MERVÄRDESKATT
En läro- och grundbok i moms

Björn Forssén

Mervärdeskatt

En läro- och grundbok i moms

Publica

Publica
ingår i C.E. Fritzes AB
Allmänna Förlaget
Norstedts Juridik
Aktuell Juridik

Adress till förlaget:
C.E. Fritzes AB, Box 6472, 113 82 Stockholm
Telefon 08-690 91 00, fax 08-690 90 70

Beställningar:
Fritzes kundtjänst, 106 47 Stockholm
Fax 08-20 50 21, telefon 08-690 90 90

MERVÄRDESKATT
En läro- och grundbok i moms
Björn Forssén
Upplaga 1:1
ISBN 91-38-92258-4
© 1993 författaren och C.E. Fritzes AB
Omslag: Sven-Gunnar Lidmar

Tryck: Graphic Systems AB, Göteborg 1993

Att mångfaldiga innehållet i denna bok, helt eller delvis,
utan medgivande av C.E. Fritzes AB, är förbjudet enligt lagen
(1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk.
Förbudet gäller varje form av mångfaldigande:
genom tryckning, kopiering, bandinspelning etc.

Förord

Detta arbete skall behandla mervärdeskattesystemet enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt, dess lydelse efter de ändringar, till följd av momsreformen, vilka trädde i kraft den 1 januari 1991 (SFS 1990:576; Prop. 1989/90:111) samt ändringar den 1 januari 1992 (SFS 1991:1755; Prop. 1991/92:50) och den 1 maj 1992 (SFS 1992:190; Prop. 1991/92:122).

Boken skall ses som grundläggande i ämnet mervärdeskatt och lämpar sig väl för den som genom självstudier vill lära sig momsens grunder.

Tidigare har företagare med fördel kunnat lösa de allra flesta momsproblemen genom att kontakta länsskattemyndighetens mervärdeskatteenhet i respektive län. I den nya skatteorganisationen (fr.o.m. 1/1 1992) finns inte mervärdeskatteenheterna kvar som självständiga sakenheter; i länen finns numera en enda myndighet, benämnd skattemyndigheten, med ett länsskattekontor och s.k. lokala skattekontor. Omorganisationen torde emellertid inte medföra någon tillbakagång i skattemyndigheternas service gentemot den rättssökande allmänheten. I stället är ju idén med den nya skatteorganisationen att den skattskyldige skall "möta ett ansikte" hos myndigheten som inte bara bedömer ett område inom beskattningen, utan ser till helheten.

Många frågor inom mervärdeskatten kan alltså lösas genom direktkommunikation mellan den skattskyldige och myndigheten. Bistånd från advokater, revisorer och andra skattekonsulter aktualiseras dock i processituationer samt på ett planeringsstadium; skattemyndigheten har ju inte till uppgift att medverka vid skatteplanering, utan tillämpar respektive svarar på frågor om gällande rätt.

I utredningen SOU 1992:6 föreslås en teknisk översyn av mervärdeskattelagen. Från början var meningen att den skulle träda i kraft den 1 januari 1993. Någon proposition har emellertid inte lagts av regeringen ännu. Det "senaste budet" är att om ett förslag om teknisk översyn läggs på riksdagens bord kommer ikraftträdandedatum att ändras till den 1 januari 1994. Förslaget kommenteras ändå i korthet i kapitel 14. För

övrigt får nämnas att riksdagen genom SFS 1992:1477 dels beslutat om höjning av den reducerade momsen (på livsmedel etc) från 18 till 21 % med ikraftträdande den 1 januari 1993, dels beslutat att tidigare beslutad sänkning av den generella momsen från 25 till 22 % inte blir av.

För värdefulla råd vid inledningen av arbetet tackar jag regeringsrådet Leif Lindstam.

Stockholm i januari 1993

Björn Forssén

Innehåll

Förord 5

Inledning 13

Del 1 19

1. Skattskyldighet – en översikt 21
1.1 Allmänt 21
1.1.1 Skattepliktig vara och skattepliktig tjänst 22
1.1.2 Verksamhet 23
1.1.3 Yrkesmässighet 24
1.1.4 Omsättning 25
1.1.4.1 Skattskyldighet, när? 26
1.1.5 Rekvisitet ”i” 26
1.2 Sammanfattning skattskyldighet 27

2. Avdragsrätt 28
2.1 Allmänt 28
2.2 Avdrag för fiktiv skatt 29
2.3 Avdragsförbuden 32
2.4 Övergångsbestämmelser 32

3. Redovisning av moms 34
3.1 Allmänt 34
3.2 Faktureringsskyldighet 34
3.2.1 Skattesats, beskattningsvärde, vederlag 36
3.2.2 Kreditnotor 38
3.3 Bokföring moms 39
3.4 Redovisningsskyldighet/avdragsrätt (i deklaration), när? 41
3.4.1 Deklaration och inbetalning/återbetalning av moms 44

4. Registreringsskyldighet 50
4.1 Allmänt 50
4.2 "Förtida" registrering p.g.a. särskilda skäl 52

5. Sammanfattning del 1 53

Del 2 55

6. Skattskyldighet – en analys 57
6.1 Översikt 57
6.2 Skattepliktig vara och skattepliktig tjänst 58
6.2.1 Allmänt 58
6.2.1.1 Fastighet, vara och tjänst 62
6.2.2 Fastighetsområdet 77
6.2.2.1 Uthyrning av rörelselokal m.m. (frivillig registrering) 83
6.2.2.2 Jordbruksarrende, avverkningsrätt etc ... 87
6.2.2.3 Hotell, camping etc 88
6.2.2.4 Parkeringsverksamhet, hamnar etc 89
6.2.2.5 Fastighetsförvaltning/-skötsel 91
6.2.2.6 Sammansatta transaktioner 91
6.2.3 Kultur/nöjen/rättigheter 95
6.2.4 Konsult/finans/försäkring 103
6.2.5 Kommunikation/info/media 108
6.2.6 Vård 114
6.2.7 Utbildning 121
6.2.8 Övrigt 128
6.2.8.1 Överlåtelse av verksamhet eller del därav 131
6.3 Yrkesmässighet 136
6.3.1 Allmänt 136
6.3.2 Specialfall (utvidgning) av yrkesmässighet 141
6.3.2.1 "Rörelseliknande former" etc 141
6.3.2.2 Offentlig verksamhet 146
6.3.2.3 Viss varuomsättning av försäkrings- resp. finansieringsföretag 151
6.3.2.4 "Utländska företagare" i Sverige 154
6.3.2.5 Övrigt 155
6.3.3 Inskränkningar i yrkesmässigheten 155
6.3.4 Blandad verksamhet/flera verksamheter 157

6.3.4.1 Blandad verksamhet/flera verksamheter – avdragssidan 160
6.3.4.2 Godtrosförvärv av ingående moms 162
6.4 Omsättning 163
6.4.1 Allmänt 163
6.4.2 Leverans av vara 164
6.4.2.1 Leverans av vara "utan fysisk förflyttning" 164
6.4.2.2 Tillhandahållande av tjänst 171
6.4.3 Uttagsbeskattning 172
6.4.3.1 Uttagsbeskattning – personalserveringar 178
6.4.4 Omsättning kontra finansiell transaktion/lån/samaktivitetsbidrag/utlägg 182
6.4.4.1 Skadestånd/böter och sanktionsavgifter . 187
6.4.5 Byte 188
6.4.6 Förskott och a conton 189
6.5 Specialfall av skattskyldighet 189
6.5.1 Kommissionärsförhållanden 190
6.5.1.1 Auktion 193
6.5.1.2 Konkursbo 193
6.5.1.3 Dödsbo 194
6.5.2 Teknisk skattskyldighet 194
6.5.3 Frivillig registrering för "uthyrning av rörelselokal" 195
6.5.3.1 Återföring av momsavdrag 195
6.5.4 Frivilligt inträde 196

7. Avdragsförbuden 198
7.1 Allmänt 198
7.2 Stadigvarande bostad 198
7.3 Representation och liknande ändamål 200
7.4 Personbilar 205

8. Olika företagsformer 207
8.1 Allmänt 207
8.2 Frågor kring bildande/ombildning av företagsform – "avveckling" 209
8.3 Koncerner 212
8.4 Handelsbolag kontra enkla bolag/samägande 214

8.5 Praktikfall – HB kontra enkelt bolag; "särskild redovisningsregel" vid kommission 216

9. Export/import 220
9.1 Allmänt 220
9.2 Export 220
9.3 Import 235
9.4 Utländska företagare: restitution av moms 245
9.5 Sammanfattande översikt 248

10. Bilar 252
10.1 Allmänt 252
10.2 Avdragsrätt bilar 253
10.3 Försäljning av bilar 255
10.4 Privat nyttjande av bilar, uttagsbeskattning 257
10.5 Egen bil i tjänsten – arbetsgivaren står för bensinen 259

11. Byggområdet 260
11.1 Allmänt 260
11.1.1 Byggarbete – byggnads- eller anläggningsentreprenad 261
11.2 "Vanlig beskattning" och s.k. uttagsbeskattning i yrkesmässig byggnadsverksamhet 262
11.2.1 Uttagsmoms hos bl.a. bostadsföretag, försäkringsföretag och fastighetshandlare 269
11.3 Redovisningsskyldighet/avdragsrätt etc 270

12. Konkurs/utmätning/kundförluster etc 276
12.1 Allmänt 276
12.2 Konkurs 276
12.3 Utmätning 277
12.4 Kundförluster etc 278
12.4.1 Kundkrediteringar etc 278
12.5 Företrädaransvar 280

13. Reducerad moms på livsmedel, persontransporter etc 282

14. Teknisk översyn av momslagen 287

Källförteckning 291

Inhalt VI

[redacted] [redacted]

[redacted] [redacted]

[redacted] [redacted]

Inledning[1]

Förevarande arbete består huvudsakligen i två delar: del 1 med en övergripande förklaring av momssystematiken och momsens speciella begrepp, del 2 med en fördjupning i de momsspecifika begreppen.

Eftersom mervärdeskatten är en modern skatt, kommer jag i fortsättningen företrädesvis att använda det allmänt vedertagna – och numera även i Svenska Akademiens ordlista upptagna – begreppet moms. Mervärdeskatt respektive mervärdeskattelagen (förkortas ML) är alltså mera högtidliga uttryck än moms respektive momslagen och kan enligt min mening förbehållas för inlagor till myndigheter och domstolar. För övrigt kan som kuriosa nämnas att för begreppet mervärdeskatt i SOU 1992:6 föreslagits en förändrad stavning: mervärdesskatt. Alltså med två s i stället för ett. Om man citerar lagen (1968:430) om mervärdeskatt torde dock det korrekta vara ett s så länge lagens rubrik inte ändras genom ny lag.

För den fortsatta framställningen och förståelsen av momsens teknik skall redan inledningsvis redogöras för den s.k. övervältringseffekten (jfr 1–4 i exemplet nedan), som är grundläggande.

Gällande momssats är 25 %. Den skulle sänkas till 22 % den 1 januari 1993, men riksdagen har under hösten 1992 beslutat att så inte skall ske. Den generella momssatsen ligger därför kvar på 25 % även efter årsskiftet 1992/93. På ett fåtal områden (bl.a. livsmedel) gäller en reducerad momssats om 18 %, varom mera i kapitel 13. Den reducerade momssatsen höjs till 21 % den 1 januari 1993. I samtliga exempel i förevarande arbete utgår jag emellertid ifrån 1992 års momssatser (den generella 25 %; den reducerade 18 %).

Den 1 januari 1992 skedde en teknisk förändring såtillvida att momsen numera inte ingår i beskattningsvärdet, beskattningsvärdet är i dag alltså exklusive moms. Fortfarande får man emellertid frågor om hur stor "marginalen" är: 25 % motsvarar en "marginal" om 20 % och 18 % motsvarar 15,25 % (21 % motsvarar 17,36 %).

1. När en tillverkare (fabrikant) av en vara köper råvaror ingår moms i fakturorna från leverantörerna. I ett pris om 100 000 kronor ingår moms med 20 000 kronor. Denna s.k. ingående moms (inköpsmoms) utgör en fordran för fabrikanten på staten; de 20 000 kronorna (ingående momsen) innebär med andra ord en utgift men inte någon kostnad för fabrikanten, eftersom han ju kan kräva tillbaka dessa pengar från staten.

Fabrikanten skapar av råvarorna en vara som säljs till en grossist. För denna process har han haft kostnader dels med 80 000 kronor, dvs. råvaruinköpen 100 000 kronor minus inköpsmomsen 20 000 kronor, dels lönekostnader m.m. För att täcka kostnaderna och dessutom kunna åstadkomma en vinst, antar vi att fabrikanten måste göra ett pålägg med 50 %. 80 000 + 50 % × 80 000 = 120 000. Fabrikanten skall vid försäljningen till grossisten själv ställa ut en faktura vari moms ingår. På priset 120 000 kronor lägger han då moms med 25 %. Alltså, priset skall sättas till 150 000 kronor inklusive moms. 30 000 kronor (150 000 ./. 120 000) utgör den s.k. utgående moms (försäljningsmoms), som är fabrikantens skuld till staten.

Nu har alltså fabrikanten dels en fordran på staten avseende ingående moms om 20 000 kronor, dels en skuld till staten avseende utgående moms om 30 000 kronor. Detta redovisas – normalt sett – i en momsdeklaration till staten varvid mellanskillnaden 10 000 kronor inbetalas till skattemyndighetens postgirokonto.

Det "förädlingsvärde" som tillkommit i Fabrikantens led är ograverat; vinsten blir 120 000 minus kostnaden för råvarorna (80 000 kronor) och övriga kostnader. I fabrikantens resultaträkning skall alltså inte någon moms förekomma, eftersom momsen endast skall vara "pengar in och ut i kassan".

