

BJÖRN FORSSÉN

Mervärdesskatt  
En handbok

Supplement nr 1 1994

FRITZES

Norstedts Juridik och Publica ingår i CE Fritzes AB

Adress till förlaget:

CE Fritzes AB, Box 6472, 113 82 Stockholm

Fax 08-690 90 70, telefon 08-690 90 90

Beställningar:

Fritzes kundtjänst, 106 47 Stockholm

Fax 08-20 50 21, telefon 08-690 90 90

MERVÄRDESSKATT. En handbok. Supplement nr 1 1994

Björn Forssén

Upplaga 1:1

ISBN 91-38-92410-2

© 1994 författaren och CE Fritzes AB

Tryck: Graphic Systems, Göteborg 1994

Att mångfaldiga innehållet i denna skrift, helt eller delvis, utan medgivande av CE 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

Förevarande arbete utgör ett supplement till min bok Mervärdesskatt En handbok (2:a upplagan), som jag förkortar HB ("handboken"). I HB har jag, i förhållande till första upplagan av samma arbete, uppdaterat rättsläget till den 1 juli 1994 och den nya mervärdesskattelag (SFS 1994:200), NML, som då trädde i kraft och som ersätter den "gamla" moms lagen, ML. I HB redogörs i kapitel 14 särskilt för de tre utredningar som kommit efter den stora momsreformen den 1 januari 1991: nämligen, SOU 1992:6, den tekniska översynen av moms lagen, som resulterade i NML som trädde i kraft den 1 juli 1994 och utredningarna Vissa mervärdesskattefrågor (SOU 1992:121), vm 1, och Vissa mervärdesskattefrågor II (SOU 1993:75), vm 2. En del frågor i vm 1 har redan blivit lag, vilket framgår i HB (jfr kapitel 14 och även avsnitt 6.5.4 i HB).

Vissa av de frågor som tagits upp i vm 1 och vm 2 och som tidigare inte blivit lag, har blivit lag den 1 juli 1994 genom SFS 1994:498 (1993/94:SkU 30; Prop 1993/94:225; SOU 1992:121 och SOU 1993:75) och det är dessa saker som jag skall redogöra för i förevarande supplement till HB.

Jag redogör även för utredningen om vissa mervärdesskattefrågors slutbetänkande Vissa mervärdesskattefrågor III (SOU 1994:31) som handlar om kultur m.m.. För dessa frågor har emellertid inte något ikraftträdandedatum föreslagits, utan man får särskilt avvakta proposition och lagtext härvidlag.

Under särskild underrubrik i avsnittet Inledning redogörs för ett fel som upptäckts i HB.

Stockholm i juli 1994

*Björn Forssén*



# Innehåll

## Förord 3

## Inledning 7

<b>1.</b>	<b>Fastighetsområdet</b>	<b>11</b>
1.1	Skattskyldighet för upplåtelse av rörelselokal i andra hand	11
1.2	Återföring av ingående moms, retroaktiv avdragsrätt etc	14
<b>2.</b>	<b>Undantag från momsplikt för sjukvårdstjänster m.m.</b>	<b>17</b>
<b>3.</b>	<b>Avdragsrätt för personbilar</b>	<b>19</b>
<b>4.</b>	<b>Frågor inom "exportområdet"</b>	<b>21</b>
4.1	Återföring av moms vid export av vissa varor	21
4.2	Varor och tjänster till ambassader etc i Sverige	22
<b>5.</b>	<b>Momsplikt m.m. vid omsättning av fartyg och luftfartyg i vissa fall</b>	<b>23</b>
<b>6.</b>	<b>Registrering av utländska företagare</b>	<b>24</b>
<b>7.</b>	<b>SOU 1994:31 – Vissa mervärdesskattefrågor III</b>	<b>25</b>
<b>Källförteckning</b>		<b>30</b>
<b>Förkortningar</b>		<b>30</b>
<b>Sakregister</b>		<b>31</b>



## Inledning<sup>1</sup>

Utredningen om vissa mervärdesskattefrågor syftar till att eliminera vissa ur konkurrenshänseende snedvridande bestämmelser i momslagen. Utredningen har – förutom slutbetänkandet SOU 1994:31 – avlämnat två delbetänkanden: SOU 1992:121 och SOU 1993:75. Som nämnts ovan under Förord har det första delbetänkandet tidigare lett till lagstiftning i viss mån. Den 1 juli 1994 trädde enligt SFS 1994:498 (1993/94:SkU 30; Prop 1993/94:225) ytterligare några bestämmelser i kraft som föreslogs i SOU 1992:121 och SOU 1993:75. Förevarande supplement till min bok Mervärdesskatt En handbok (HB) tar i första hand upp dessa bestämmelser.

