsningsPM:et har jag illustrerat hur avdrags- och återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i en verksamhet hör ihop med att skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster avses bli skapade med förvärven. En verksamhet som enbart går ut på att skapa från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster berättigar inte alls till avdrags- eller återbetalningsrätt. Däremot ska i en verksamhet där båda kategorierna av omsättningar ska genomföras (blandad verksamhet) avdrags- eller återbetalningsrätten för ingående moms på gemensamma förvärv för de båda kategorierna fördelas efter skäligen grund, enligt 8 kap. 13 § första st. andra men. ML. Vilka fördelningsgrunder kan användas för att göra en uppdelning efter skäligen grund av avdragsrätt- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv som är gemensamma för en verksamhetsgren som medför sådan rätt respektive en icke avdrags- eller återbetalningsberättigande verksamhetsgren?

**Svar:**

Huvudregeln enligt art. 174.1 i mervärdesskattedirektivet är att använda årsomsättningen som fördelningsgrund: den avdragsgilla andelen ska vara ett bråk bestående av årsomsättningen avseende avdrags- eller återbetalningsberättigande omsättning (dvs. skattepliktig och kvalificerat undantagen omsättning) i täljaren och i nämnaren den totala årsomsättningen avseende båda kategorierna (skattepliktig och kvalificerat undantagen omsättning samt okvalificerat undantagen omsättning).

Medlemsstaterna tillåts att använda andra fördelningsgrunder (se art. 173.2 i mervärdesskattedirektivet).

Skatteverket anser att uppdelningen efter skälig grund av ingående moms som belöper på gemensamma kostnader lämpligen kan ske utifrån omsättningen i vardera verksamhetsgren (dvs. huvudregeln enligt art. 174.1 i direktivet), men att även andra fördelningsgrunder kan komma i fråga, t.ex. lönekostnaderna i vardera verksamhetsgren, ianspråktaga utrymmen, använd timtid för en maskin etc. Dessutom anger verket att det i vissa fall kan finnas skäl att tillämpa flera olika fördelningsgrunder för samma företag, t.ex. en fördelningsgrund för moms på anskaffningskostnad för en byggnad, en annan för en maskin, en tredje för gemensamma kostnader i övrigt. [Se Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2013 Del 1 s. 495 och 497.]

- b) Under vilka omständigheter kan avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på nämnda gemensamma förvärv i en blandad verksamhet förekomma till fullo?

**Svar:**

Enligt den s.k. 95 %-regeln i 13 kap. 14 § första st. ML får:

- ingående moms avseende gemensamt förvärv som till mer än 95 % ska användas i den verksamhetsgren som medför avdrags- eller återbetalningsrätt\* dras av till fullo (100 %) eller
- ingående moms som inte överstiger 1 000 kr för ett visst gemensamt förvärv dras till fullo (100 %) om mer än 95 % av omsättningen i verksamheten medför avdrags- eller återbetalningsrätt.\*

\*Lagtexten i 8:14 första st. ML använder begreppet *skattskyldighet*, men i Skatteverkets Handledning används *skattskyldighet eller rätt till återbetalning i vissa fall* (se Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2013 Del 1 s. 496). Skatteverkets uttryckssätt är bättre. Kanske borde även denna skrivning i ML revideras. Jag har föreslagit en mer genomgripande revidering av ML beträffande bruket av skattskyldighetsbegreppet, när det inte överensstämmer med direktivets beskattningsbar person. Skattskyldig motsvarar i stället direktivets betalningsskyldig. I t.ex. huvudregeln beträffande avdragsrätten, art. 168 a), och i art. 169 ang. återbetalningsrätt använder direktivet beskattningsbar person för den som har rätt till avdrag eller återbetalning. ML:s skrivning i detta hänseende är sannolikt en kvarleva från ML:s föregångare, lag (1968:430) om mervärdesskatt (GML), där skattskyldig användes såtillvida att de som i ML beskrivs som återbetalningsberättigade kunde benämnas tekniskt skattskyldiga (se prop. 1993/94:99 s. 125 och 223 ang. 2 § första st. 2 GML). Trots 8:14 andra st. ML, borde inte återbetalningsrätten för sammanhanget beskrivas självständigt? Detta är

inget att fördjupa sig i, men notera att begreppet skattskyldig i ML enbart används om den som ska erlägga utgående moms (se huvudregeln 1 kap. 2 § första st. 1 med hänvisning till 1 kap. 1 § första st. 1 jämförda med 1 kap. 8 § första st. ML samt prop. 1993/94:99 s. 125).