2–4. I exemplet nedan antar jag, för enkelhetens skull, att vinstpålägget är 50 % i varje led: fabrikant–grossist, grossist–detaljist och detaljist–konsument. I varje led kan därmed ett mervärde – därav ordet mervärdeskatt – om 50 % sägas bli tillagt. Vi antar för enkelhetens skull att råvaruproducenten inte har några momsutgifter. Då levererar alltså denne in moms till staten med 20 000 kronor. Fabrikanten betalar moms till staten med netto 10 000 kronor, grossisten betalar moms med netto 15 000 kronor (45 000 ./. 30 000) till staten och detaljisten betalar moms med netto 22 500 kronor (67 500 ./. 45 000) till staten. Lägger vi ihop den moms som enligt ovan redovisas i varje led blir det: 20 000 +

10 000 + 15 000 + 22 500 = 67 500 kronor. Den moms som en företagare debiterar en annan, blir en avdragspost hos den andre. Det är detta som är den s.k. *övervältringseffekten* eller mervärdeskatteprincipen. Slutkonsument blir alltså t.ex. den privatperson som träffas av det samlade mervärdet i alla tidigare led när han betalar 337 500 kronor inklusive moms för den vara, exempelvis en TV-apparat, som detaljisten tillhandahåller. Momssatsen 25 % motsvarar en "marginal" om 20 % och 20 % av 337 500 kronor blir just 67 500 kronor, dvs. den totala moms som levereras in till staten "led för led".

"Slutkonsument" blir alltså den som inte kan få tillbaka momsen från staten genom att lämna en särskild momsdeklaration (eller ta upp momsen i sin självdeklaration).

Övervältringseffekten

Råvaruproducent

1. Inköp av råvaror för 100 000 kr, moms ingår med 20 000 kr.

Fabrikant

2. Försäljning till grossist med 150 000 kr, moms ingår med 30 000 kr.

Grossist

3. Försäljning till detaljist med 225 000 kr, moms ingår med 45 000 kr.

Detaljist

4. Försäljning till "slutkonsument" med 337 500 kronor, moms ingår med 67 500 kr.

Konsumenten

"Slutkonsumenten" är alltså i första hand alla privatpersoner, men kan även vara ett subjekt som bedriver en verksamhet som inte medför skattskyldighet till moms. Man talar också om "skattebäraren", den som slutligen drabbas av skatten. I tidigare led har alltså – för företagarna själva – momsen endast varit "pengar in och ut i kassan"; företagarna har varit skattskyldiga till moms men deras resultat (intäkter minus kostnader) har inte påverkats av momsen. Detta är också den viktigaste grundtanken i en ekonomi med moms; att så få näringsidkare som möjligt skall stå utanför momssystemet.[2] Konsumenterna skall inte styras i sitt val av leverantör av varor eller tjänster beroende på att den ene företagaren debiterar moms medan konkurrenten levererar momsfritt. Momsen skall alltså vara såväl konsumtionsneutral som

konkurrensneutral, vilket ju är två sidor av samma sak. *Konkurrensneu-*
tralitéten kan därmed sägas vara ett nyckelbegrepp betraffande moms

> Förekomsten av konkurrensneutralitet på marknaden med avseende på skat-
> ten ligger i första hand i företagens intresse. Konsumenterna kan val anta
> vara intresserade av att kunna köpa en vara till lägsta möjliga pris; garna av
> en företagare som inte tar ut moms. Företagarna vill naturligtvis att deras
> konkurrenter också betalar skatt eller snarare att alla som konkurrerar gor
> det på lika skattemässiga villkor. Därutöver är företagen som har skattskyl-
> diga kunder intresserade av att också själva vara skattskyldiga till moms
> eftersom deras ingående moms annars inte är avdragsgill – den ökar deras
> kostnader och deras priser, och ger en skatt-på-skatt (kumulativ) effekt. För
> företagaren är det således väsentligt att – i likhet med konkurrenten – kunna
> övervaltra momsen på nästa led. Skulle han ställas utanför systemet blir ju
> momsen en kostnad som påverkar resultatet. Momsen i sig skall alltså helst
> inte utgöra ett kostnadselement som påverkar priset på varan, utan en skatt
> på ett mervärde ("förädlingsvärde") i varje led fram till slutkonsumenten,
> som blir bäraren av skatten (momsen) på det totala förädlingsvärdet. Genom
> övervältringen undviker man således vad som brukar benämnas *kumulativa*
> *effekter.*
>
> På de flesta områden är det alltså önskvärt att momsen "slår så generellt
> som möjligt". På vissa områden har man dock från lagstiftarens sida velat
> upprätthålla undantag. Genom att undanta hela områden från beskattning
> antas någon konkurrenssnedvridning inte uppkomma. När undantag före-
> kommer fungerar de som *indirekta subventioner* – utanför statsbudgeten –
> från statsmakterna. Områden där undantag ansetts önskvärda är framförallt
> vården och utbildningen. Undantag från momsbeskattning kan även mo-
> tiveras av rena *administrativa förenklingsskäl*, dvs. när en beskattning skulle
> kosta för mycket att hantera i förhållande till utfallet.[3]

Ovan i exemplet har jag utgått ifrån tillverkning och försäljning av varor. Givetvis blir resonemanget detsamma om man i stället talar om tjänster.

Närmast fortsätter jag framställningen med att beskriva den systematiska uppbyggnaden av momsen. Någon särskild redogörelse för förfaranderegleria sker inte, utan bokens huvudsyfte är en genomgång av de materiella bestämmelserna. Som nämnts redogör jag för "det nya momssystemet" som gäller fr.o.m. den 1 januari 1991 och återknyter bara till det gamla när det kan vara lämpligt för en jämförelse. En av de viktigaste förändringarna som inträdde den 1 januari 1991 var att samtliga s.k. *reduceringsregler* slopades. Denna förändring tillsammans med det nya tjänstebegreppet, vartill jag återkommer senare i fram-

konkurrensneutral, vilket ju är två sidor av samma sak. *Konkurrensneutraliteten* kan därmed sägas vara ett nyckelbegrepp beträffande moms.

> Förekomsten av konkurrensneutralitet på marknaden med avseende på skatten ligger i första hand i företagens intresse. Konsumenterna kan väl antas vara intresserade av att kunna köpa en vara till lägsta möjliga pris; gärna av en företagare som inte tar ut moms. Företagarna vill naturligtvis att deras konkurrenter också betalar skatt eller snarare att alla som konkurrerar gör det på lika skattemässiga villkor. Därutöver är företagen som har skattskyldiga kunder intresserade av att också själva vara skattskyldiga till moms eftersom deras ingående moms annars inte är avdragsgill – den ökar deras kostnader och deras priser, och ger en skatt-på-skatt (kumulativ) effekt. För företagaren är det således väsentligt att – i likhet med konkurrenten – kunna övervältra momsen på nästa led. Skulle han ställas utanför systemet blir ju momsen en kostnad som påverkar resultatet. Momsen i sig skall alltså helst inte utgöra ett kostnadselement som påverkar priset på varan, utan en skatt på ett mervärde ("förädlingsvärde") i varje led fram till slutkonsumenten, som blir bäraren av skatten (momsen) på det totala förädlingsvärdet. Genom övervältringen undviker man således vad som brukar benämnas *kumulativa effekter.*
>
> På de flesta områden är det alltså önskvärt att momsen "slår så generellt som möjligt". På vissa områden har man dock från lagstiftarens sida velat upprätthålla undantag. Genom att undanta hela områden från beskattning antas någon konkurrenssnedvridning inte uppkomma. När undantag förekommer fungerar de som *indirekta subventioner* – utanför statsbudgeten – från statsmakterna. Områden där undantag ansetts önskvärda är framförallt vården och utbildningen. Undantag från momsbeskattning kan även motiveras av rena *administrativa förenklingsskäl*, dvs. när en beskattning skulle kosta för mycket att hantera i förhållande till utfallet.[3]

Ovan i exemplet har jag utgått ifrån tillverkning och försäljning av varor. Givetvis blir resonemanget detsamma om man i stället talar om tjänster.

Närmast fortsätter jag framställningen med att beskriva den systematiska uppbyggnaden av momsen. Någon särskild redogörelse för förfaranderegelerna sker inte, utan bokens huvudsyfte är en genomgång av de materiella bestämmelserna. Som nämnts redogör jag för "det nya momssystemet" som gäller fr.o.m. den 1 januari 1991 och återknyter bara till det gamla när det kan vara lämpligt för en jämförelse. En av de viktigaste förändringarna som inträdde den 1 januari 1991 var att samtliga s.k. *reduceringsregler* slopades. Denna förändring tillsammans med det nya tjänstebegreppet, vartill jag återkommer senare i fram-

ställningen, medförde en väsentlig basbreddning inom momsbeskattningen. Den 1 januari 1992 återinfördes dock en reducerad skattesats att gälla på vissa begränsade områden, varom mera i kapitel 13.

Närmast i del 1 kommer jag att beskriva momsens speciella begrepp och då i första hand begreppet skattskyldighet. Redan här skall emellertid påpekas att begreppet *skattskyldighet* är centralt i momslagen, såtillvida att existensen av andra begrepp förutsätter förekomsten av en momsskyldighet. Skattskyldighet (jfr kapitel 1) är en förutsättning för: faktureringsskyldigheten (jfr avsnitt 3.2), redovisningsskyldigheten och betalningsskyldigheten (jfr avsnitten 3.4 och 3.4.1) samt registreringsskyldigheten (jfr kapitel 4). Skattskyldigheten utgör också förutsättningen för rättigheterna enligt momssystemet: avdragsrätten (jfr kapitel 2) och när en återbetalning av skatt kan ske (jfr avsnitten 3.4 och 3.4.1). Som ett "inläsningsstöd" kan bilden i kapitel 5, vilket sammanfattar kapitlen 1–4, användas.

För att belysa de momsspecifika begreppen använder jag bl.a. ett tänkt praktikfall, som jag återknyter till i vissa sammanhang.

Del I

1. Skattskyldighet – en översikt

1.1 Allmänt

Inte sällan får man frågan "Skall jag momsregistrera mitt företag eller ej?". Då med en underton som om valfrihet rådde angående huruvida moms skall tas ut eller ej. Det är med moms som med skatt i allmänhet; staten väljer inte sina gäldenärer, utan skattskyldighet uppkommer när ett subjekt, en människa – som i juridiska sammanhang brukar benämnas fysisk person – eller en s.k. juridisk person (aktiebolag, förening etc), företar vissa förfoganden. Som vi skall se nedan skiljer sig emellertid momsen från t.ex. inkomstskatt bl.a. på det viset att momsskyldighet normalt sett förutsätter förekomsten av en säljare och en köpare; det är en säljare av en vara eller en tjänst som kan bli momsskyldig och denna skyldighet förutsätter förekomsten av en köpare. Momsbeskattning kan dock bli aktuell trots avsaknaden av begreppsparet säljare–köpare: nämligen vid s.k. uttagsbeskattning, vilket emellertid endast kan förekomma i en etablerad verksamhet. Även om momsen i huvudsak kan sägas bygga på inkomstskatten, medför alltså avsaknaden av civilrättens begreppspar säljare–köpare normalt sett att någon momsskyldighet inte uppkommer. Som vi skall se är det viktigt att komma ihåg, när man hanterar momsfrågor, att "tänka från minst två håll", säljarens och köparens. Ibland har man också anledning att tänka i flera led av säljare och köpare.

I princip finns det alltså inte någon valfrihet, utan den som har sålt en vara eller tjänst blir skattskyldig till moms, förutsatt givetvis att även förutsättningarna i övrigt för momsskyldighet föreligger.

Vilka är då förutsättningarna för momsskyldighet?

Momsskyldig blir den som inom landet "i yrkesmässig verksamhet omsätter skattepliktig vara eller tjänst"[4]. Denna ordalydelse i momslagen återger den rättsliga grunden för nästan all momsbeskattning. Detta är alltså "kärnan" i begreppet skattskyldighet. För, i huvudsak, om-

sättning utom landet föreligger export, vartill jag återkommer i kapitel 9.

Skattskyldighet, begrepp/"beståndsdelar"

Beståndsdelarna i begreppet momsskyldighet är alltså: 1. "i" 2. "yrkesmässig" 3. "verksamhet" 4. "omsätter" 5. "skattepliktig vara eller tjänst". Annorlunda uttryckt: minst en skattepliktig vara eller tjänst skall omsättas i en yrkesmässig verksamhet för att momsskyldighet skall uppkomma. Uppdelningen 1–5 skall emellertid framhäva att varje del – t.o.m., som vi skall se nedan, ordet "i" – är lika viktig; *ingen skattskyldighet till moms utan att samtliga fem rekvisit är för handen*. Angående punkt 5 får emellertid framhållas "undantag" för fall av s.k. teknisk skattskyldighet (jfr avsnitt 6.5.2). Det vill säga, skattskyldighet till moms kan avse omsättning av vissa icke skattepliktiga varor eller tjänster. För enkelhetens skull får detta dock vara underförstått när jag talar om det femte rekvisitet.

Ett enkelt men representativt exempel på en situation när samtliga fem förutsättningar ovan är uppfyllda, och således momsbeskattning skall ske, är följande. En fysisk person startar ett borstbinderi som hon skall driva under enskild firma, dvs. hon äger och driver borstbinderiet själv och inte genom någon juridisk person (aktiebolag etc). Vi kan döpa personen till Svea.

Det är när kunderna kommer in och handlar borstar som Svea blir skattskyldig till moms. Då är samtliga fem förutsättningar för momsskyldighet uppfyllda.

Med det enkla exemplet om borstbinderiet i minnet skall jag översiktligt redogöra för skattskyldighetens olika beståndsdelar. I avsnitt 1.1.1 tar jag upp begreppen skattepliktig vara och skattepliktig tjänst, i avsnitt 1.1.2 begreppet verksamhet, i avsnitt 1.1.3 begreppet yrkesmässighet, i avsnitt 1.1.4 omsättningsbegreppet och i avsnitt 1.1.5 förklarar jag betydelsen av rekvisitet "i". I del 2 gör jag en djupare analys av nämnda begrepp. Observera alltså att del 1 endast så att säga ger en överblick av "normalfallen". I del 2 redogörs bl.a. för specialfallen av nämnda begrepp.

1.1.1 Skattepliktig vara och skattepliktig tjänst

Av det ovan sagda torde nu klart framgå att begreppen skatteplikt och skattskyldighet avser olika förhållanden. Att t.ex. en vara är skatteplik-

tig (momspliktig) enligt momslagen behöver inte betyda att ägaren skall momsbeskattas vid en försäljning; som redan konstaterats är skatteplikten endast ett av fem rekvisit som samtliga måste vara uppfyllda för att skattskyldighet till moms skall uppkomma. I dagligt tal sägs emellertid ofta momsplikt fast det egentligen är momsskyldighet man avser. Jag kommer dock att strikt skilja mellan *momsplikt* och *momsskyldighet* i min framställning.