I HB har jag, i förhållande till första upplagan av samma arbete, uppdaterat rättsläget till den 1 juli 1994 och den nya mervärdesskattelag (SFS 1994:200), NML, som då trädde i kraft och ersatte den "gamla" momslagen, ML. Bestämmelserna som redogörs för i förevarande supplement trädde alltså i kraft samtidigt som NML, men SFS 1994:498 togs av riksdagen först den 25 maj 1994, varför dessa bestämmelser inte hann komma med i HB (NML togs för övrigt av riksdagen den 16 mars 1994). Slutbetänkandet SOU 1994:31 kommenteras särskilt i avsnitt 7, men redan här skall nämnas att för de frågor som tas upp i slutbetänkandet anges inte något ikraftträdandedatum, utan härvidlag får proposition och lagtext särskilt avvaktas.

Den 1 juli 1994 utvidgades genom SFS 1994:498 möjligheterna till s.k. frivillig momsskyldighet vid uthyrning av rörelselokaler till att också omfatta andrahandsuthyrning, vilket föreslogs i SOU 1992:121. Däremot kommer inte *alternativmedicinen* att omfattas av undantaget från momsplikt på vårdområdet, vilket hade föreslagits av utredningen. Ej heller infördes någon möjlighet till *gruppregistrering av företag* inom den finansiella sektorn. Det statsfinansiella läget medger inte att de båda sistnämnda förslagen genomförs i nuläget.

---

<sup>1</sup> Jfr Prop 1993/94:225 sid. 1, 13 och 14.

Den 1 juli 1994 infördes bestämmelser som innebär att *lätta lastbilar* med skåpkarosseri där förarhytten utgör en separat karosserienhet inte skall anses som personbil i moms-sammanhang, vilket föreslogs i SOU 1993:75. Däremot genomfördes inte förslag om slopande av det kvalificerade undantaget från momsplikt för *allmänna nyhetstidningar*. Ej heller genomfördes utredningens förslag att sänka momssatsen från 25 till 12 % på *andra tidningar* och *tidskrifter* samt på *böcker*. Senast den 30 november 1994 skall en särskilt tillsatt kommitté återkomma med en översyn av den framtida presspolitiken och en eventuell momsplikt för de allmänna nyhetstidningarna.

Här skall också nämnas att förslaget enligt SOU 1993:75 om att slopa den *generella avdragsrätten* för ingående moms *för kommunerna* (och landstingen) den 1 januari 1995 (jfr under Offentlig verksamhet under SOU 1993:75 i kapitel 14 i HB) tagits upp på sid. 34ff i Bilaga 7 i prop. 1993/94:150. Förslaget har dock inte antagits av riksdagen ännu, vilket dock sannolikt kommer att ske. Det uppges nämligen att regeringen skall återkomma senare under 1994 med ett förslag om slopandet samt med ett förslag till konkurrenskorrigering inom de verksamheter som kommunerna inte får göra avdrag för enligt moms-lagens allmänna regler (jfr avsnitt 2.1 i HB) om den generella avdragsrätten slopas.

Beträffande utredningens förslag (SOU 1992:121 och SOU 1993:75), se även kapitel 14 i HB. Där redogörs också för den i huvudsak lagtekniska översyn (SOU 1992:6) av moms-lagen som resulterat i NML som trädde i kraft den 1 juli 1994.

Utöver de frågor som aktualiserats av utredningen enligt ovan infördes genom SFS 1994:498 den 1 juli 1994 lagändringar även rörande momsplikt för *glasögon och andra synhjälpmedel* i samband med synundersökningar, avdragsrätt för ingående moms vid förvärv av *fordon för sjuktransport och för transport av avlidna* samt *återföringsskyldighet* för avdragen ingående moms *vid export* av vissa varor. Vidare behandlades en fråga om *återföringsskyldighet i vissa fall* av avdragen ingående moms *vid fastighetsförsäljning m.m.* i samband med *konkurs*. Slutligen infördes momsplikt vid omsättning av *fartyg och luftfartyg* i vissa fall där momsfrihet tidigare förelegat och genomfördes också en ändring av bestämmelserna om *registrering av utländska företagare*.