### Övningsexempel 5

I detta exempel berörs ytterligare några frågor om mervärdesskatt. (En del av dem kan betecknas som vanliga momsfrågor och andra kan vara av intresse för jämförelse med genomgången av inkomstskattereglerna).

a 1) En advokat har betalat sin taxiresa till domstolen och säger till sin redovisningskonsult att denne ska bokföra utgiften som ett s.k. utlägg. Advokaten anser att ett utlägg inte ska ingå bland kostnaderna i dennes verksamhet och därför ska undantas från beskattningsunderlaget, när vederbörande ska beräkna den utgående moms som ska påföras arvudet i fakturan till klienten (kunden). Bokföraren anser att resonemanget är felaktigt i mervärdesskatt hänseende och att utgiften för taxiresan ska ingå i beskattningsunderlaget för advokattjänsten. Jag håller med bokföraren: Varför ska utgiften för taxiresan ingå bland kostnadselementen vilka – jämte vinstpåslag – bildar beskattningsunderlaget för advokattjänsten, enligt 7 kap. 2 § ML?

#### **Svar:**

Ett utlägg är en utgift som görs för annans räkning. Utgiften för taxiresan är ett förvärv i den egna advokatverksamheten. Kunden (klienten) är inte betalningsskyldig gentemot tredje man, taxiföretaget. [Se Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2013 Del 1 s. 425, 428 och 429. Se även ang. utlägg i byggverksamhet: avsnitt 9.6.2 i Mervärdesskatt i teori och praktik, tredje upplagan, av Jan Kleerup, Eleonor Kristoffersson, Peter Melz och Jesper Öberg.]

a 2) Nu har advokaten accepterat Din och bokförarens förklaringar. Emellertid anser han att eftersom taxiresan omfattas av den reducerade skattesatsen 6 % (se 7 kap. 1 § tredje st. 11 ML) ska beskattningsunderlaget i fakturan till klienten delas upp enligt delningsprincipen i 7:7 ML, så att advokaten i fakturan till klienten tar ut 6 % moms på kostnaden för taxiresan och 25 % på övriga delar av beskattningsunderlaget. Är detta riktigt? Hur ska moms avseende taxiresan behandlas i advokatverksamheten?

#### **Svar:**

- Nej. Advokaten bedriver inte taxiåkeriverksamhet. Det är grundläggande att en säljare av en vara eller tjänst omfattas reglerna avseende sin egen prestation och att det inte finns någon koppling därvidlag till vilka regler som gäller för företag som är leverantörer till denne. Advokatens tjänster omfattas av den generella skattesatsen 25 %, enligt 7 kap. 1 § första st. ML, och ingenting annat.
- I advokatverksamheten görs avdrag för ingående moms på utgiften till taxiföretaget. Antag att utgiften var 106 kr varav moms 6 kr. I advokatverksamheten bokförs 106 kr kredit kassa, 6 kr debet ingående moms och 100 kr debet på ett kostnadskonto. Utgiften exklusive moms, 100 kr, blir en del av kostnaderna i advokatverksamheten. 100 kr kommer att ingå som ett kostnadselement i beskattningsunderlaget när advokaten fakturerar sitt arvode till klienten, dvs. 100 kr ingår i

beskattningsunderlaget som omfattas av den generella skattesatsen 25 %. Advokaten redovisar i skattedeklarationen ingående och utgående moms, där 6 kr ingår på raden för ingående moms för redovisningsperioden (rad 48) och momsen på arvodet ingår i utgående moms på raden för utgående moms som omfattas av skattesatsen 25 % (rad 10). Arvodet exklusive moms redovisas på raden för beskattningsunderlaget avseende perioden (rad 05). På rad 49 i skattedeklarationen redovisas skatt att betala eller att återfå för redovisningsperioden (skatt att betala om utgående moms > ingående moms; skatt att återfå om utgående moms < ingående moms).

b) Antag att en leverantör av en vara eller en tillhandahållare av en tjänst (X) inte bara erhåller en ersättning för leverans eller tillhandahållande från kunden, utan att även ett företag som samarbetar med kunden utger ett bidrag till X. Ska även bidraget ingå i beskattningsunderlaget för X omsättning av varan eller tjänsten i fråga?