Först konstateras att med *vara* i momssammanhang förstås materiellt ting som inte är fastighet. Dessutom räknas även gas, värme, kyla och elektrisk kraft som vara enligt momslagen.[5] Med *tjänst* förstås allting annat än vara eller fastighet, som kan tillhandahållas i en yrkesmässig verksamhet.[6]

Frågorna är nu alltså två: vad utgör en momspliktig vara och vad utgör en momspliktig tjänst?

Liksom tidigare gäller en generell momsplikt för varor med undantagen särskilt angivna i lagen. Momsplikten för tjänster följde tidigare av den s.k. enumerationsprincipen, dvs. de tjänster som medförde momsplikt räknades upp särskilt i lagen. Tjänster som inte räknades upp var alltså momsfria (s.k. tysta undantag). Numera (fr.o.m. 1/1 1991) är även tjänsterna generellt momspliktiga med undantagen särskilt angivna i lagen. Därmed gäller alltså såväl för varor som för tjänster en i princip generell momsplikt.[7] Undantagen från momsplikt för varor och tjänster räknas upp i 8 § ML.

Tråd, maskiner etc som Svea förvärvar till binderiet utgör typexempel på momspliktiga varor. Nämnda föremål är med momslagens terminologi "materiella ting som inte utgör fastighet", dvs. varor, och de undantas inte från momsplikt.

1.1.2 Verksamhet

Vad utgör en *verksamhet* enligt momslagen?

I det "gamla momssystemet" (före 1/1 1991) utgjorde begreppet verksamhet i momslagen detsamma som begreppet förvärvskälla i kommunalskattelagen (KL). Numera sker inte sådan hänvisning och verksamhetsbegreppet motsvarar därmed inte längre förvärvskällebegreppet. I stället ges begreppet verksamhet i momssammanhang samma innebörd som motsvarande begrepp i den nya lydelsen av 18 § KL.[8] Av nämnda lagrum framgår att verksamheter som har en naturlig anknytning till varandra betraktas som en enda verksamhet.[9]

Begreppet verksamhet definieras inte i KL. Begreppet kan i stället generellt sägas ha den innebörd man i vardagligt tal ger det; det är fråga om att någon gör någonting. Sveas borstbinderi utgör alltså ett typexempel på vad som menas med en verksamhet enligt momslagen.

> I avsnitt 8.1, i samband med redogörelsen för olika företagsformer, återkommer jag till verksamhetsbegreppet och redogör då för begreppets förhållande till förvärvskällebegreppet i KL. Förvärvskällebegreppet har emellertid, som nämnts, inte längre någon självständig betydelse för begreppet verksamhet i momslagen, varför jag tills vidare stannar vid nämnda bestämning av verksamhetsbegreppet.

Svea är bosatt i Sverige, vilket innebär att hon inkomstbeskattas här för sina samtliga inkomster, oavsett om de förvärvats inom eller utom riket. Även om Svea vore bosatt utomlands skulle hon emellertid beskattas här för inkomsterna från borstbinderiet, eftersom den stadigvarande platsen för Sveas affärsverksamhet (binderiet) är belägen i Sverige. Denna situation torde emellertid vara rent teoretisk. En fysisk person kan knappast bedriva borstbinderiverksamhet i Sverige utan att samtidigt anses bosatt här.

> Vad jag vill framhäva är dock att förefintligheten av ett *fast driftställe* (binderiet) i Sverige medför att inkomstbeskattningen sker här oavsett om den skattskyldige är bosatt här eller ej.[10] Detta synsätt överensstämmer också med innehållet i OECDs standardmall till dubbelbeskattningsavtal.

Det normala är att momsbeskattning sker av verksamheter som också inkomstbeskattas här i Sverige, dvs. omsättningen (leveransen eller tillhandahållandet) sker från ett fast driftställe här. Emellertid kan även momsbeskattning ske av utländska företagare för omsättning som de företar när de, utan att fördenskull ha fast driftställe här, ”är” i Sverige (jfr avsnitt 6.3.2.4).

1.1.3 Yrkesmässighet

Vad konstituerar *yrkesmässighet*?

Tidigare ansågs en verksamhet yrkesmässig enligt momslagen när inkomsten därav utgjorde skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet, (konventionellt beskattad) annan fastighet eller rörelse enligt kommunalskattelagen. Genom inkomstskattereformen har nämnda inkomstslag (jordbruk, annan fastighet och rörelse) ersatts av ett gemensamt begrepp, näringsverksamhet. På inkomstskattesidan finns numera en-

dast inkomstslagen tjänst, kapital och näringsverksamhet; inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet har "uppgått" i kapital.[11]

En verksamhet anses numera som yrkesmässig enligt momslagen när inkomsten utgör *skattepliktig* intäkt av *näringsverksamhet* enligt kommunalskattelagen eller lagen om statlig inkomstskatt. Detta är alltså "kärnan" i vad som förstås med yrkesmässighet i momssammanhang. Näringsverksamhet har ersatt "det gamla" begreppet rörelse. Begreppet näringsverksamhet definieras som en *yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet*. Därmed ansluter begreppet näringsverksamhet till de krav som tidigare utbildats i rättspraxis för att rörelse skall anses föreligga.[12] Enligt praxis föreligger således näringsverksamhet om verksamheten i fråga 1. har en viss *varaktighet* (avgränsningen mot det gamla begreppet inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet), 2. bedrivs med *självständighet* (avgränsningen mot inkomst av tjänst) och 3. har ett *vinstsyfte* (avgränsningen mot hobbyverksamhet).

Svea har startat borstbinderiet med ambitionen att hon skall kunna leva på det, hon tar inte endast ut ett pris som täcker kostnaderna för inköp, utan verksamheten skall ge henne en vinst också. Därmed föreligger ett vinstsyfte (3). Det är inte fråga om någon verksamhet av tillfällig karaktär, utan varaktighet (1) föreligger också. Eftersom Svea själv äger och driver binderiet, med hjälp av eventuella anställda, är hon alltså inte anställd av någon, utan självständig (2). Samtliga förutsättningar för näringsverksamhet inkomstskattemässigt är således uppfyllda.

Eftersom Sveas verksamhet utgör näringsverksamhet, är verksamheten yrkesmässig enligt momslagen.

1.1.4 Omsättning

Med *omsättning* förstås enligt momslagen i princip att vara levereras i samband med försäljning eller att tjänst utförs eller förmedlas (tillhandahålls) mot vederlag.[13] Detta är alltså "kärnan" i begreppet omsättning enligt momslagen. Med försäljning eller tillhandahållande likställs byte.[14]

Vidare sägs att med omsättning också förstås, att betalning uppbärs i förskott eller a conto för beställd vara eller tjänst (jfr avsnitt 6.4.6) samt att vara eller tjänst uttas (angående s.k. *uttagsbeskattning* se även avsnitten 1.1.5 och 6.4.3).[15]

Att Svea säljer borstar innebär att hon omsätter skattepliktiga varor,

"leveransen" sker när kunden "tar emot borsten över disken". Även det fallet att en kund beställer varor från henne och betalar i förskott innebär att en omsättning sker enligt momslagen. Omsättning på grund av förskott och a conton är en specialreglering för momsen. Inkomst-skattemässigt uppkommer inte någon omsättning då Svea uppbär förskott, utan först när hon levererar varorna. Momsens omsättningsbegrepp är således mera vidsträckt än inkomstskattens.

I förskottssituationerna bör uppmärksammas att en delbetalning endast medför skattskyldighet för den moms som ingår i uppburet belopp, dvs. inte för hela varans eller tjänstens värde. Mottar Svea 100 kronor före leverans för varor beställda av en kund och värda 1 000 kronor inklusive moms om 200 kronor, blir hon skattskyldig till moms med 20 kronor (20 % × 100). När resten av pengarna uppbärs eller leveransen sker, blir hon skattskyldig till moms med återstående 180 kronor (20 % × 900).

1.1.4.1 Skattskyldighet, när?

Omsättningsbegreppet är helt avgörande för när i tiden som skattskyldighet till moms anses uppkomma. Skattskyldigheten inträder när vara levereras, tjänst tillhandahålls eller uttag sker. Vidare sägs att om vederlag för beställd vara eller tjänst dessförinnan erhålls, inträder skattskyldigheten redan när beloppet helt eller delvis inflyter kontant eller på annat sätt kommer vederbörande till godo, detta är alltså förskottssituationen.[16]

Det finns också en särskild stoppregel i samband med förskott, vilken främst blir intressant i samband med förändringar av skattesatsen och andra dylika situationer (jfr avsnitt 6.4.6).

Det är alltså i princip först när Svea levererar – eller i förskott mottar minst en krona för – "den första borsten" som hon blir momsskyldig. I avsnitt 4.2 framgår emellertid att skattskyldighet kan beviljas av skattemyndigheten för ett s.k. uppbyggnadsskede, dvs. i princip innan någon försäljning ens skett.

1.1.5 Rekvisitet "i"

Nu har vi alltså gått igenom samtliga rekvisit för uppkomsten av momsskyldighet, utom ordet "i".

Sveas binderi utgör en verksamhet, vilken hon självständigt skall driva under överskådlig tid. Dessutom är det inte fråga om någon ideell

verksamhet, utan hon har syftet att den skall gå med vinst. Det är alltså fråga om en yrkesmässig verksamhet.

Varje gång en kund mottar en borste sker en omsättning av en skattepliktig (momspliktig) vara "i" denna yrkesmässiga verksamhet, vilket medför att Svea blir skattskyldig till moms.

Skulle Svea däremot på sin fritid sy kläder åt "Barnens julbasar" eller behövande och därvid inte ta något betalt alls eller endast ta ut ett pris för att bestrida kostnaderna för tyg etc, uppkommer ingen momsskyldighet. Detta eftersom det då inte är fråga om någon omsättning "i" borstbinderiverksamheten. Svea kan däremot inte leverera gratis till Barnens julbasar från binderiet, utan att värdet av varorna momsbeskattas. Om hon till vissa kunder säljer till lägre pris än ordinarie (eller levererar gratis), sker en momsmässig uttagsbeskattning (jfr avsnitt 6.4.3) med 20 % av mellanskillnaden (räknar man med värden exklusive moms blir uttagsmomsen 25 % på nämnda mellanskillnad).

1.2 Sammanfattning skattskyldighet

Huruvida skattskyldighet till moms skall anses föreligga eller ej kan, mot bakgrund av vad ovan sagts, bedömas/angripas från olika infallsvinklar. Det ger sig vanligtvis av den verkliga situationen var det "brister", om momsskyldighet inte kan anses föreligga. Saknas t.ex. vinstsyfte med verksamheten, är det inte fråga om näringsverksamhet och därmed inte heller yrkesmässighet, varför momsskyldighet inte uppkommer. Är det fråga om försäljning av en "privat" tillgång, är det inte en omsättning "i" verksamheten och således uppkommer inte någon skattskyldighet av denna anledning. Endast om svaret blir ja på samtliga av följande frågor föreligger skattskyldighet till moms:

- Är det fråga om en *momspliktig* (skattepliktig) *vara eller tjänst* (avsnitt 1.1.1)?
- Är det fråga om en *verksamhet* enligt momslagen (avsnitt 1.1.2)?
- Är verksamheten *yrkesmässig* (avsnitt 1.1.3)?
- Sker en *omsättning* av varan eller tjänsten (avsnitt 1.1.4)?
- Sker omsättningen *i* den yrkesmässiga verksamheten (avsnitt 1.1.5)?

Angående fall där s.k. teknisk skattskyldighet kan förekomma (jfr avsnitt 1.1), se särskilt avsnitt 6.5.2.

2. Avdragsrätt

2.1 Allmänt

Som nämnts, se under Inledning ovan, är begreppet skattskyldighet centralt i momslagen, bl.a. är avdragsrätten för moms avhängig skattskyldigheten. I princip föreligger med vissa begränsningar avdragsrätt för ingående moms (inköpsmoms) avseende förvärv (eller import) för en verksamhet som medför momsskyldighet.[17] Den som inte är skattskyldig till moms har inte heller någon avdragsrätt för ingående moms. (Avdragsrätten vid import återkommer jag till i avsnitt 9.3.)

När Svea (jfr exempel i kapitel 1) "säljer den första borsten" blir hon momsskyldig och samtidigt får hon rätt att göra avdrag för ingående moms avseende förvärv till borstbinderiet. Härvid finns inga kopplingar till huruvida Svea inkomstskattemässigt är berättigad till direktavdrag för förvärvet eller om varan ifråga skall aktiveras (läggas upp på plan och skrivas av under flera år).[18] Skillnaden mellan de bokföringsmässiga begreppen omsättningstillgång respektive anläggningstillgång har inte heller någon betydelse för rätten till momsavdrag. Oavsett om det är fråga om förvärv av lagertillgångar, handverktyg, större maskiner etc har alltså Svea alltid rätt att "lyfta" momsen direkt i samband med förvärvet. Den enda likheten härvidlag mellan moms och inkomstskatt är att det måste vara fråga om förvärv för verksamheten. Inte heller spelar det någon roll för avdragsrätten för debiterad ingående moms vilken momssats (generell eller reducerad) som företagaren själv tillämpar (jfr avsnitt 3.2.1). Förvärv av privat natur eller som på annat sätt är "rörelsefrämmande" får Svea givetvis inget momsavdrag för.

I likhet med frågan om när skattskyldigheten inträder är det också här fråga om att omsättningen styr. Svea har rätt att göra avdrag för ingående moms för varor och tjänster som hon köper till binderiet. Avdragsrätten speglar den ena sidan av omsättningsbegreppet, skattskyldigheten den andra. Den som säljer t.ex. tråd, trämaterial och in-

ventarier till Sveas borstbinderiverksamhet blir momsskyldig i samband med att leveransen sker och skall således erlägga utgående moms. Svea får göra avdrag för momsen som ingår i leverantörens pris.