I respektive avsnitt nedan redogörs för de ändringar i moms-lagstiftningen som trädde i kraft den 1 juli 1994 genom SFS 1994:498, varvid i varje avsnitt hänvisning sker till det (eller de) avsnitt i HB i vilket respektive område berörs. I HB redogörs, som nämnts, särskilt för de bestämmelser som infördes den 1 juli 1994 genom NML (SFS 1994:200).



Det noteras för övrigt att några övergångsbestämmelser inte angivits för SFS 1994:498.<sup>2</sup>

I avsnitt 7 redogör jag för utredningen om vissa mervärdesskattefrågors slutbetänkande Vissa mervärdesskattefrågor (SOU 1994:31) som handlar om *kultur och nöjen* och *ideella föreningar*. SOU 1994:31 föreslår dock enbart att *inträden* till *djurparker*, *nöjesparker* och *nöjesfält* jämte upplåtelse av *vissa åkattraktioner* inordnas under momssatsen 12 % och inte som i dag under momssatsen 25 %. Utredningen föreslår inga förändringar i övrigt inom kultur- och nöjesområdet och ej heller för de ideella föreningarna (jfr avsnitt 6.3.3 i HB). Utredningen har, som nämnts, inte angivit något ikraftträdandedatum för nämnda sänkning av momssatsen för inträden till djurparker etc, varför sådant förslag får särskilt avvaktas.

I övrigt noteras att regeringens förslag (prop. 1993/94:151) om ändringar för att förbättra *rättssäkerheten* vid beskattningen tagits av riksdagen under våren 1994<sup>3</sup> vilket i första hand innebär att skattemyndigheterna från och med den 1 juli 1994 får något begränsade möjligheter att utföra skattekontroller genom revisioner då s.k. *tredjemansrevisioner* inte längre tillåts. Riksdagsbeslutet innebär dessutom att *anståndsbeslut* från och med den 1 oktober 1994 skall kunna överklagas från länsrätt till kammarrätt om prövningstillstånd meddelas. Hittills har länsrätten utgjort sista instans i sådana mål (i avsnitt 15.3 i HB – sid. 434 – har ett "inte" fallit bort; beslut av länsrätten i fråga om anstånd med att lämna deklaration eller betala moms har hittills *inte* kunnat överklagas vidare).

På sid. 131 och 132 i HB [jfr under Fotografisk bild i bok (ett exempel) i avsnitt 6.2.3 i HB] talas om *rätt till fotografi* och en upphovsrättslig förändring. Härvid noteras att den genomförts och att fotorätten omfattas av upphovsrättslagen från och med den 1 juli 1994 [varvid den särskilda lagen (1960:730) om rätt till fotografisk bild upphörde att gälla].<sup>4</sup> För att undvika en materiell förändring momsmässigt har därför NML kompletterats så att däri stadgas att från undantag från momsplikt genom hänvisning till upphovsrättslagen undantas rätt till fotografi.<sup>5</sup> Därmed kommer alltså – som jag aviserade i avsnitt 6.2.3 i HB – rätt till fotografi fortfarande att vara momspliktig.

### *Fel i HB*

På följande sidor i HB anges felaktigt att tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel och som tillhandahålls av huvudmannen för en allmän begravningsplats skulle ha förvandlats till kvalificerade undantag den 1 juli 1994:

---

<sup>2</sup> Jfr Prop 1993/94:225 sid. 26, där ikraftträdande avseende SFS 1994:498 anges men inte något om övergångsbestämmelser.

<sup>3</sup> Jfr SFS 1994:473.

<sup>4</sup> Jfr SFS 1994:190.

<sup>5</sup> Jfr 3 kap 11 § punkt 1 NML och Prop. 1993/94:99 sid. 154.

sid. 84 (avsnitt 6.2.1 i HB), sid. 174 (avsnitt 6.2.8 i HB) och sid. 265 (under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.5.2 i HB). Detta är alltså fel; även efter den 1 juli 1994 utgör nämnda tjänster s.k. okvalificerade undantag från momsplikt (jfr avsnitt 6.5.2 i HB). [Av SFS 1994:498 framgår att ifrågavarande tjänster fortsatt utgör okvalificerade undantag (jfr 10 kap 11 § NML), felaktigt angavs i prop. 1993/94:99 att de omvandlats till kvalificerade undantag.]