**Svar:**

Ja. Enligt 7 kap. 3 c § första st. ML förstås med ersättning 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.

Detta gäller sedan den 1 januari 2003. Då infördes skrivningen om tredje part och bidrag i 7 kap. 3 a § genom SFS 2002:1004. Den 1 januari 2008 ändrades beteckning 3 a § till 3 c § i 7 kap. ML, genom SFS 2007:1376.

Ett exempel på bidrag som ska läggas till beskattningsunderlaget är om en livsmedelshandlare köper in en reklamtjänst från en reklambyrå (X), t.ex. pappersskyltdockor med reklam för ett visst godismärke, och godisfabrikanten bidrar för reklamåtgärden genom att skicka ett bidrag till X. Då ska X beskattningsunderlag för moms avseende reklamtjänsten utgöras av ersättningen från livsmedelsbutiken och bidraget från godisfabriken.

c) Antag att ett antal företag ingår i något slags intressegemenskap, och att de samordnar avtalen med leverantörer så att ett av dem förhandlar om rabatter med leverantörerna och gör inköpen från dem. Sedan överför inköpande företag de andras del i kostnaderna genom vidarefakturerings eller kostnadsfördelning. Vad anser Skatteverket gäller momsmässigt beträffande sådana förfaranden som brukar benämnas vidarefakturerings eller kostnadsfördelning?

**Svar:**

Beträffande vidarefakturerings anser Skatteverket att mervärdesskatt ska tas ut i varje omsättningsled. Det normala är enligt verket att inköpande företag hanterar affärshändelserna som nu avses som inköp och vidareförsäljning. Om det däremot enbart är fråga om att inköpande företag till de andra företagen vidarefördelar kostnaden inklusive den av leverantören debiterade momsen, bör enligt verket avdragsrätt inte föreligga för de andra företagens del i sådan moms. Omsättningsbegreppet (2 kap. ML) bör således enligt min uppfattning avgöra vad som utgör vidarefakturerings (omsättning) respektive kostnadsfördelning. [Se Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2013 Del 1 s. 426 och 427.]

d) I detta fall har ett företag, AB X, gjort ett förvärv av en vara från en leverantör, som råkat ange AB Y som namn på köparen i fakturan. Hur påverkar detta AB X möjligheter att göra avdrag för ingående moms med stöd av den mottagna fakturan?

**Svar:**

Det föreligger i och för sig ett formellt fel i fakturan enligt 11 kap. 8 § 5 ML. Även om avdragsrätt föreligger materiellt sett enligt 8 kap. 3 § första st. ML, kan AB X därför få problem med att utöva avdragsrätten enligt 8 kap. 5 § ML. Emellertid har Skatteverket uttalat att avdragsrätt föreligger om felaktigheten i fakturan enbart avser namnet på mottagaren. En förutsättning är dock enligt verket att den som har gjort förvärvet – här AB X – kan visa att denne är den rätte köparen. Se Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2013 Del 1 s. 426, där hänvisning också sker till Skatteverkets skrivelse av 2004-03-16, dnr 130-256490-04/113 (se även s. 64 i Momsens faktureringsregler med mera, av Björn Forssén. Jure Förlag AB. Stockholm 2010).

e) Ett bolag i en koncern utför åt övriga koncernbolag tjänster bestående i att samordna inköp i koncernen. Bolaget svarar för kostnaderna för att utföra dessa tjänster och debiterar de andra koncernbolagen för ersättning (utan vinstpåslag) avseende detta. Ska moms tas ut på ersättningen?