På motsvarande sätt som när skattskyldighet inträder (jfr avsnitt 1.1.4), blir den som betalar i förskott eller a conto för en skattepliktig vara eller tjänst som vederbörande beställt berättigad att göra avdrag för ingående moms.[19]

Det bör uppmärksammas att ett *formellt krav* föreligger med innebörd att avdrag för ingående moms alltid skall styrkas av en "momsbärande faktura", dvs. momsdebitering skall framgå av en inköpsfaktura, avräkningsnota eller motsvarande handling.[20] Svea har alltså i princip inte rätt att få tillbaka den ingående moms som hon betalar i samband med förvärv till borstbinderiet, om hon inte mottagit en momsbärande faktura från leverantören (jfr angående faktureringsskyldighet avsnitt 3.2).[21] Mellan skattskyldiga föreligger en obligatorisk dokumentationsskyldighet (faktureringsplikt) även avseende kreditaffärer. Beträffande icke avdragsgilla transaktioner behöver köparen dock ingen ytterligare dokumentation än den som förekommer i form av kassaregisterkvitton, paragonnotor o.d.[22]

Se nedan i avsnitt 3.4 angående när i tiden rätten att i en deklaration göra avdrag för ingående moms uppkommer. I avsnitten 2.4 och 6.3.2.2 redogörs för vissa övergångsbestämmelser beträffande avdragsrätten. I avsnitt 6.3.4.1 behandlas avdragsrätten i s.k. blandad verksamhet, varvid även redogörs för vissa "avdragsschabloner". I avsnitt 6.3.4.2 behandlas s.k. godtrosförvärv av ingående moms. I avsnitt 6.4.4 kommenteras avdragsrätten när bidrag mottas i verksamheten. I avsnitt 10.2 redogörs för en avdragsschablon beträffande driftkostnader för personbil (eller motorcykel).I avsnitt 11.3 behandlas avdragsrätten för a conton inom byggområdet.

2.2 Avdrag för fiktiv skatt

Det kan ju hända att Svea, t.ex. av en bekant, får ett erbjudande att köpa någon sak till binderiet som inte kan inhandlas hos en fabrikant eller någon annan som vore momsskyldig för försäljning av varan. Man kan tänka sig att det är fråga om en maskin som inte tillverkas längre, men som någon i bekantskapskretsen råkar ha i sin ägo.

Kan Svea i sådant fall "lyfta" moms? Vi tänker oss att säljaren inte driver rörelse själv, utan är en helt vanlig privatperson. Trots att varan i sig är momspliktig skall därmed personen i fråga inte momsbeskattas för försäljningen till Svea. Vederbörande är ju inte momsskyldig, eftersom försäljningen hos denne inte sker i en yrkesmässig verksamhet.

För bl.a. detta fall stadgas en rätt för Svea att göra avdrag för s.k. fiktiv skatt (fiktiv moms).[23]

I det pris som Sveas bekante tar anses moms ingå med 20 %, vilket motsvarar den generella momssatsen ("pålägg") om 25 % [motsvarande siffror för varor som omfattas av den reducerade momsen (läs: livsmedel) är för år 1992 en procentsats om 15,25 % (motsv "pålägg" om 18 %) och 17,36 % (motsv "pålägg" om 21 %) från och med den 1 januari 1993, se avsnitt 3.2.1 och kapitel 13]. Maskinen i fråga omfattas av den generella momssatsen och Svea får alltså för ett belopp motsvarande 20 % av inköpspriset (eller vid byte inbytesvärdet) göra avdrag för s.k. fiktiv skatt. För sådan avdragsrätt uppställs emellertid ett formellt krav med innebörd att Svea måste be säljaren ställa ut en handling som innehåller hans personnummer eller likvärdig uppgift (namn och adress).[24] Här är alltså inte fråga om någon faktureringsskyldighet (jfr avsnitt 3.2), utan att Svea framför önskemålet att en handling med nämnda uppgifter upprättas. Med en sådan handling som underlag, kan Svea göra avdrag för fiktiv moms i erlagt belopp (dvs. i "vederlaget").

Rätten till avdrag för fiktiv moms gäller inte bara vid förvärv från privatpersoner. Om exempelvis ett sjukhus säljer en bokhylla till en möbelaffär sker detta utan att moms debiteras (jfr avsnitt 6.3.3). Möbelaffären får emellertid göra avdrag för fiktiv moms för förvärvet, eftersom bokhyllan är en skattepliktig vara. Om säljaren är privatperson, enskild företagare, aktiebolag, handelsbolag, kommanditbolag, ekonomisk förening, ideell förening, institution, staten, en kommun eller någon annan person spelar alltså inte någon roll för köparens rätt till avdrag för fiktiv moms. Det avgörande är att köparen själv är momsskyldig och att det är fråga om förvärv av en momspliktig vara från någon som inte är momsskyldig för sin omsättning av varan.[25] Säljaren skall själv inte ha haft rätt till momsavdrag för sitt förvärv av varan, vilket ju är fallet med sjukhuset ovan. Syftet med fiktiv avdragsrätt för en momsskyldig förvärvare är nämligen att en s.k. kumulativ effekt ("skatt-på-skatt-effekt") elimineras. Vid förvärv från juridisk person förutsätts för köparens avdragsrätt att säljaren utfärdar faktura med angivande av sitt organisationsnummer.[26]

Notera att avdrag för fiktiv ingående moms endast kan göras för

Kan Svea i sådant fall "lyfta" moms? Vi tänker oss att säljaren inte driver rörelse själv, utan är en helt vanlig privatperson. Trots att varan i sig är momspliktig skall därmed personen i fråga inte momsbeskattas för försäljningen till Svea. Vederbörande är ju inte momsskyldig, eftersom försäljningen hos denne inte sker i en yrkesmässig verksamhet.

För bl.a. detta fall stadgas en rätt för Svea att göra avdrag för s.k. fiktiv skatt (fiktiv moms).[23]

I det pris som Sveas bekante tar anses moms ingå med 20 %, vilket motsvarar den generella momssatsen ("pålägg") om 25 % [motsvarande siffror för varor som omfattas av den reducerade momsen (läs: livsmedel) är för år 1992 en procentsats om 15,25 % (motsv "pålägg" om 18 %) och 17,36 % (motsv "pålägg" om 21 %) från och med den 1 januari 1993, se avsnitt 3.2.1 och kapitel 13]. Maskinen i fråga omfattas av den generella momssatsen och Svea får alltså för ett belopp motsvarande 20 % av inköpspriset (eller vid byte inbytesvärdet) göra avdrag för s.k. fiktiv skatt. För sådan avdragsrätt uppställs emellertid ett formellt krav med innebörd att Svea måste be säljaren ställa ut en handling som innehåller hans personnummer eller likvärdig uppgift (namn och adress).[24] Här är alltså inte fråga om någon faktureringsskyldighet (jfr avsnitt 3.2), utan att Svea framför önskemålet att en handling med nämnda uppgifter upprättas. Med en sådan handling som underlag, kan Svea göra avdrag för fiktiv moms i erlagt belopp (dvs. i "vederlaget").

Rätten till avdrag för fiktiv moms gäller inte bara vid förvärv från privatpersoner. Om exempelvis ett sjukhus säljer en bokhylla till en möbelaffär sker detta utan att moms debiteras (jfr avsnitt 6.3.3). Möbelaffären får emellertid göra avdrag för fiktiv moms för förvärvet, eftersom bokhyllan är en skattepliktig vara. Om säljaren är privatperson, enskild företagare, aktiebolag, handelsbolag, kommanditbolag, ekonomisk förening, ideell förening, institution, staten, en kommun eller någon annan person spelar alltså inte någon roll för köparens rätt till avdrag för fiktiv moms. Det avgörande är att köparen själv är momsskyldig och att det är fråga om förvärv av en momspliktig vara från någon som inte är momsskyldig för sin omsättning av varan.[25] Säljaren skall själv inte ha haft rätt till momsavdrag för sitt förvärv av varan, vilket ju är fallet med sjukhuset ovan. Syftet med fiktiv avdragsrätt för en momsskyldig förvärvare är nämligen att en s.k. kumulativ effekt ("skatt-på-skatt-effekt") elimineras. Vid förvärv från juridisk person förutsätts för köparens avdragsrätt att säljaren utfärdar faktura med angivande av sitt organisationsnummer.[26]

Notera att avdrag för fiktiv ingående moms endast kan göras för

förvärv av momspliktiga varor, vilket innebär att avdrag inte kan ske för förvärv av tjänster, även om tjänsten i fråga är en momspliktig sådan (jfr även avsnitt 6.3.4.2).

Av ett förhandsbesked framgår vidare att frågan om en vara är momspliktig skall avgöras med utgångspunkt i förvärvarens verksamhet. Det förhållandet att en vara är undantagen från momsplikt enligt någon av bestämmelserna i 8 § i momslagen (jfr avsnitt 6.2.1.1–6.2.8.1), när den överlåts till förvärvaren, inverkar således inte på avdragsrätten för fiktiv moms[27]. En konsthandlare som köper en tavla direkt från konstnären, får alltså göra avdrag för fiktiv moms eftersom tavlan blir momspliktig hos konsthandlaren. Trots att konstnären inte momsbeskattas för sin försäljning av tavlan (jfr under b i avsnitt 6.2.3) har han ju ändå haft momskostnader vid förvärv av penslar, färg etc, och dessa momskostnader har han inte kunnat göra avdrag för i sin allmänna självdeklaration eller i en särskild momsdeklaration. I sitt pris gentemot konsthandlaren har givetvis konstnären med även momsen som ett kostnadselement. Genom att tillerkänna konsthandlaren rätten att göra avdrag för s.k. fiktiv moms undviks att han i sin tur vid försäljning till kunder i konsthandeln tar ut moms på moms (en s.k. kumulativ effekt undviks, vilket är syftet med fiktivt avdrag).

Förhandsbeskedet är relevant för s.k. okvalificerade undantag (jfr avsnitt 6.5.2) från momsplikt avseende varor där undantagsbestämmelsen ändå inte utesluter att varan är momspliktig hos förvärvaren. Vissa varor är (okvalificerat) undantagna från momsplikt oavsett om bedömningen av momsplikten görs med utgångspunkt i säljarens eller köparens verksamhet. Så gäller för organ, blod eller modersmjölk från människa (jfr avsnitt 6.2.6) samt i princip frimärken, sedlar och mynt (jfr avsnitt 6.2.8). Här kan alltså kumulativa effekter uppkomma, eftersom rätt till avdrag för fiktiv moms inte kommer i fråga. Beträffande de s.k. kvalificerade undantagen, t.ex. flygbensin och flygfotogen, vilka i sin helhet räknas upp i avsnitt 6.5.2, kan avdrag för fiktiv moms inte förekomma för förvärvaren av varan. En omsättning av t.ex. flygbensin medför teknisk skattskyldighet (jfr avsnitt 6.5.2) för säljaren, som således definitionsmässigt är momsskyldig för omsättningen (jfr avsnitt 1.1). I dessa fall undviks dessutom kumulativa effekter hos förvärvaren redan på grund av att säljaren fått göra avdrag för ingående moms på sina förvärv, trots att han inte debiterar moms själv.

Se särskilt i avsnitt 6.2.8.1 angående fiktiv moms i samband med verksamhetsöverlåtelse.

Avdragsrätt för fiktiv moms föreligger inte vid förvärv av en vara som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina, om varans inköpspris understiger 175 % av metallvärdet på inköpsdagen av det guld, silver eller platina som ingår i varan. Detsamma gäller i fråga om skrot, avfall eller annan liknande vara, som innehåller guld, silver eller platina.[28]

Beträffande fiktivt avdrag för försäkringsbolag avseende övertagande av vara i samband med skadereglering, se avsnitt 6.3.2.3. Beträffande fiktivt avdrag för "förvärv av egna tillgångar" vid startandet av en verksamhet, se avsnitt 8.2. Angående fiktiv moms i samband med fråga om utländsk företagares rätt till restitution, se avsnitt 9.4.

Se beträffande fiktiv moms i samband med "exportliknande" affärer i exempel 1.1, avsnitt 9.5.

2.3 Avdragsförbuden

Rätt till avdrag för ingående moms föreligger i princip aldrig om den belöper på 1. utgifter för representation och liknande ändamål när avdrag inte heller medges vid inkomstbeskattningen, 2. stadigvarande bostad eller 3. anskaffning av personbil eller motorcykel.

Jag återkommer till ovan nämnda avdragsförbud i kapitel 7.

Beträffande viss kioskförsäljning på fartyg som trafikerar linjer mellan Sverige, Danmark, Finland och Norge finns också ett "avdragsförbud", som jag återkommer till i avsnitt 9.2. Dessutom finns ett avdragsförbud för ingående moms, när förhyrd personbil (eller motorcykel) endast används i ringa omfattning, som jag återkommer till i avsnitt 10.2.

2.4 Övergångsbestämmelser

Förutom övergångsbestämmelser för vissa fall av avdragsrätt inom den offentliga sektorn, vilka redogörs för i avsnitt 6.3.2.2, finns en särskild

övergångsbestämmelse som har betydelse för avdragsrätten hos privaträttsliga subjekt (i momssammanhang samtliga subjekt som inte är staten eller kommun – jfr avsnitt 6.3.2.2)

Om en momsskyldig vid något tillfälle under tiden från och med den 1 januari 1989 till och med den 31 december 1990 har ägt en viss bestämd vara, kan han inte göra avdrag för den ingående momsen vid ett förvärv av varan i fråga som sker den 1 januari 1991 eller senare.[29]

Syftet med bestämmelsen har varit att förhindra transaktioner av skatteplaneringskaraktär i samband med den basbreddning som de nya bestämmelserna på momsområdet den 1 januari 1991 medförde. Vad som därvid närmast synes ha åsyftats var att förhindra att ägaren inför ikraftträdandet sålde egendomen i fråga för att därefter återköpa eller hyra denna med rätt till avdrag för ingående moms.[30] Se härvidlag vad som sägs angående t.ex. frisörer och busstrafikföretag i avsnitt 6.3.3.

3. Redovisning av moms

3.1 Allmänt

Redovisning av utgående moms kan – i en vidsträckt bemärkelse – sägas ske dels i fakturor, dels i bokföringen, dels antingen i inkomstdeklarationen eller i en momsdeklaration. För att avdragsrätt för ingående moms skall komma i fråga, måste redovisning ske antingen i inkomstdeklarationen eller i en momsdeklaration.