## 1. Fastighetsområdet

I avsnitten under 6.2.2 i HB redogörs för fastighetsområdet och momsens. Särskilt i avsnitt 6.2.2.1 i HB berörs det s.k. frivilliga inträdet i moms-systemet för fastighetsupplåtelse och i avsnitt 6.5.3.1 i HB redogörs för de s.k. återföringsregler som kan aktualiseras i vissa fall efter ett sådant frivilligt inträde. Här nedan i avsnitten 1.1 och 1.2 skall redogöras för nya regler i dessa sammanhang som infördes den 1 juli 1994 genom SFS 1994:498.

### 1.1 Skattskyldighet för upplåtelse av rörelselokal i andra hand

#### *Bakgrund*

I avsnitt 6.2.2.1 i HB redogörs för möjligheterna för en fastighetsägare att frivilligt registrera sig till moms för uthyrning av rörelselokal m.m. till någon som stadigvarande använder lokalen (eller anläggningen) i sin moms-skyldiga verksamhet. Där betonas också att det endast är fastighetsägaren själv som hittills har kunnat registrera sig för uthyrningen; en hyresgäst har alltså tidigare aldrig kunnat registrera sig för andrahandsuthyrning. Detta har särskilt givit upphov till problem när hyresavtal tecknats innan fastighetsägaren valt att frivilligt gå in i moms-systemet.

Om t.ex. A är fastighetsägare och hyr ut lokal till moms-skyldige konsulten B, som i sin tur (i andra hand) upplåter en del av lokalen till likaledes moms-skyldige konsulten C, uppstår följande problem om A skall moms-registrera sig för uthyrningen. A skall efter beslut om moms-registrering ta ut moms på hela hyran som han debiterar B. Genom det frivilliga inträdet i moms-systemet gäller inte huvudregeln om moms-frihet (jfr avsnitt 6.2.2 i HB)

för upplåtelse av rättighet till fastighet. Dock gäller för B – till följd av att möjligheten till frivilligt inträde hittills varit förbehållen fastighetsägaren själv – att denne inte kan debitera moms i förhållande till C för andrahandsuthyrningen. Den i övrigt momsskyldige B anses i stället bedriva en s.k. blandad verksamhet (jfr avsnitten 6.3.4 och 6.3.4.1 i HB) till följd av den momsfria andrahandsuthyrningen vilket medför att B beträffande momsen i hyran som denne erlägger till A inte kan göra avdrag för den del som belöper på den del av lokalen som B hyr ut i andra hand till C.

Överhuvudtaget får B till följd av att han har en blandad verksamhet beträffande sina förvärv bedöma om de är hänförliga till hans momspliktiga verksamhet (konsultverksamheten) eller till hans momsfria verksamhet (andrahandsuthyrningen). Beträffande förvärv hänförliga till den momspliktiga verksamheten får B göra avdrag fullt ut (100 %) för därå belöpande ingående moms. För förvärv till den momsfria verksamheten får B inte lyfta ingående moms överhuvudtaget (0 %). För förvärv hänförliga till såväl den momspliktiga som den momsfria verksamheten (s.k. gemensamma förvärv) får en uppdelning av avdragsrätten för ingående moms ske efter skälig grund (jfr avsnitt 6.3.4.1 i HB).

De beskrivna problemen skulle lösas om A hade möjlighet att dels hyra ut till B, dels till C. Då skulle inte B vara andrahandsuthyrare. Emellertid är det ofta i praktiken så att hyresavtalen redan är tecknade när en fastighetsägare avser att frivilligt inträda i momssystemet och det kan vara svårt rent civilrättsligt att gå in och upphäva t.ex. ett andrahandskontrakt och förmå andrahandshyresgästen att teckna avtal direkt med fastighetsägaren i stället.

Bestämmelsen om frivilligt inträde avser att eliminera kumulativa effekter (jfr Inledning i HB) i de fall en fastighet eller lokal upplåts till en näringsidkare som bedriver verksamhet som medför momsskyldighet, men denna avsikt har alltså hittills motverkats i andrahandsuthyrningsfallen till följd av att möjligheten till frivilligt inträde varit förbehållen endast fastighetsägaren själv. Detta vill man nu råda bot på genom att möjligheterna till frivillig momsskyldighet genom SFS 1994:498 den 1 juli 1994 utvidgades till att omfatta också andrahandsuthyrning som sker för momspliktig verksamhet.