**Svar:**

Ja. Skatterättsnämnden har ansett att den ersättning som ett bolag i en koncern erhöll från andra koncernbolag för samordnade inköp utgjorde ersättning för av bolaget utförda tjänster (omsättning således enligt 2 kap. 1 § tredje st. 1 ML). [Se kommentar av Skatterättsnämndens förhandsbesked av 1995-10-16 på s. 427 i Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2013 Del 1 s. 427. OBS! På Skatterättsnämndens hemsida ([www.skatterattsnamnden.se](http://www.skatterattsnamnden.se)) hänvisas för förhandsbesked från tiden före 2007 till Skatteverkets hemsida ([www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)) och verkets rättsfallsprotokoll. På hemsidan återfinns dock enbart Skatteverkets respektive Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll från och med 1998.]

f) Antag att det bolag i koncernen som utför samordningen av inköpen är moderbolaget. Om det är så att moderbolaget ska erlagga moms på nämnda tjänster åt de andra koncernbolagen, ställer sig frågan om moderbolaget kan göra avdrag för ingående moms på förvärv av en konsulttjänst från ett utomstående företag för att värdera ett dotterbolag som moderbolaget ska sälja.

**Svar:**

Svaret blir sannolikt nej. Det ingår i moderbolagets s.k. ägarroll att bl.a. upprätta koncernredovisning och att köpa och sälja dotterbolag. Försäljningen av dotterbolaget utgör en sådan aktivitet som ingår i moderbolagets ägarroll, och kan inte anses ha samband med de tjänster för vilka moderbolaget är skattskyldigt i sin egen verksamhet. Utgiften för konsulttjänsten saknar med andra ord samband med de samordningstjänster som utgör omsättning i moderbolagets verksamhet. Det är genom dessa tjänster som moderbolaget har en verksamhet som medför skattskyldighet, och som således medför avdragsrätt enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML. Själva ägarrollen genererar så att säga inte i sig någon avdragsrätt för ingående moms. Det finns ett förhandsbesked av intresse från HFD, nämligen

RÅ 1995 not. 224. Det gäller i och för sig tiden innan ML trädde i kraft den 1 juli 1994, men resonemanget bör enligt min uppfattning vara detsamma enligt ML.

- g) Antag att ett konsultföretag, AB X, ska till sitt dotterbolag, AB Y, överföra en verksamhetsgren – t.ex. verksamheten på en viss ort. Det ska ske genom en apportemission, dvs. AB Y emitterar aktier till AB X som ersättning för verksamhetsgrenen. Situationen liknar således den i övningsexempel 5 a vid seminariet ang. omstruktureringar. Det gällde 38 kap. IL, men nu handlar det om ML. Nu är frågan dels om AB X kan anses utgöra en omsättning enligt 2 kap. ML, dels om den omsättningen i så fall omfattas av undantag från skatteplikt beträffande överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren etc. enligt 3 kap. 25 § ML.

**Svar:**

- HFD har i förhandsbeskedet RÅ 2008 not. 1 ansett att en tjänst mot vederlag (omsättning) skulle föreligga om ett AB mot ersättning i form av emitterade aktier i nybildat bolag skulle överföra viss del av sin verksamhet. Förutsättningen var att transaktionen inte kunde anses ske i kapitalplaceringssyfte, utan främst var det fråga om att organisera om verksamheten. Den apportemissionen som AB Y gör utgör således hos AB X ersättning för verksamhetsgrenen, och omsättning uppkommer därför enligt 2 kap. 1 § första st. 1 och tredje st. 1 ML.
- HFD besvarade inte frågan om 3:25 ML var tillämplig. Det berodde på att det (norska) bolag till vilket verksamhetsgrenen skulle överföras av (svenskt) AB hade fusionerats dessförinnan med annat norskt bolag och ett av dessa norska bolag hade redan en filial i Sverige. HFD ansåg att frågan om omfattningen av avdragsrätt för ingående moms i den filialen borde klarläggas, innan HFD kunde ta ställning i frågan om överlåtelsen av verksamhetsgrenen från AB till det emitterande norska bolaget omfattades av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML.