3.2 Faktureringsskyldighet

Den som är momsskyldig skall i princip utfärda en faktura (eller därmed jämförlig handling) för varje omsättning för vilken skatt utgår. Av en faktura skall vederlaget och momsens belopp framgå. Vidare skall en faktura innehålla sådana uppgifter att såväl utställare som mottagare kan identifieras samt uppgifter om transaktionens art och (avseende varor) platsen för mottagande. För särskilt registrerade gäller att vederbörandes momsregistreringsnummer (jfr avsnitt 4.1) skall anges i fakturan. De som deklarerar momsen i inkomstdeklarationen anger i stället sitt person- eller organisationsnummer.[31] *Detaljhandeln* undantas emellertid från faktureringsskyldigheten.[32] Därmed behöver alltså Svea inte utfärda momsbärande fakturor till sina kunder, för hennes borstbinderiverksamhet är det tillräckligt med vanliga kassakvitton. Faktureringsskyldighet föreligger inte heller inom kultur- och nöjesområdet (jfr avsnitt 6.2.4) eller för resetjänster (jfr avsnitt 6.2.5).

I vissa branscher sker fakturering vid interna svenska affärer i utländsk valuta. I sådana fall skall som moms redovisas ett på fakturan i svenska kronor angivet – efter kursen på leveransdagen uträknat – belopp (jfr även exempel 1.1 i avsnitt 9.5).[33]

När skall fakturering ske?

I momslagen finns ingen "tidsfrist" angiven för hur länge man får dröja med att utställa en faktura efter det att en affärshändelse ägt rum. I princip skall alltså – vilket också normalt sker i praktiken – faktura utfärdas omgående. Allmänt kan sägas att en fördröjning med fakturering efter leverans måste vara motiverad av branschspecifika förhållanden eller omständigheterna i det enskilda fallet, i annat fall anses fördröjningen strida mot god affärssed. Sådana förhållanden eller omständigheter kan vara överväganden, förhandlingar eller beslut om hur stort belopp som skall krävas, eller att ytterligare uträkningar, kontroller eller besiktningar måste göras innan fakturering kan ske. Det får emellertid aldrig vara fråga om att man med fördröjningen avser att ge kunden en "dold" betalningsfrist.[34]

Avdragsrätten och faktureringsskyldigheten

Detaljhandeln undantas alltså från faktureringsskyldigheten, varför Svea inte behöver utfärda momsbärande fakturor till sina kunder.

Hur går det då med avdragsrätten för Sveas kunder?

Sveas privatkunder är inte betjänta av någon momsbärande faktura, utan nöjer sig med kassakvitto – om de ens begär sådant. Privatpersoner är ju inte momsskyldiga och kan överhuvudtaget aldrig få tillbaka en momsutgift från staten. Om det däremot är fråga om företagskunder gäller, under förutsättning att dessa är momsskyldiga, att de får avdrag för ingående moms avseende förvärv till verksamheten. För ett dylikt fall korresponderar avdragsrätten i viss mån med undantaget från faktureringsskyldighet för detaljhandeln. Om vederlaget understiger 200 kronor (exklusive moms) behöver avdragsrätten inte styrkas med en momsbärande faktura.[35] Det räcker med att avdragsrätt styrks med verifikation i form av faktura (utan momsspecifikation), fraktkvitto, biljett eller annan motsvarande handling.[36] Är det å andra sidan fråga om större inköp måste alltså Sveas företagskunder begära att få en momsbärande faktura av henne för att få rätt till avdrag för ingående moms.

Före den 1 januari 1992 var gränsbeloppet i fråga 200 kronor inklusive moms, eftersom momsen då ingick i vederlaget (jfr även avsnitt 3.2.1).

3.2.1 Skattesats, beskattningsvärde, vederlag

Från och med den 1 januari 1983 till och med den 30 juni 1990 var momssatsen 19 % (motsvarande ett "pålägg" om 23,46 %). Under tiden 1990-07-01–1991-12-31 gällde en höjd momssats om 20 % (motsvarande ett pålägg om 25 %).[37] Meningen var att den skulle återgå till den lägre nivån, när man den 1 januari 1992 genomförde den tekniska förändring, som innebär att momsen numera inte inräknas i beskattningsvärdet. Den tekniska förändringen genomfördes, men momssatsen förblev vid den högre nivån, vilket innebär att den generella momssatsen är 25 %.

Beskattningsvärdet utgörs av vederlaget för varan eller tjänsten som tillhandahålls och vid uttag (jfr avsnitt 6.4.3) av saluvärdet.[38]

Före den 1 januari 1992 ingick såväl moms som varje annan statlig skatt eller avgift i vederlaget eller saluvärdet. Dåförtiden gjorde företagaren ett prispålägg ("momspålägg") på varan eller tjänsten med 23,46 % vid en skattesats om 19 % och med 25 % vid en skattesats om 20 %. Från och med den *1 januari 1992* gäller, som nämnts, att momsen inte längre ingår i vederlaget eller saluvärdet, vilket innebär en anpassning till vad som gäller inom EG. Gällande generella momssats 25 % motsvarar alltså vad som tidigare benämndes "momspålägg". Reduceringsreglerna, som gällde främst på byggområdet, slopades den 1 januari 1991. Den 1 januari 1992 infördes emellertid åter en reducerad momssats (18 %), som gäller bl.a. för livsmedel och resetjänster (jfr kapitel 13). Den 1 januari 1993 höjs den reducerade momssatsen till 21 %. Den generella momssatsen ligger emellertid kvar på 25 %.

> Notera att det endast är momsen som inte skall ingå i vederlaget fr.o.m. den 1 januari 1992. Fortfarande kommer alltså annan statlig skatt eller avgift att ingå i vederlaget; för att ta några exempel från punktskatteområdet, kommer bl.a. reklamskatt, accis och energiskatt även framöver att ingå i vederlaget och därmed i beskattningsvärdet (beskattningsunderlaget) vid beräkning av moms.

Utgår gemensamt vederlag vid omsättning av varor eller tjänster, av vilka en del inte är momspliktiga eller en del beskattas enligt den lägre momssatsen, bestäms beskattningsvärdet genom uppdelning av vederlaget efter skälig grund. Motsvarande gäller saluvärde vid uttag.[39] Se även t.ex. avsnitten 6.2.1.1, 6.2.2.6 och 6.2.4.

Med *vederlag* avses, vid omsättning mot kontant betalning, erhållen likvid minskad med rabatt som avgår direkt (kassarabatt) och vid annan

omsättning överenskommet pris enligt faktura eller annan handling (t.ex. köpekontrakt). I vederlaget skall inräknas avbetalningstillägg och varje annat pristillägg som skall erläggas av köparen enligt avtalet utom (verklig) ränta (jfr även avsnitten 6.2.4 och 6.4.4).[40] I det pris som Svea tar ut skall alltså samtliga kostnadselement (löner, lönebikostnader, material, punktskatter etc) medräknas. Däremot kan Svea från vederlaget räkna den ränta hon tar ut för att bevilja en kund anstånd med betalningen. Genom att ränta inte medräknas i vederlaget anses överensstämmelse uppnås med vad som i inkomsttaxeringshänseende och enligt allmänt vedertagna företagsekonomiska principer räknas som försäljningsintäkt.[41] Med andra ord är det priset som den skattskyldige (på något sätt) beräknar, t.ex. enligt en självkostnadskalkyl, som skall bilda underlag för momsbeskattningen. Härvid kan för tydlighets skull sägas att ränta som ingår i priskalkylen (kalkylränta) inte får borträknas från beskattningsunderlaget, det är endast "verklig" ränta som inte skall ingå.

Beträffande löner får nämnas, att de ingår som ett kostnadselement i det pris Svea åsätter sina varor, och ingår sålunda i beskattningsvärdet. Däremot har hon ju inte något momsavdrag på grund av lönekostnaderna, eftersom hennes anställda inte är självständiga uppdragstagare som fakturerar med moms. Det är vanligt att man får frågan om löner skall exkluderas beskattningsvärdet, och svaret är alltså nej.

Notera att det endast är de egna kostnaderna som priset sätts efter och som därmed ingår i beskattningsvärdet. *Utlägg* (jfr även avsnitt 6.4.4) för en kunds räkning får företagaren tillbaka/avräkna. Därmed är det inte fråga om en av företagarens egna kostnader, vilket innebär att utlägg inte medräknas i beskattningsvärdet (jfr avsnitten 6.2.4 och 6.4.4)

Vid beräkningen av beskattningsvärdet får inte avdrag ske för s.k. *villkorlig rabatt*, dvs. rabatt som ges vid betalning inom viss tid. Inte heller får avdrag göras för diskonto vid diskontering av kundväxel.[42] Svea får alltså minska underlaget för beräkning av moms när hon ger mängdrabatt, men inte när hon ger rabatt för "snabb" betalning. Beträffande s.k. personalrabatter, se avsnitt 6.4.3.

Det är den skattesats som gällde vid den tidpunkt då leverans (tillhandahållande) skedde, och därmed skattskyldighet för affärshändelsen inträdde, som skall tillämpas. Skattskyldigheten och inte redovisningsskyldigheten "styr" alltså skattesatsen.[43]

Avdragsrätten och tillämplig skattesats

Ofta får man frågan om tillämplig skattesats i en verksamhet påverkar avdragsrätten för ingående moms i verksamheten. Svaret på den frågan är nej. Svea har en syster, Elsa, som bedriver bageriverksamhet (jfr avsnitt 7.4). Elsa tar ut 18 % moms på sina varor, men får själv lyfta den ingående moms som debiteras henne. På inköp av inventarier drar hon alltså 25 % moms och på inköp av livsmedel drar hon 18 % (21 % fr.o.m. 1/1 1993).

3.2.2 Kreditnotor

Om Svea till en kund lämnar *rabatt i efterhand*, dvs. en tid efter det att betalning vid kassan eller fakturering för leverans skett, får hon, om utgående skatt tidigare redovisats avseende försäljningen i fråga, göra avdrag för den moms som ingår i lämnad rabatt. Avdraget görs från den utgående moms som skall redovisas för andra affärshändelser. Detta förutsatt att fråga inte är om s.k. villkorlig rabatt, utan om mängdrabatt (jfr avsnitt 3.2.1). Avdraget måste grundas på kreditnota eller motsvarande handling om rabatten ges till momsskyldig kund. Av en sådan handling skall justeringen av såväl vederlag som moms framgå. Vad nu sagts gäller även angående eventuell bonus eller återbäring som Svea lämnar till kunderna.

> Om Svea tillämpar bokslutsmetod (jfr avsnitt 3.4) i sin momsredovisning får hon göra justeringen i den redovisningsperiod (jfr avsnitt 3.4.1) varunder hon utbetalar rabattbeloppet, bonusen eller återbäringen till kunden. Tillämpar hon i stället faktureringsmetod (jfr avsnitt 3.4), får justeringen i stället ske redan i den period varunder kreditnotan utfärdas.[44]

Mottagaren av en kreditnota skall i sin tur justera sin ingående moms med avseende på erhållen kreditering.[45]

Vad ovan sagts gäller även andra kundkrediteringar avseende omsättning för vilken moms tidigare redovisats, t.ex. när en kreditnota lämnas på grund av något fel som kunden påtalat avseende varan eller tjänsten i fråga.[46]

I konsekvens med att skattskyldighetens inträde styr tillämplig skattesats (jfr avsnitt 3.2.1), skall den skattesats som användes för den ursprungliga affärshändelsen också tillämpas när utgående skatt reduceras till följd av en kundkreditering.

> Om "fel" skattesats har använts avseende den ursprungliga affärshändelsen,

Avdragsrätten och tillämplig skattesats

Ofta får man frågan om tillämplig skattesats i en verksamhet påverkar avdragsrätten för ingående moms i verksamheten. Svaret på den frågan är nej. Svea har en syster, Elsa, som bedriver bageriverksamhet (jfr avsnitt 7.4). Elsa tar ut 18 % moms på sina varor, men får själv lyfta den ingående moms som debiteras henne. På inköp av inventarier drar hon alltså 25 % moms och på inköp av livsmedel drar hon 18 % (21 % fr.o.m. 1/1 1993).

3.2.2 Kreditnotor

Om Svea till en kund lämnar *rabatt i efterhand*, dvs. en tid efter det att betalning vid kassan eller fakturering för leverans skett, får hon, om utgående skatt tidigare redovisats avseende försäljningen i fråga, göra avdrag för den moms som ingår i lämnad rabatt. Avdraget görs från den utgående moms som skall redovisas för andra affärshändelser. Detta förutsatt att fråga inte är om s.k. villkorlig rabatt, utan om mängdrabatt (jfr avsnitt 3.2.1). Avdraget måste grundas på kreditnota eller motsvarande handling om rabatten ges till momsskyldig kund. Av en sådan handling skall justeringen av såväl vederlag som moms framgå. Vad nu sagts gäller även angående eventuell bonus eller återbäring som Svea lämnar till kunderna.

> Om Svea tillämpar bokslutsmetod (jfr avsnitt 3.4) i sin momsredovisning får hon göra justeringen i den redovisningsperiod (jfr avsnitt 3.4.1) varunder hon utbetalar rabattbeloppet, bonusen eller återbäringen till kunden. Tillämpar hon i stället faktureringsmetod (jfr avsnitt 3.4), får justeringen i stället ske redan i den period varunder kreditnotan utfärdas.[44]

Mottagaren av en kreditnota skall i sin tur justera sin ingående moms med avseende på erhållen kreditering.[45]

Vad ovan sagts gäller även andra kundkrediteringar avseende omsättning för vilken moms tidigare redovisats, t.ex. när en kreditnota lämnas på grund av något fel som kunden påtalat avseende varan eller tjänsten i fråga.[46]

I konsekvens med att skattskyldighetens inträde styr tillämplig skattesats (jfr avsnitt 3.2.1), skall den skattesats som användes för den ursprungliga affärshändelsen också tillämpas när utgående skatt reduceras till följd av en kundkreditering.

Om "fel" skattesats har använts avseende den ursprungliga affärshändelsen,

skall även detta justeras – vilket lämpligen sker i en rättad momsdeklaration avseende redovisningsperioden i fråga.

Se angående kundförluster, återtagande av varor etc avsnitten 12.4 och 12.4.1.

3.3 Bokföring moms

Kontering av moms

I mina exempel utgår jag ifrån att momsredovisningen sker enligt faktureringsmetoden (jfr avsnitt 3.4) och att bokföringen innehåller tre momskonton: ingående moms, utgående moms och avräkningskonto (alternativt kan fem momskonton användas, där de båda "extrakontona" används för "bokslutsmoms"). I bilden nedan anges kontona med numrering enligt BAS-planen.