#### *Nya regler den 1 juli 1994*

Den 1 juli 1994 utvidgades alltså möjligheterna till frivillig momsskyldighet för upplåtelse av byggnad eller annan anläggning till att också omfatta fall där en hyresgäst vidareuthyr lokalerna eller anläggningen.<sup>6</sup>

Utvidgningen av möjligheterna till frivillig momsskyldighet för fastighetsägaren begränsas till att avse endast sådana fall där upplåtelsen i andra hand sker för användning i verksamhet som medför momsskyldighet eller som – trots att utgående moms inte skall erläggas – medför s.k. rätt till återbetalning

---

<sup>6</sup> Jfr 9 kap 1 § första stycket NML och Prop 1993/94:225 sid. 15.

av ingående moms [jfr i sistnämnda hänseende ang. s.k. teknisk skattskyldighet under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.5.2 i HB].<sup>7</sup>

För att förstahandshyresgästen skall kunna medges frivilligt inträde i momssystemet fordras att dennes uthyrning av lokalen skall ske för stadigvarande användning i verksamhet som medför momsskyldighet eller s.k. rätt till återbetalning av ingående moms.<sup>8</sup> Notera att förstahandshyresgästen kan medges frivilligt inträde om förutsättningarna enligt vad nu sagts är uppfyllda även om fastighetsägaren inte begär sådant frivilligt inträde för sitt eget vidkommande.

Upplåtelse som kan komma att ske i senare led omfattas inte av möjligheterna till frivillig momsskyldighet.<sup>9</sup> Dvs., andrahandshyresgästen kan aldrig bli frivilligt momsskyldig för upplåtelse av lokalen eller anläggningen i tredje hand. Ej heller kan fastighetsägaren medges frivilligt inträde i sådant fall om inte förstahandshyresgästen åtminstone till någon del använder lokalen i en av honom bedriven momsskyldig verksamhet eller verksamhet som medför s.k. rätt till återbetalning av ingående moms.

Vad ovan sagts om en hyresgästs andrahandsuthyrning gäller också för en bostadsrättsinnehavares upplåtelse av nyttjanderätt till de lokaler som han innehar med bostadsrätt.<sup>10</sup>

Det sagda innebär bl.a. följande:

Utvidgningen av möjligheterna till frivilligt inträde innebär inte att fastighetsägarens frivilliga momsskyldighet är oberoende av om andrahandshyresgästen bedriver verksamhet som medför momsskyldighet eller ej i lokalen.

Om A är fastighetsägare och B förstahandshyresgäst och C andrahandshyresgäst gäller följande.

Antag att B är en momsskyldig konsult. Om B vidareuthyr hela lokalen till C som bedriver tandläkarpaktik i lokalen – vilket utgör en momsfri verksamhet (jfr avsnitt 6.2.6 i HB) – kan A inte medges frivilligt inträde i momssystemet för uthyrningen till B. Ej heller kan B medges frivilligt inträde för vidareuthyrningen till C.

Om däremot B till någon del använder lokalen i sin egen momsskyldiga konsultverksamhet, kan A medges frivilligt inträde. Om B i sådant fall vidareuthyr återstående del av lokalen till tandläkaren C som inte är momsskyldig, uppkommer problemen med blandad verksamhet för B på sätt som beskrivits ovan i detta avsnitt under Bakgrund. För att B skall kunna medges frivilligt inträde för den vidareuthyrda delen av lokalen och undvika problemen med blandad verksamhet, måste han ta in en moms-

---

<sup>7</sup> Jfr Prop 1993/94:225 sid. 17.

<sup>8</sup> Jfr Prop 1993/94:225 sid. 17.

<sup>9</sup> Jfr Prop 1993/94:225 sid. 17.

<sup>10</sup> Jfr 3 kap 3 § tredje stycket och 9 kap 1 § första stycket NML och Prop 1993/94:225 sid. 17.

skyldig andrahandshyresgäst (eller en andrahandshyresgäst som har s.k. rätt till återbetalning av ingående moms) i stället för tandläkaren.

Om B inte till någon del använder lokalen i sin momsskyldiga konsultverksamhet och C ej heller gör så utan i sin tur hyr ut lokalen till D, kan varken A eller B (och naturligtvis ej heller C) frivilligt inträda i momssystemet, och detta gäller oberoende av huruvida D är momsskyldig (eller berättigad till s.k. återbetalning av ingående moms) eller ej.