Även om HFD inte besvarade 3:25 ML-frågan, får HFD uppfattas anse att undantaget kan komma i fråga i ett fall som det förevarande (bara kontinuitetsskäl kan utredas fullständigt). Jag påminner därför bara om att kontinuitetskravet för undantag från beskattning är momsens egna dylika krav, och ska inte blandas ihop med kontinuitetshänsyn enligt regler om omstruktureringar i IL. Jag har i föreläsningsPM:et sammanfattat mervärdesskattens egna krav på kontinuitet för tillämpning av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML enligt följande: Verksamheten eller verksamhetsgrenen ska i princip återuppstå oförändrad i mervärdesskatterättsligt hänseende hos förvärvaren. Om tillgångarna övergår till en förvärvare som inte blir skattskyldig enligt ML för verksamheten eller verksamhetsgrenen, gäller inte undantag enligt 3:25 ML utan överlåtaren ska debitera och redovisa utgående moms på ersättningen för tillgångarna i verksamheten eller verksamhetsgrenen som övergår till förvärvaren. [Se RÅ 2001 not 97-99 och t.ex. s. 361-367 i Mervärdesskatt vid omstruktureringar av Eleonor Kristoffersson, Iustus Förlag. Uppsala 2001.] Förvärvaren behöver inte ha drivit samma verksamhet före överlåtelsen, för att undantaget enligt 3:25 ML ska bli tillämpligt utan det räcker att denne blir skattskyldig för verksamheten genom förvärvet [se Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2013 Del 2 s. 1213 med hänvisning till EU-målet C-497/01 (Zita Modes)].

- h) Antag att AB X överlåtelse av verksamhetsgrenen till AB Y utgör en omsättning enligt 2 kap. ML och att den inte omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3:25 ML. Om marknadsvärdet på tillgångarna är 1 100 000 kr och AB X erhåller en ersättning om 600 000 kr är frågan hur stor momsen blir på överlåtelsen. Kan det bli fråga om en momsmässig uttagsbeskattning?

**Svar:**

Momsen blir 150 000 kr (25 % x 600 000). Det kan inte bli fråga om uttagsbeskattning enligt ML, eftersom uttagsbeskattning inte sker vid underprissättning utan bara vid gratistillhandahållanden enligt 2 kap. 2 § första st. 1 och 5 § första st. 1 ML, lydelse enligt SFS 2007:1376. Se även föreläsningsPM:et ang. EU-målet C-412/03 (Gåsabäck).

- i) Antag att AB X ger AB Y tillgångarna i verksamhetsgrenen i fråga utan att motta någon ersättning (ingen ersättning i form av apportemission eller exempelvis pengar utgår). I likhet med i närmast föregående fråga antas undantaget enligt 3:25 ML inte vara tillämpligt på överlåtelsen av tillgångarna. Historiskt har AB X redovisat ingående moms om 6 miljoner kr och utgående moms om 7 miljoner kr i verksamheten. Marknadsvärdet på tillgångarna i verksamhetsgrenen är 1 100 000 kr. Vad gäller beträffande frågan om momsmässig uttagsbeskattning?

**Svar:**

Uttagsbeskattning är möjlig enligt ordalydelsen av 2 kap. 2 § första st. 1 och 5 § första st. 1 ML, men – enligt min uppfattning – inte utifrån syftet med uttagsreglerna. Jfr föreläsningsPM:et, där jag från förarbetena noterade följande syfte med uttagsregler om moms: ”uttagsbeskattningen bör (...) endast syfta till att ta tillbaka den mervärdesskatt som tidigare dragits av. Avsikten bör inte vara att också beskatta en utebliven vinst hos den som skall uttagsbeskattas.” (se prop. 1994/95:57 s. 118 samt prop. 2002/03:5 s. 53).

Akkumulerade ingående moms-kontot utgör således ett ”tak” för uttagsbeskattning av moms, enligt min mening. Här får tillgångarna anses som avskattade i förevarande uttagsfrågemässiga mening, eftersom verksamheten redan har medfört ett momsöverskott på 1 000 000 kr till staten (7 000 000 – 6 000 000). Således bör svaret vara att AB X måste ta betalt för tillgångarna i verksamhetsgrenen för att det ska tas ut moms på överföringen (överlåtelsen) till AB Y.