(1471) *Ingående moms*

Här bokförs all ingående moms som får dras av.	Här bokförs moms som ingår i kreditnotor från leverantörer. Saldot här överförs till momsavräkningskontot inför varje deklarationstillfälle.

(2410) *Utgående moms*

Här bokförs moms som ingår i kreditnotor till kunder. Saldot här överförs till momsavräkningskontot inför varje deklarationstillfälle.	Här bokförs all utgående moms.

(2480) *Momsavräkning*

Saldot från ingående momskontot bokförs här. Momsinbetalningar till staten bokförs här.	Saldot från utgående momskontot bokförs här. Momsåterbetalningar från staten bokförs här.

Inköpsmomsen tas i bokföringen upp på ett tillgångskonto benämnt Ingående moms (1471) och försäljningsmomsen tas upp på ett skuld-

konto benämnt Utgående moms (2410). Saldona på dessa konton "flyt
tas över" inför varje momsdeklarationstillfälle till ett konto Momsav
räkning (2480). Detta konto utvisar de siffror som skall deklareras (jfr
avsnitt 3.4.1). Blir utgående moms att deklarera större än ingående,
skall mellanskillnaden inbetalas till staten. Det omvända förhållandet
kan också förekomma vid vissa deklarationstillfällen, dvs. att ingående
moms överstiger utgående. Detta är särskilt vanligt under ett uppbygg-
nadsskede av verksamheter som innebär att stora investeringar måste
göras; försäljningen "hinner inte i kapp" förrän t.ex. efter en eller ett par
deklarationstillfällen. Man talar då om "negativa momsdeklarationer",
dvs. staten skall återbetala mellanskillnaden till företagaren.

Kontering av moms som ingår i förskott

Antag att Svea uppbär ett förskott för beställda varor om 100 000 kronor (inklusive moms med 20 000). Då skall Svea behandla förskottet på följande sätt i bokföringen. 20 000 kronor tas upp på kontot utgående moms (motkonto kassa) och 80 000 kronor tas upp på kreditsidan på kunders konto (motkonto kassa). 80 000 kronor blir alltså Sveas skuld till kunden till dess Svea levererar de varor som kunden beställt av henne. När leverans skett kan Svea boka upp 80 000 kronor på kontot Intäkter (kreditsidan) och motboka debetsidan på kunders konto med samma belopp.

Detta illustrerar skillnaden mellan momsens omsättningsbegrepp och inkomstskattens. Skattskyldighet till såväl inkomstskatt som moms uppkommer när en leverans sker, men när det är fråga om förskott uppkommer i förstone endast momsskyldighet (20 000 kronor). I det läget utgör de 80 000 kronorna inte någon skattepliktig intäkt inkomstskattemässigt.

Vad nu sagts har sin motsvarighet också på "förvärvssidan", dvs. beträffande Sveas förvärv till borstbinderiet. Man kan således säga att momsen följer de bokföringsmässiga begreppen utgift respektive inkomst, inte kostnad respektive intäkt. Redan när Svea har en utgift för förvärv uppkommer avdragsrätt för den ingående momsen (inköpsmomsen) och på motsvarande sätt uppkommer momsskyldighet (utgående moms) redan när Svea uppbär ett förskott för varor som hennes kunder har beställt.

konto benämnt Utgående moms (2410). Saldona på dessa konton "flyttas över" infor varje momsdeklarationstillfälle till ett konto Momsavräkning (2480). Detta konto utvisar de siffror som skall deklareras (jfr avsnitt 3.4.1). Blir utgående moms att deklarera större än ingående, skall mellanskillnaden inbetalas till staten. Det omvända förhållandet kan också förekomma vid vissa deklarationstillfällen, dvs. att ingående moms överstiger utgående. Detta är särskilt vanligt under ett uppbyggnadsskede av verksamheter som innebär att stora investeringar måste göras; försäljningen "hinner inte i kapp" förrän t.ex. efter en eller ett par deklarationstillfällen. Man talar då om "negativa momsdeklarationer", dvs. staten skall återbetala mellanskillnaden till företagaren.

Kontering av moms som ingår i förskott

Antag att Svea uppbär ett förskott för beställda varor om 100 000 kronor (inklusive moms med 20 000). Då skall Svea behandla förskottet på följande sätt i bokföringen. 20 000 kronor tas upp på kontot utgående moms (motkonto kassa) och 80 000 kronor tas upp på kreditsidan på kunders konto (motkonto kassa). 80 000 kronor blir alltså Sveas skuld till kunden till dess Svea levererar de varor som kunden beställt av henne. När leverans skett kan Svea boka upp 80 000 kronor på kontot Intäkter (kreditsidan) och motboka debetsidan på kunders konto med samma belopp.

Detta illustrerar skillnaden mellan momsens omsättningsbegrepp och inkomstskattens. Skattskyldighet till såväl inkomstskatt som moms uppkommer när en leverans sker, men när det är fråga om förskott uppkommer i förstone endast momsskyldighet (20 000 kronor). I det läget utgör de 80 000 kronorna inte någon skattepliktig intäkt inkomstskattemässigt.

Vad nu sagts har sin motsvarighet också på "förvärvssidan", dvs. beträffande Sveas förvärv till borstbinderiet. Man kan således säga att momsen följer de bokföringsmässiga begreppen utgift respektive inkomst, inte kostnad respektive intäkt. Redan när Svea har en utgift för förvärv uppkommer avdragsrätt för den ingående momsen (inköpsmomsen) och på motsvarande sätt uppkommer momsskyldighet (utgående moms) redan när Svea uppbär ett förskott för varor som hennes kunder har beställt.

3.4 Redovisningsskyldighet/avdragsrätt (i deklaration), när?

Deklarations(redovisnings)skyldigheten är oavhängig frågan om en särskild registrering till moms skall ske eller ej (jfr avsnitt 4.1). Tidigare (före 1/1 1991) fanns en 30 000-kronorsgräns för redovisningsskyldighet. Numera gäller emellertid i princip såväl skattskyldighet som redovisningsskyldighet från första kronan[47]; Svea blir inte bara skattskyldig vid försäljningen av "den första borsten" (jfr avsnitt 1.1.4.1) utan därmed också skyldig att redovisa moms, antingen i sin självdeklaration eller i en särskild momsdeklaration. Redovisningsskyldigheten har alltså försvunnit som självständigt begrepp. Emellertid finns beloppet 30 000 kronor kvar som "gränsbelopp", men nu i samband med vissa av "specialfallen" av yrkesmässighet (jfr avsnitt 6.3.2.1).

Faktureringsmetod

Redovisningsskyldighet avseende utgående moms inträder när affärshändelsen i fråga skall bokföras enligt god redovisningssed.[48] I botten skall alltså en affärshändelse för vilken skattskyldighet har inträtt finnas. Sedan är det en fråga om under vilken redovisningsperiod (jfr avsnitt 3.4.1) bokföringen av affärshändelsen i fråga bör ske enligt god redovisningssed. Utgående moms som bokförts under redovisningsperioden skall redovisas i deklarationen för perioden i fråga. Redovisningsskyldighetens inträde överensstämmer sålunda med avdragsrättens uppkomst. Även avdragsrätt för ingående moms uppkommer nämligen under den redovisningsperiod då förvärvet i fråga bör bokföras enligt god redovisningssed.[49] I enlighet härmed får i en deklaration i princip avdrag göras för all ingående moms som bokförts under redovisningsperioden, oavsett om fakturan betalats eller ej.

> Notera att avdragsrätten enligt avsnitt 2.1 inte behöver styrkas av en inköpsfaktura, även andra underlag är godtagbara, t.ex. en följesedel till varan. Det avgörande är att momsbeloppets storlek blir känt genom underlaget.

Det nu beskrivna förfarandet benämns *faktureringsmetoden*, vilken i princip bör tillämpas när den skattskyldige har en sådan omfattning på verksamheten och en så pass ordnad bokföring att en redovisning enligt

god redovisningssed klaras, och i varje fall när årsomsattningen är 20 basbelopp eller högre (jfr nedan i detta avsnitt under Bokslutsmetod).

Ovan sagda om avdragsrätt för ingående moms gäller även avdrag som yrkas av skattskyldig som inte redovisar utgående moms, t.ex. skattskyldig med enbart exportförsäljning.[50]

Vad som avses med god redovisningssed följer givetvis av bokförings lagen, jordbruksbokföringslagen och aktiebolagslagen, men även av de rekommendationer som ges ut i frågan dels av Bokföringsnämnden (BFN), dels av Stiftelsen Redovisningsrådet. Bland annat Riksskatteverket (RSV) finns representerat i BFN, vilket ofta medför en gynnsam integration av BFNs rekommendationer med RSVs egna rekommendationer. Redovisningsrådet har representanter från BFN, Sveriges Industriförbund och Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR).

> Innebörden av begreppet *god redovisningssed* är inte klar och entydig. Enligt bokföringslagens förarbeten är det fråga om en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga. En sådan praxis kan ibland behöva bestämmas branschvis.[51]

I huvudsak kan man säga att "momsredovisningen följer fakturorna in och ut i verksamheten". Momsen i inköpsfakturorna och i fakturorna till kunderna under redovisningsperioden samt momsen i kontanta in- och utbetalningar redovisas.

> Beträffande kontanta in- och utbetalningar uppkommer avdragsrätt/redovisningsskyldighet i princip när de sker. Oavsett om betalning sker före eller efter leverans och/eller fakturering, skall ju i konsekvens med vad ovan sagts om förskott (jfr avsnitt 3.3) momsen i kontanta in- och utbetalningar under redovisningsperioden tas upp i den mot detta svarande momsdeklarationen; själva betalningen utgör i sig affärshändelsen. Enligt bokföringslagens principen om s.k. kassabokföring skall ju kontanta in- och utbetalningar bokföras senast påföljande arbetsdag[52], varför några periodiseringsfel sällan uppkommer i detta sammanhang.

Emellertid avgör "leveransen" och vad som enligt god redovisningssed skall anses utgöra en korrekt bokföring till vilken period en affärshändelse är hänförlig. Periodiseringsfel kan alltså uppkomma om man inte är observant på fakturor i början respektive i slutet av en redovisningsperiod; erhålls en inköpsfaktura den 28 februari, men leverans sker först den 1 mars, kan den ingående momsen avseende förvärvet tas upp först i momsdeklarationen för redovisningsperioden mars–april och inte i ja-

nuari–februari-deklarationen. Detta eftersom en leverans (ett tillhandahållande) eller en betalning måste ske först; en faktura i sig utgör ingen affärshändelse som medför rätt till momsavdrag. Föreligger det omvända förhållandet – leverans före faktura – avgör "god redovisningssed" tidpunkten för avdragsrättens inträde. Därmed kan sägas att avdragsrätten inträder först när ett härför tillförlitligt underlag föreligger, dvs. när faktura, följesedel e.d. mottagits.[53] Om leveransen erhölls den 28 februari men fakturan först den 1 mars skulle alltså avdragsrätt för ingående moms även här föreligga först i perioden mars–april.

Eftersläpande fakturor[54]

Hur blir det då om leverantören "släpar efter" med faktureringen? En tumregel är att god redovisningssed anses innebära att affärshändelser som inträffat under en kalendermånad skall bokföras senast under den påföljande månaden. En längre fördröjning kan godtas endast vid särskilda hinder av tillfällig natur (jfr avsnitt 3.2). Har sådana särskilda hinder förelegat kan emellertid en leverantörsskuld, liksom även en kundfordran, bokföras i efterhand på "rätt" bokföringsdag.

Antag att en leverans skett den 22 februari och att fakturan normalt sett borde ha skickats den 23 februari med ankomst dagen efter, men fakturering sker först den 15 mars. Eftersom bokföring skall ske så snart som möjligt sedan faktura mottagits, kan man anta att "rätt" bokföringsdag låg i slutet av februari. Enligt mitt förmenande vore det korrekt att ta med den ingående momsen avseende leveransen redan i deklarationen för perioden januari–februari (jfr avsnitt 3.4.1), dvs. den momsdeklaration som skall lämnas senast den 5 april. Man skulle t.o.m. kunna ta med "eftersläpande fakturor" avseende affärshändelser i februari, vilka tas emot först i slutet av mars. Anländer fakturan senare än så måste särskilt hinder av tillfällig natur ha förelegat, för att redovisning skall kunna ske i januari–februari-deklarationen. I sistnämnda fall måste den skattskyldige lämna en rättad deklaration avseende januari–februari, eftersom det sannolikt inte hinns med att redovisa den ingående momsen i fakturan i fråga vid ordinarie deklarationstillfälle (5 april). Det nu sagda är inte prövat i högsta instans och de uttalanden och rekommendationer som givits i ämnet av BFN, har skett – uttalat eller underförstått – med förbehållet att därvid inte tagits ställning till vad som skall anses som rätt redovisningsperiod momsmässigt. Se även vad som sägs under Särskild momsdeklaration i avsnitt 3.4.1 angående redovisning i samband med bokslutet.

Bokslutsmetod

Om den skattskyldiges verksamhet har liten omfattning, kan skattemyndigheten medge undantag från huvudregeln om faktureringsmetod. Mindre verksamheter kan sålunda medges att få redovisa momsen på kundfordringar respektive leverantörsskulder i samband med att betalning erhålles respektive erlägges. Redovisningsskyldigheten respektive avdragsrätten för utestående fordringar respektive skulder inträder då vid beskattningsårets utgång.[55]

> En redovisning enligt vad nu sagts sägs ske enligt *bokslutsmetoden* och den kan sägas utgöra en modifierad kontantmetod; momsen redovisas under beskattningsåret i samband med kontanta in- och utbetalningar och hänsyn tas till momsen i utestående kundfordringar och leverantörsskulder först i samband med bokslutet. Bokslutsmetoden kan (i enlighet med bokföringslagen) endast åsättas verksamheter som har en årsomsättning som normalt understiger 20 basbelopp, vilket 1992 motsvarar 674 000 kronor (20 × 33 700) och 1993 motsvarar 688 000 kronor (20 × 34 400).