## 1.2 Återföring av ingående moms, retroaktiv avdragsrätt etc

De nya reglerna den 1 juli 1994 som redogjorts för här ovan i avsnitt 1.1 medför att också bestämmelserna om återföring under vissa förutsättningar av avdragen ingående moms aktualiseras (jfr avsnitt 6.5.3.1 i HB). Följande gäller därvidlag.

Om fastighetsägaren och förstahandshyresgästen har beviljats frivilligt inträde i momssystemet, kan inte någon återföringsskyldighet åläggas förstahandshyresgästen om dennes uthyrningsförhållanden ändras, dvs. om t.ex. en momsskyldig andrahandshyresgäst "byts ut" mot en momsfri sådan. Förstahandshyresgästens avdragna ingående moms kan nämligen anses successivt konsumerad i hans momsskyldiga verksamhet under den tid momsskyldigheten varat.<sup>11</sup>

Däremot är fastighetsägaren skyldig att återföra avdragen ingående moms i de fall den uthyrda lokalen tas i anspråk för verksamhet som inte medför momsskyldighet.<sup>12</sup> Så blir fallet om t.ex. – som nyss beskrivits – förstahandshyresgästen upplåter fastigheten eller lokalen till någon som inte bedriver momsskyldig verksamhet eller om andrahandsuthyrningen upphör och hyresgästen själv använder fastigheten eller lokalen i egen verksamhet som inte medför momsskyldighet.<sup>13</sup>

Att fastighetsägaren enligt vad här ovan sagts kan bli återföringsskyldig i de fall hyresgästens eller bostadsrättsinnehavarens uthyrningsförhållanden ändras – dvs. till följd av omständigheter varöver fastighetsägaren själv inte alltid kan råda – anses enligt förarbetena vara en nackdel som uppvägs av fördelarna med att införa möjligheten till frivilligt inträde även i fall av andrahandsupplåtelse. Härvidlag betonas i förarbetena att möjligheterna att upplåta en lokal i andra hand i de allra flesta fall torde förutsätta fastighetsägarens godkännande. Vidare poängteras att det är fråga om en frivillig momsskyldighet och att större krav än vad som normalt

---

<sup>11</sup> Jfr Prop 1993/94:225 sid. 17.

<sup>12</sup> Jfr Prop 1993/94:225 sid. 17.

<sup>13</sup> Jfr 9 kap 5 § fjärde stycket NML och Prop 1993/94:225 sid. 17.

kan synas vara befogat därför bör ställas i detta sammanhang på fastighetsägaren när det gäller förhållanden som rör fastigheten.<sup>14</sup>

Under Retroaktiv avdragsrätt i avsnitt 6.2.2.1 i HB framgår att fastighetsägare, som, inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket utförts ny-, till- eller ombyggnadsarbeten på fastigheten, medgivits frivillig momsskyldighet, genom införandet av NML den 1 juli 1994 endast kommer att kunna göra avdrag för ingående moms avseende sådana arbeten om han själv har utfört eller låtit utföra arbetena. Med anledning av de regler om andrahandsuthyrning och frivilligt inträde som infördes den 1 juli 1994 genom SFS 1994:498 anges i samband därmed att en momsskyldig hyresgäst eller bostadsrättsinnehavare inte kan medges rätt till sådan retroaktiv avdragsrätt för ingående moms som nyss sagts.<sup>15</sup>

#### *Återföring av ingående moms i samband med konkurs*

I avsnitt 6.5.3.1 i HB har jag redogjort för min syn på domen i regeringsrätten den 26 oktober 1993, den dom som innebar att konkursboet och inte konkursgäldenären skall vara återföringsskyldig för avdragen ingående moms vid försäljning (inom någon av tidsfristerna 3 respektive 6 år enligt vad som sägs i avsnitt 6.5.3.1 i HB) av en fastighet för vilken frivilligt inträde i momssystemet beviljats. Jag redogör i avsnitt 6.5.3.1 i HB utförligt för varför jag anser att domen är "fel" och varför jag skulle välkomna ett nytt avgörande i frågan: min kritik består emellertid huvudsakligen i att den återföringsskyldige enligt momslagen är fastighetsägaren och denne kan endast vara konkursgäldenären själv inte konkursboet. Praktiskt sett har regeringsrättens ställningstagande inneburit att konkursboet måste försättas i konkurs eller att konkursförvaltaren valt att inte avyttra fastigheten, om köpeskillingen för fastigheten inte skulle komma att täcka såväl fordringar med panträtt i fastigheten som det momsbelopp som skall återföras. En situation som inte har varit ovanlig den senaste tiden, eftersom många fastigheter varit överbelånade. Nu undanröjs dock olägenheterna genom lagstiftningen (SFS 1994:498) som trädde i kraft den 1 juli 1994.<sup>16</sup>