- j) Vad går de s.k. omvärderingsreglerna i ML i korthet ut på?

**Svar:**

(Jfr föreläsningsPM:et) Genom SFS 2007:1376 infördes den 1 januari 2008 också art. 80 i mervärdesskattedirektivet i 7 kap. 3 a §-3 d § ML, dvs. reglerna om s.k. *omvärdering* under vissa förutsättningar av under- eller överprissättning, i förhållande till marknadsvärde. Omvärderingsreglerna gäller mellan s.k. förbundna parter, och berör situationer där en säljare och köpare som är förbundna med varandra genom familjeband m.m. (se 7 kap. 3 d § ML) och andra juridiska band sätter priser mellan varandra för att vinna fördelar med hänsyn till att säljaren eller köparen saknar full avdragsrätt för ingående moms i sin verksamhet.

k) Utgör omvärderingsreglerna något slags alternativ till uttagsreglerna i ML?

**Svar:**

(Jfr föreläsningsPM:et) Nej. *Omvärderingsreglerna* i ML är självständiga. De utgör inte ett alternativ till uttagsreglerna. Jfr 7 kap. 3 § ML, varav bl.a. framgår att beskattningsunderlaget bestäms:

- av ersättningen (vid annan omsättning än uttag);
- av självkostnadspriset (varor) eller kostnaden för utförande (tjänster), vid uttag; och
- av marknadsvärde vid *omvärdering* (av pris mellan förbundna parter).

l) Beträffande s.k. investeringsvaror finns regler om jämkning av ingående moms i 8 a kap. (och 9 kap. 9-13 §§ och 13 kap. 28 a §) ML. Kan dessa regler vara till fördel och inte bara till nackdel för företaget?

**Svar:**

Jämningsreglerna kan vara antingen till nackdel eller fördel för företaget. Enligt 8 a kap. 4 § kan jämkning medföra antingen att avdragsrätten för ingående moms för en investeringsvara minskar eller ökar på grund av förändrad användning (jfr föreläsningsPM:et).

m) En fastighetsförsäljning är en omsättning som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § första st. ML. Till skillnad från vad som gäller förmedling av värdepapper eller försäkringar enligt 3:9 och 3:10 ML, där undantag stipuleras för förmedlingen på samma sätt som för den underliggande tjänsten (aktieöverlåtelsen eller försäkringsåtagandet), saknas ett uttryckligt undantag för fastighetsmäklare i 3 kap. ML. Fastighetsförmedlingstjänsten omfattas därmed av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML. Det innebär att den som säljer en fastighet inte ska debitera moms på grund av undantaget för överlåtelser och upplåtelser på fastighetsområdet i 3 kap. 2 § första st. ML. Däremot ska mäklaren som hjälper till med försäljningen debitera moms på sitt mäklararvode. Antag att en bilfirma har sålt fastigheten i vilket den hade sitt kontor, och att en fastighetsmäklare anlätades för att genomföra försäljningen: Har bilfirman, som bedriver verksamhet som medför avdragsrätt för ingående moms, avdragsrätt också för momsen på mäklararvodet? Vad anser Skatteverket?

**Svar:**

Nej. Enligt Skatteverket anses mäklartjänsten ha ett direkt och omedelbart samband med avyttringen av fastigheten, dvs. med en enligt 3:2 första st. ML från skatteplikt undantagen omsättning. Därför anser skulle Skatteverket underkänna redovisning av ingående moms på mäklararvode hos bilfirman. [Se Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2013 Del 1 s. 484, där verket också hänvisar till sitt ställningstagande av 2010-12-22, dnr 131 819389-10/111.] Däremot har Skatteverket uppfattningen att avdragsrätt kan föreligga om det är fråga om att omsättning av fastigheten undantas i samband med tillämpning av undantaget från skatteplikt för verksamhetsöverlåtelse i 3:25 ML. Med hänsyn till EU-rätten får en kostnad i samband därmed anses utgöra en allmän omkostnad i den överlåtna verksamheten (se s. 484 i Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2013 Del 1). Om bilfirman överlåter

fastigheten tillsammans med överlåtelse av verksamheten, kan således avdrag ske för ingående moms på mäklararvodet.