Återtagandeförbehåll

Har vara förvärvats genom kreditköp med förbehåll från säljaren om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., får avdrag för den ingående momsen – oavsett vilken redovisningsmetod (faktureringsmetod eller bokslutsmetod) den skattskyldige är registrerad för – göras för den redovisningsperiod under vilken faktura eller motsvarande handling har mottagits.[56] Det vill säga, även om vederbörande har bokslutsmetoden kan han dra den ingående momsen redan i den redovisningsperiod varunder fakturan mottagits.

Angående redovisning/avdrag av moms i samband med verksamhetsöverlåtelse respektive konkurs etc se särskilt avsnitt 6.2.8.1 respektive kapitel 12.

3.4.1 Deklaration och inbetalning/återbetalning av moms

"Momsen i inkomstdeklarationen"

Som redan nämnts deklarerar den som har en momspliktig årsomsättning om högst 200 000 kronor momsen i sin allmänna självdeklaration för beskattningsåret (jfr avsnitten 3.4 och 4.1). En sådan skattskyldig registreras alltså inte till moms. Momsen ingår i dessa fall i stället i den slutliga skatten och samma uppbördsförfarande (dvs. enligt uppbördslagen) skall därmed tillämpas för momsen som för inkomstskatten.[57]

Bokslutsmetod

Om den skattskyldiges verksamhet har liten omfattning, kan skattemyn-
digheten medge undantag från huvudregeln om faktureringsmetod.
Mindre verksamheter kan sålunda medges att få redovisa momsen på
kundfordringar respektive leverantörsskulder i samband med att be-
talning erhålles respektive erlägges. Redovisningsskyldigheten respekti-
ve avdragsrätten för utestående fordringar respektive skulder inträder
då vid beskattningsårets utgång.[55]

> En redovisning enligt vad nu sagts sägs ske enligt *bokslutsmetoden* och den kan sägas utgöra en modifierad kontantmetod; momsen redovisas under beskattningsåret i samband med kontanta in- och utbetalningar och hänsyn tas till momsen i utestående kundfordringar och leverantörsskulder först i samband med bokslutet. Bokslutsmetoden kan (i enlighet med bokföringslagen) endast åsättas verksamheter som har en årsomsättning som normalt understiger 20 basbelopp, vilket 1992 motsvarar 674 000 kronor (20 × 33 700) och 1993 motsvarar 688 000 kronor (20 × 34 400).

Återtagandeförbehåll

Har vara förvärvats genom kreditköp med förbehåll från säljaren om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., får avdrag för den ingående momsen – oavsett vilken redovisningsmetod (faktureringsmetod eller bokslutsmetod) den skattskyldige är registrerad för – göras för den redovisningsperiod under vilken faktura eller motsvarande handling har mottagits.[56] Det vill säga, även om vederbörande har bokslutsmetoden kan han dra den ingående momsen redan i den redovisningsperiod varunder fakturan mottagits.

Angående redovisning/avdrag av moms i samband med verksamhetsöverlåtelse respektive konkurs etc se särskilt avsnitt 6.2.8.1 respektive kapitel 12.

3.4.1 Deklaration och inbetalning/återbetalning av moms

"Momsen i inkomstdeklarationen"

Som redan nämnts deklarerar den som har en momspliktig årsomsättning om högst 200 000 kronor momsen i sin allmänna självdeklaration för beskattningsåret (jfr avsnitten 3.4 och 4.1). En sådan skattskyldig registreras alltså inte till moms. Momsen ingår i dessa fall i stället i den slutliga skatten och samma uppbördsförfarande (dvs. enligt uppbördslagen) skall därmed tillämpas för momsen som för inkomstskatten.[57]

Om utgående moms avseende inkomstår 1991 eller 1992 överstiger den ingående betalar vederbörande momsen i självdeklarationen som en fyllnadsinbetalning av preliminär skatt och inte som en separat momsinbetalning. Fyllnadsinbetalningen kan göras senast den 30 april året efter inkomståret (utan att skattemyndigheten påför några avgifter).

Notera alltså att moms som fyllnadsinbetalas för inkomståren 1991 respektive 1992 inte medräknas i det för "övrig skatt" gällande gränsbeloppet för "mellanperioden" 18/2–30/4, och som innebär att senast den 18 februari året efter inkomståret får belopp som fyllnadsinbetalas senast den 30 april vara högst 20 000 kronor. Man kan således fyllnadsinbetala moms av hur stort belopp som helst plus högst 20 000 kronor övrig skatt senast den 30 april utan att drabbas av den 2-procentiga kvarskatteavgiften. På belopp som inte fyllnadsinbetalats senast den 30 april utgår 10 % kvarskatteavgift.[58] För fyllnadsinbetalningar taxeringsåret 1993 (inkomståret 1992) gäller dock inte nämnda 2 respektive 10 %, utan kvarskatteavgiften anknyts då till statslåneräntan.

Överstiger däremot den ingående momsen den utgående, gottskrivs den skattskyldige den sålunda överskjutande ingående momsen som erlagd preliminär skatt vid debiteringen av slutlig skatt.[59]

Riksdagen beslutade den 27 maj 1992 att överskjutande ingående moms kan förtidsåterbetalas även när beloppet inte täcks av preliminär skatt. Dessförinnan gällde att förtidsåterbetalning av överskjutande ingående moms inte kunde göras med större belopp än som motsvarat preliminär skatt.[60] Som framgår nedan ingår moms att betala eller överskjutande ingående moms i den preliminära skatten först från och med inkomståret 1993 (taxeringsåret 1994). Därför kommer reglerna om förtidsåterbetalning på inkomstskattens område helt "i takt med" momsen först för taxeringsåret 1994. Det blir alltså en "övergångsperiod" beträffande förtidsåterbetalning av moms för taxeringsåren 1992 och 1993.

Från och med inkomståret 1993 motverkas behovet av fyllnadsinbetalning av att hänsyn skall tas till moms som den skattskyldige redovisar i allmän självdeklaration redan vid beräkning av preliminär F-skatt och särskild A-skatt. Dessa båda skatteformer motsvarar den tidigare preliminära B-skattens tillämpningsområde.[61]

Det finns numera två slags skattsedlar på preliminär skatt: A-skattesedel och F-skattesedel, vilka kan förekomma samtidigt för en och samma person. En skattskyldig kan nämligen ha en anställning ("åsätts A-skattesedel härför") och uppdragsinkomster ("åsätts F-skattesedel härför"). Dessutom kan den som enbart har en A-skattesedel debiteras en särskild A-skatt för inkomster

av sådant slag att preliminär skatt inte kan innehållas genom avdrag från lön.[62] [En fysisk (enskild) person kan ha A- eller F-skatt eller en kombination av båda skatteformerna. En juridisk person kan ha antingen A- eller F-skatt.]

Det ansågs inte genomförbart att beakta momsen i preliminär skatt före inkomståret 1993[63] – dvs. "på B-skattens tid" – men nu har man alltså ansett tiden mogen att låta momsen ingå i preliminärskattesystemet.[64]

I vissa fall måste fyllnadsinbetalning avseende inkomståret 1993 och inkomstår därefter tidigareläggas. Slutdatum blir den 18 februari i stället för den 30 april. Detta gäller dock endast den del av momsen som tillsammans med obetald preliminär skatt på övriga inkomster överstiger 20 000 kronor.[65]

I förevarande arbete berörs inte särskilt skattetillägg, förseningsavgifter och restavgifter. Emellertid kan i sammanhanget nämnas att s.k. restavgift – som normalt utgick med 6 % oavsett om den skattskyldige var försenad med en inbetalning ett par dagar eller flera månader – ersätts den 1 januari 1993 med s.k. dröjsmålsavgift. Förseningsavgiften försvinner dock helt. Antag att kvarskatt (och kvarskatteavgift) åsatts i slutskattsedel. En kvarskatt som debiterats enligt slutskattsedel för taxeringsåret 1992 (1991 års inkomster) skall betalas senast den 19 april 1993. Sker inte detta påförs s.k. dröjsmålsavgift och, om ärendet lämnas för indrivning till kronofogdemyndigheten, s.k. grundavgift. Dröjsmålsavgiften blir högre ju längre man dröjer med att betala och eventuell grundavgift tas ut med ett fast belopp (500 kronor) för varje ärende/redovisningsperiod. För ytterligare information om dröjsmålsavgift och grundavgift hänvisas till RSVs broschyrer RSV 430 utg 1 och RSV 431 utg 1 och Prop. 1991/92:93 (och angående s.k. respiträntа, hänvisas särskilt till RSV Im 1992:3).

"Särskild momsdeklaration"

För de allra flesta skattskyldiga skall emellertid momsen deklareras i en särskild momsdeklaration, som samtidigt utgör inbetalningskort för skatten.[66] Dessa registreras särskilt av skattemyndigheten till moms, efter anmälan härom. Deklaration skall lämnas för verksamheten för varje redovisningsperiod så länge registreringen kvarstår. *Redovisningsperiod* omfattar två kalendermånader enligt följande: januari och februari, mars och april, maj och juni, juli och augusti, september och oktober samt november och december.[67]

Tvåmånadersredovisning av moms utgör huvudregeln. Emellertid kan skattemyndigheten besluta om enmånadersredovisning eller helårsredovisning – halvårsredovisning har däremot avskaffats. Förutsättningen för enmånaders-

redovisning är att den skattskyldige kan förväntas ha en ingående moms som regelmässigt överstiger den utgående momsen med minst 1 000 kronor varje månad. Detta är fallet främst när det är fråga om företag vars omsättning till största delen sker genom export. Helårsredovisning beviljas numera normalt sett endast handelsbolag och kommanditbolag med omsättning under 200 000 kronor per år. Andra skattskyldiga i samma situation redovisar ju sin moms naturligen i den allmänna självdeklarationen. Helårsredovisning kan dock beviljas även sådana skattskyldiga som momsregistreras trots att den momspliktiga omsättningen inte överstiger 200 000 kronor om året. I sistnämnda hänseende är alltså fråga om "registrering under uppbyggnadsskede" (jfr avsnitt 4.1).[68]

Momsdeklarationen skall lämnas till skattemyndigheten i det län där vederbörande är momsregistrerad, senast den 5 i andra månaden efter utgången av den redovisningsperiod som deklarationen avser.[69] Detta datum utgör också sista inbetalningsdag för skatten.[70] Moms avseende perioden januari–februari deklarerar och inbetalar Svea således senast den 5 april. För perioden maj–juni gäller emellertid ett undantag: deklaration och inbetalning skall för denna period ske senast den 20 augusti (inte den 5 augusti).[71]

Senaste deklarations-/inbetalningsdag är alltså:
för januari–februari-perioden, den 5 april
för mars–april-perioden, den 5 juni
för maj–juni-perioden, den 20 augusti
för juli–augusti-perioden, den 5 oktober
för september–oktober-perioden, den 5 december
för november–december-perioden, den 5 februari

I fall av t.ex. blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4.1), normal eftersläpning vid fakturering[72] (jfr avsnitt 3.4) och redovisning av "delägare" i enkla bolag (jfr avsnitt 8.5), kan det bli aktuellt med justering av momsen i samband med bokslutet. Beträffande fakturor som utfärdas (kundfakturor) respektive mottas (leverantörsfakturor) efter bokslutsdatum, men avser affärshändelse före bokslutsdagen tillämpar många företag en s.k. brytdag, som brukar förläggas 2–3 veckor in på det nya räkenskapsåret. För fakturor som utfärdats eller mottagits senast på brytdagen kan momsen hänföras till det gamla räkenskapsårets sista period. Fordringar på kunder respektive skulder till leverantörer – som hör till det gamla räkenskapsåret men där faktura inte föreligger på brytdagen – tillförs huvudboken efter annat underlag, t.ex. följesedlar, offerter eller eget upprättat bokföringsunderlag. Dessa ofakturerade kundfordringar och leverantörsskulder behandlas som interimistiska poster och momsen beaktas sålunda först under det nya året.

Om för högt avdrag för ingående moms företagits under löpande år kan rättelse lämnas för hela året i den sista redovisningsperioden för räkenskapsåret. Sådan rättelse sker ofta när den sista perioden redan redovisats, varför rättelse sker genom att en 7:e rättelsedeklaration lämnas avseende hela året.

Den sista perioden under räkenskapsåret är perioden november–december om tillämpat räkenskapsår motsvarar kalenderåret.[73] Om s.k. brutet räkenskapsår (dvs. annat än kalenderår) tillämpas, förekommer alltså en annan "sista redovisningsperiod" än november–december.

Numera (fr.o.m. 1/1 1993) gäller bestämmelser om räntor (restitutionsränta, anståndsränta och respiträntа) även på momsområdet (räntorna infördes samtidigt med ovan nämnda dröjsmålsavgift). Därför kan inte längre en höjning av tidigare redovisad moms genom en bokslutsrättelse ske utan pålaga (i Prop. 1991/92:93 och i RSV Im 1992:3 räknas nämligen inte bokslutsrättelser upp som något som respiträntа skulle efterges eller nedsättas för). S.k. respiträntа påförs om momsen höjs genom en 7:e rättad deklaration för hela året. Å andra sidan åtnjuter den skattskyldige restitutionsränta om rättelsen innebär en sänkning av skatten.

Särskilt registrerade helårsredovisare – dvs. de som inte redovisar momsen i inkomstdeklarationen – lämnar momsdeklaration/inbetalar senast den 5 april året efter det kalenderår som deklarationen avser.[74] Om årsomsättningen inte överstiger 200 000 kronor är det alltså bättre att "helårsredovisa" i inkomstdeklarationen, eftersom inbetalningen av momsen då kan anstå till den 30 april (i stället för till den 5 april).

Inbetalning skall ske på skattemyndighetens särskilda postgiro för moms. Postgirot har alltså monopol på momsinbetalningarna, varför betalning via bank bör ske någon dag före sista inbetalningsdag om man vill undvika dröjsmålsavgift.[75]

Är momsdeklarationen "negativ" (jfr avsnitt 3.3), dvs. överstiger den ingående momsen för redovisningsperioden den utgående, är den skattskyldige berättigad att återfå mellanskillnaden. En sådan deklaration skall givetvis lämnas så snart som möjligt efter redovisningsperiodens slut; lämnas t.ex. januari–februari-deklarationen någon av de första dagarna i mars, kan man räkna med att återfå pengarna i mitten eller slutet av mars – kanske ännu snabbare.