Från och med den 1 juli 1994 gäller sålunda att om en återföringsgrundande händelse (t.ex. försäljning av fastigheten inom tre eller sex år från utgången av det kalenderår under vilket den frivilliga momsskyldigheten beslutades) inträffar efter ett konkursutbrott, skall redovisningsskyldigheten för den ingående moms som konkursgäldenären före konkursutbrottet gjort avdrag för också åvila honom.<sup>17</sup> Statens fordran avseende återförda belopp blir i dessa fall en sedvanlig konkursfordran. Skyldigheten att redovisa återföring av sådan ingående moms som dragits av i konkursboets redovisning åvilar dock

---

<sup>14</sup> Jfr Prop 1993/94:225 sid. 17 och 18.

<sup>15</sup> Jfr Prop 1993/94:225 sid. 17.

<sup>16</sup> Jfr Prop 1993/94:225 sid. 18.

<sup>17</sup> Jfr 9 kap 5 § femte stycket första meningen NML.

även fortsättningsvis konkursboet.<sup>18</sup> Notera att beträffande återföringsbelopp som erläggs av konkursgäldenären tas inte någon respitränta ut, vilket framgår genom ett tillägg i lagtexten.<sup>19</sup> Däremot sker så beträffande belopp som konkursboet skall återföra. Vidare noteras att konkursgäldenären i förekommande fall av återföringsgrundande händelse efter konkursutbrottet skall redovisa återföringsmomsen i den redovisningsperiod (jfr under "Särskild momsdeklaration" i avsnitt 3.4.1 i HB) under vilken konkursbeslutet meddelats,<sup>20</sup> dvs. i konkursgäldenärens sista period. På så vis är det ju också rimligt att konkursgäldenären inte drabbas av respitränta.

Det sagda innebär också att sådant intyg om återförd och inbetalad moms som är en förutsättning för att köparen av fastigheten skall kunna göra momsavdrag med motsvarande belopp (under förutsättning att han inträder frivilligt i momssystemet inom tre år från fastighetsköpet) måste utfärdas av såväl konkursboet som konkursgäldenären (jfr avsnitt 6.5.3.1 i HB).<sup>21</sup>

---

<sup>18</sup> Jfr 9 kap 5 § femte stycket andra meningen NML och Prop 1993/94:225 sid. 18.

<sup>19</sup> Jfr 16 kap 12 § andra meningen NML, vari hänvisning sker till 9 kap 5 § femte stycket första meningen NML.

<sup>20</sup> Jfr 13 kap 28 § andra stycket NML.

<sup>21</sup> Jfr Prop 1993/94:225 sid. 18.



## 2. Undantag från momsplikt för sjukvårdstjänster m.m.

### *Alternativmedicinen (ingen förändring 1.7 1994)*

Som framgår i avsnitt 6.2.6 i HB infördes den 1 juli 1993 ett särskilt undantag från momsplikt för medicinskt betingad fotvård oavsett om den bedrivs av någon med särskild legitimation att bedriva sådan vård eller ej.

Beträffande den kritik som riktats mot att alternativa behandlingsmetoder och terapier i övrigt som inte omfattas av momslagens definition av sjukvård av denna anledning inte omfattas av undantaget från momsplikt, och som bestått i att ett sådant förhållande leder till konkurrensnedvridningar inom vårdområdet, uttalas i förarbetena till SFS 1994:498, att man vill avvakta behandlingen av Alternativmedicinkommitténs betänkande (SOU 1989:60), innan man vidtar ytterligare lagstiftningsåtgärder på momsområdet beträffande alternativmedicinen.<sup>22</sup>

En utvidgning av undantaget från momsplikt avseende alternativmedicinen som utredningen om vissa mervärdesskattefrågor föreslagit anses dessutom leda till nya gränsdragningsproblem, och kan enligt regeringen också leda till en momsfrihet inom vårdområdet som är betydligt vidare än vad som avsetts. Vidare anses ett införande av momsfrihet på alternativmedicinens område – utöver det redan införda undantaget enligt ovan för medicinskt betingad fotvård – inte kunna klaras av statsfinansiellt sett för närvarande.<sup>23</sup>

SFS 1994:498 medför alltså inte någon momsfrihet för alternativmedicinen, utan dessa frågor får avvaktas om de återkommer i lagförslag i framtiden.