Dessa frågeställningar är ofta debatterade och det gäller att hålla sig uppdaterad på rådande uppfattningar om gällande rätt, innan Du svarar en frågeställare (oavsett om Du kommer att arbeta på Skatteverket eller t.ex. revisionsbyrå, jurist- eller advokatbyrå etc.).

### (Extra) Övningsexempel 6

Vilka förslag lämnar Regeringen inför 2014 beträffande mervärdesskatt på s. 460-483 i prop. 2013/14:1 Budgetpropositionen för 2014 Förslag till statens budget för 2014, finansplan och skattefrågor? (redogör översiktligt).

#### **Svar:**

Framför allt handlar det om ett förenklat förfarande avseende s.k. frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler, m.m. (se 3 kap. 3 § andra-fjärde st. och 9 kap. ML):

- I de flesta fall kommer det inte att krävas ett ansökningsförfarande för frivillig skattskyldighet vid upplåtelse av verksamhetslokaler, m.m. (s. 466).
- I stället ska frivillig skattskyldighet gälla genom att moms anges i fakturan till hyresgästen (s. 468).
- I samband med s.k. uppförandeskede ska dock ansökan till Skatteverket göras även framgent beträffande frivillig skattskyldighet (s. 472).
- Kravet på att hyresgästen ska använda lokalen stadigvarande i verksamhet som för denne medför skattskyldighet kvarstår (s. 473 och 474).
- Frivillig skattskyldighet ska inte vara möjlig beträffande stadigvarande bostad (s. 475).
- Fastighetsägare ska kunna göra retroaktivt avdrag för ny-, till- eller ombyggnadsmoms (9:8 andra st. ML) även om denne varit frivilligt skattskyldig under uppbyggnadsskede enligt 9:2 (i stället för enligt huvudregeln 9:1 ML). (s. 478)
- Enligt föreslagna övergångsbestämmelser ska frivillig skattskyldighet som gäller enligt nuvarande regler gälla även enligt de nya bestämmelserna efter årsskiftet 2013/14. Om en uthyrare som inte omfattas av frivillig skattskyldighet före årsskiftet 2013/14 avser att hyra ut med frivillig skattskyldighet efter årsskiftet, kan denne inte åstadkomma det genom att före årsskiftet 2013/14 skicka en förskotts faktura med moms till hyresgästen avseende en hyresperiod efter årsskiftet. Uthyraren måste i sådant fall ansöka hos Skatteverket om frivillig skattskyldighet enligt nuvarande regler (s. 479).

På fastighetsområdet föreslås också den förändringen att undantaget från skatteplikt enligt huvudregeln på fastighetsområdet, 3 kap. 2 § ML, inte ska omfatta upplåtelse av plats på en mobilmast åt en annan mobiloperatör. Däremot ska husägare fortsatt omfattas av det undantaget beträffande upplåtelse av plats för mast på hustak (s. 476).

I övrigt föreslås att företag som lämnar skattedeklaration för helt beskattningsår ska kunna lämna sådan skattedeklaration samtidigt med inkomstdeklarationen från och med 2014 (om företaget inte bedriver handel med andra EU-länder). (s. 483).

Dessutom lämnas ett förslag inför år 2015, vilket särskilt berör moms på import: Skatteverket ska från och med 2015 bli beskattningsmyndighet i stället för Tullverket beträffande moms på import av varor som görs av en här i landet mervärdesskatteregistrerad beskattningsbar person (s. 482).

Slutligen anges att Regeringen ska undersöka möjligheterna för små företag att redovisa moms enligt en rak kontantmetod. När den förändringen är att vänta anges inte, men den skulle innebära att kravet på periodisering vid årets slut för de företag som tillämpar den s.k. bokslutsmetoden (13:8 ML) tas bort (s. 483). Bokslutsmetoden, som är en modifierad kontantmetod, blir således enligt förslaget en ren kontantmetod. Den s.k. faktureringsmetoden (13:6 ML) kvarstår som huvudregel (jfr, ang. de båda redovisningsmetoderna för moms, även s. 641-653 i Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2013 Del 1).