I sammanhanget kan, för tydlighetens skull, nämnas att det inte finns någon koppling mellan avdragsrätt och redovisningsskyldighet på så sätt att en köpare med en "negativ" deklaration, för att komma i åtnjutande av återbetalning, skulle behöva invänta att säljaren redovisar utgående moms avseende affärshändelsen i fråga. I första hand uppstår sådana situationer om säljaren har bokslutsmetod och köparen fakture-

ringsmetod; köparen lyfter momsen i den period varunder leveransen (mottagandet) skall bokföras och säljaren redovisar motsvarande utgående moms först under den senare period varunder betalningen uppbärs (jfr dock angående bolag i s.k. äkta koncerner, avsnitt 8.3; och angående tillämpning av särskild redovisningsregel i vissa kommissionsfall, avsnitt 8.5).[76] Se särskilt angående byggområdet avsnitt 11.3 och angående konkurser avsnitt 12.2.

4. Registreringsskyldighet

4.1 Allmänt

Svea kan antingen momsregistrera sig under det egna personnamnet eller under en särskild benämning (firma). I båda fallen blir momsregistreringsnumret hennes eget personnummer med ett tilläggsnummer. Driver Svea flera momsskyldiga verksamheter (jfr avsnitt 6.3.4), skall hon i princip registrera sig med ett nummer för respektive verksamhet: personnumret med tillägget 01 för "den första verksamheten", personnumret med tillägget 02 för "den andra verksamheten" etc. Skattemyndigheten kan emellertid besluta om undantag härifrån.[77] I praktiken är det också så att skattemyndigheten – om inte den skattskyldige begär annat – åsätter ett enda momsregistreringsnummer (-01), även om vederbörande bedriver verksamheter utan naturlig anknytning till varandra. Tilläggsnummer -02 osv. brukar normalt åsättas endast i fall där den skattskyldige, förutom annan verksamhet, har begärt frivilligt inträde i momssystemet för uthyrning av rörelsefastighet (jfr avsnitt 6.2.2.1).

Vi antar att Svea tänker bedriva borstbinderiet under benämningen Mor Sveas Borstbinderi.

Om Svea registrerar benämningen (firman) Mor Sveas Borstbinderi hos länsstyrelsens handelsregister (fr.o.m. 1/1 1993 hos PRV) erhåller hon ensamrätt till benämningen Mor Sveas Borstbinderi.[78] Registreringen av firman har emellertid inte någon betydelse för frågan om registrering till moms skall ske; det är en utbredd missuppfattning att det skulle finnas en "automatik" mellan registrering av firman och momsregistreringen. Frågan om momsregistrering skall ske, avgörs i stället av huruvida momsskyldighet uppkommer eller ej, och först efter en särskild registreringsanmälan.

En momsskyldig vars momspliktiga omsättning för beskattningsåret kan beräknas komma att överstiga 200 000 kronor (exklusive moms) skall anmäla sig för registrering till moms i det län där hans hemortskommun är belägen.[79] Om den momspliktiga omsättningen under-

stiger detta gränsvärde redovisas – normalt sett – momsen i den allmänna självdeklarationen (jfr avsnitt 3.4.1). Gränsvärdet var under år 1991 nämnda belopp inklusive moms, eftersom skatten då ingick i beskattningsvärdet (jfr avsnitt 3.2.1).

Gränsvärdet 200 000 kronor är relevant för bl.a. fysiska personer, aktiebolag, stiftelser och föreningar, dvs. för skattskyldiga som lämnar allmän självdeklaration. Sådana momsskyldiga som inte lämnar allmän självdeklaration, t.ex. handelsbolag och kommanditbolag, utländska företagare, konkursbon och olika myndigheter, skall momsregistrera sig oavsett omsättningens storlek.[80]

I sammanhanget kan, mot bakgrund av vad som sagts i avsnitt 3.4.1 angående skattsedlar, sägas att handelsbolag får F-skattesedel utan att åsättas någon preliminär F-skatt eftersom handelsbolag inte är inkomstskattesubjekt.[81] Ur momssynpunkt spelar detta inte någon roll eftersom de i detta sammanhang betraktas som juridiska personer och momsregistreras från första kronan för momspliktig verksamhet.

Som nämnts registreras skattskyldiga i det län där vederbörande har sin hemortskommun. För fysiska personer är hemortskommunen där vederbörande är bosatt. För handelsbolag och kommanditbolag sker momsregistreringen i det län där bolaget har sin adress. För aktiebolag är det den ort där styrelsen har sitt säte (sätesorten) som styr i vilket län momsregistreringen skall ske. Notera att inom ett län kan tillhörighet till lokalt skattekontor (s.k. LOK) styras av inom vilken bransch den skattskyldige är verksam. Större företag återfinns normalt hos det länsgemensamma kontoret (det s.k. LÄKet).

Om möjligt skall anmälan om registrering till moms göras senast två veckor innan verksamhet som medför anmälningsplikt påbörjas eller övertas.[82] I praktiken spelar denna bestämmelse oftast ingen roll. Skattemyndigheten brukar normalt sett även registrera den skattskyldige för viss tid bakåt. Skattskyldighet till moms uppkommer ju naturligen i många fall "över en dag", utan att man har haft tid till förberedelser. Detta är man emellertid van vid att hantera på myndigheten. Praktiskt sett sker ingenting annat än att de första redovisningsperioderna omfattar tid bakåt.

Skattemyndigheten utfärdar ett särskilt bevis om verkställd registrering varvid momsregistreringsnumret tilldelas.[83]

Ett enkelt bolag (jfr avsnitt 6.3.2.1) momsregistreras i det län där delägarföretaget, som skall registreras för det enkla bolagets verksam-

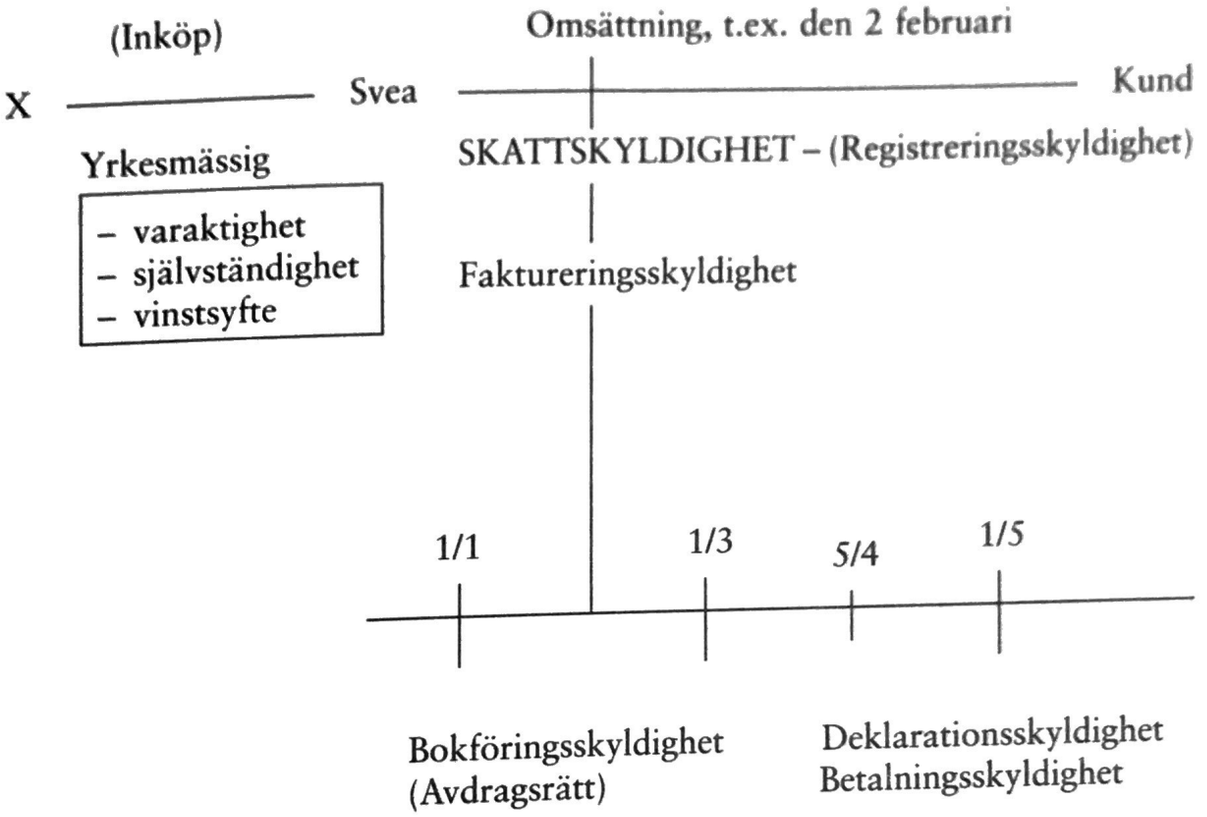
het, är eller skall vara momsregistrerat. Momsregistrering av utländska företag med ombud (jfr avsnitt 6.3.2.4) sker i det län där ombudet är eller bort vara registrerat. Konkursbon (jfr avsnitt 12.2) momsregistreras i det län där konkursgäldenären var registrerad.[84]

4.2 "Förtida" registrering p.g.a. särskilda skäl

Eftersom skattskyldigheten till moms i princip uppkommer först "när den första borsten säljs", skulle Svea inte ha möjlighet till avdrag för ingående moms avseende förvärv som måste göras under startskedet av binderiet, dvs. innan någon försäljning kan påbörjas. Av denna anledning stadgas i momslagen att registrering kan beslutas av skattemyndigheten även om den skattepliktiga omsättningen inte överstiger 200 000 kronor. Förutsättningen är att s.k. "särskilda skäl" föreligger. Detta motsvaras av vad som gällde i det gamla systemet och brukar kallas "registrering under ett uppbyggnadsskede".[85] Beslutar skattemyndigheten sålunda om registrering på grund av "särskilda skäl" fattas i konsekvens härmed också beslut om att skattskyldighet föreligger innan verksamheten påbörjats.[86] Svea kontaktar alltså skattemyndigheten i länet och anmäler att hon skall starta ett borstbinderi, att hon inte kommer att ha någon försäljning förrän alla maskiner är på plats etc. Hon får då normalt sett en registrering under uppbyggnadsskede, och erhåller då omgående möjligheten att i en momsdeklaration begära tillbaka den ingående moms (inköpsmoms) som belöper på förvärven för att starta verksamheten.[87] Se även vad som sägs i avsnitt 8.2 bl.a. om momsregistrering och bolagsbildning.

5. Sammanfattning del I

Vad ovan i kapitlen 1–4 sagts angående skattskyldighet, redovisningsskyldighet, avdragsrätt etc, kan – översiktligt – sammanfattas i följande bild.



Sveas borstbinderi utgör en verksamhet vars intäkter inkomstbeskattas i näringsverksamhet, eftersom det varaktigt skall drivas med vinstsyfte och Svea självständigt – utan att vara anställd – äger och driver binderiet. Därmed är verksamheten yrkesmässig enligt momslagen. I samma stund som Svea säljer (omsätter) de första (momspliktiga) varorna – borstar – uppkommer skattskyldighet i verksamheten. Genom skattskyldigheten uppkommer avdragsrätt för ingående moms avseende förvärv (inköp etc) till verksamheten. Om möjligt skall Svea momsregistrera sig senast två veckor innan verksamheten påbörjas – förutsatt att omsättningen beräknas överstiga 200 000 kronor per år. Räknar hon inte med att komma upp i denna

omsättning per år, redovisar hon momsen i sin allmänna självdeklaration i stället för i en särskild momsdeklaration. Jag utgår ifrån att Svea är särskilt registrerad till moms och att hon redovisar momsen varannan månad (*tvåmånadersredovisning*), dvs. enligt huvudregeln. Vidare utgår jag ifrån att hon är registrerad för den s.k. *faktureringsmetoden.*

Svea skall, enligt allmänna regler, utfärda en faktura så snart som möjligt efter varje omsättning. Eftersom hon är verksam inom detaljhandeln, behöver hon inte specificera momsen i fakturorna; vanliga kassakvitton utan momsspecifikation är alltså tillräckliga. För Sveas momsskyldiga kunder gäller att de – för att få tillbaka momsen från staten – särskilt får be om "momsbärande fakturor" när de handlar för 200 kronor eller mera.

När Svea, t.ex. den 2 februari, till en kund överlämnar en vara mot betalning sker en (leverans) omsättning i verksamheten. Eftersom verksamheten är yrkesmässig och varorna momspliktiga, inträder samma dag skattskyldighet för affärshändelsen i fråga, vilket bl.a. medför att den skattesats som gällde då skall tillämpas.

Faktura (läs: kassakvitto) utfärdas i Sveas fall – normalt sett – direkt i samband med att kunden tar emot varan "över disken". Enligt god redovisningssed skall affärshändelsen typiskt sett bokföras så snart efter det att fakturan utfärdats som möjligt. I exemplet uppkommer således bokföringsskyldighet i redovisningsperioden januari–februari för försäljningen den 2 februari. Utgående moms avseende bl.a. denna affärshändelse skall redovisas i januari–februari-deklarationen.

För förvärv till verksamheten uppkommer avdragsrätt (också i enlighet med god redovisningssed) i samband med att en "momsbärande faktura" mottagits för levererade varor eller tillgodogjorda tjänster. Ingående moms avseende t.ex. inköpta och mottagna varor, för vilka fakturor mottagits under januari eller februari, får redovisas i januari–februari-deklarationen. Om leverantören av en momspliktig vara inte är momsskyldig, utan t.ex. en vanlig privatperson, kan Svea göra s.k. fiktivt avdrag för ingående moms – vilket däremot inte kan ske för förvärv av tjänster.

Om Sveas utgående moms överstiger den ingående för perioden januari–februari, skall hon redovisa (deklarera) detta och inbetala mellanskillnaden till staten senast den 5 april. Blir januari–februari-deklarationen i stället "negativ" (ingående moms överstiger utgående) kan hon begära tillbaka detta belopp från staten så snart som möjligt efter periodens slut, dvs. redan i början av mars månad.

Observera att bilden ovan är stiliserad, och endast avser att ge en översikt av de olika begrepp som används och i vilket förhållande de står till varandra. För en närmare studie av t.ex. tidsfristen för fakturering och bokföring av affärshändelse hänvisas till de olika avsnitten.

Del 2