I en särskild utredning har föreslagits<sup>24</sup> att *naprapater* och *kiropraktorer* som genomgått föreskriven utbildning och tjänstgöring skall kunna särskilt *legitimeras* från och med den 1 oktober 1994. Riksdagen har under våren 1994 beslutat att *naprapaterna* skall få sin legitimation. Den 1 oktober 1994

---

<sup>22</sup> Jfr Prop 1993/94:225 sid. 19.

<sup>23</sup> Jfr Prop 1993/94:225 sid. 20.

<sup>24</sup> Jfr Prop 1993/94:145 sid. 1, 13 och 17.

ändras lagen om behörighet att utöva yrke inom hälso- och sjukvården så att den omfattar också naprapater. För legitimation krävs genomgången utbildning och praktik i svenska hälso- och sjukvården. Kiropraktorer kan sedan 1989 få legitimation i Sverige. Emellertid är det endast utländska utbildningar till Doctor of Chiropractic som är godkända för legitimation. Riksdagen har sagt nej till regeringens förslag att också utbildningen vid Skandinaviska Chiropraktor Skolan i Stockholm skall duga för legitimation som kiropraktor. Socialutskottet påpekade i sitt betänkande inför riksdagsbeslutet att skolan i fråga inte håller internationellt erkänd standard och saknar rätt att utfärda examen enligt högskoleförordningen.<sup>25</sup> Genom införandet av möjligheten till legitimation av naprapater den 1 oktober 1994 kommer dessa efter erhållen legitimation att omfattas av det redan gällande undantaget från momsplikt beträffande sjukvård (jfr avsnitt 6.2.6 i HB).<sup>26</sup>

#### *Glasögon och andra synhjälpmedel*

Genom SFS 1994:498 infördes den 1 juli 1994 i förtydligande syfte en uttrycklig regel av innebörd att försäljning av glasögon och andra synhjälpmedel inte omfattas av undantaget från momsplikt för sjukvård och således alltid medför momsplikt.<sup>27</sup>

Som framgår i avsnitt 6.2.6 i HB anses en synundersökning utan samband med försäljning av dylika hjälpmedel utgöra momsfri sjukvård. Om däremot en synundersökning utförs i samband med försäljning av glasögon eller kontaktlinser, anses undersökningen utgöra ett underordnat led i försäljningen av momspliktiga varor (glasögon, kontaktlinser etc) och hela prestationen momsbeskattas. Det har emellertid hävdats från vissa håll att försäljning av glasögon som sker som ett resultat av en synundersökning skall omfattas av momsfriheten för undersökningen, vilket alltså inte stämmer med rådande tolkning av gällande rätt enligt RSV. Av denna anledning infördes alltså ovan nämnda förtydligande i moms lagen den 1 juli 1994.<sup>28</sup>

---

<sup>25</sup> Jfr R&D 21/1994 sid. 14.

<sup>26</sup> Jfr Prop 1993/94:225 sid. 20.

<sup>27</sup> Jfr 3 kap 4 § tredje stycket NML och Prop 1993/94:225 sid. 19.

<sup>28</sup> Jfr Prop 1993/94:225 sid. 20.

### 3. Avdragsrätt för personbilar

#### *Personbil för sjuktransport eller personbil för transport av avlidna*

I avsnitt 6.2.5 i HB framgår att transporter av avlidna utgör personbefordran i momssammanhang. I avsnitt 6.2.6 i HB framgår att sjuktransporter jämställs med personbefordran. Om det är fråga om att nämnda fall av personbefordran utförs yrkesmässigt, träffas inte begravningsbyrån eller sjukhuset, vid förvärv av en begravningsbil eller ambulans som är personbil enligt momslagen, av det avdragsförbud avseende ingående moms för inköp av personbilar som gäller enligt avsnitt 10.2 i HB för andra företag än sådana som bedriver bilhandel, biluthyrning eller yrkesmässig personbefordran. Ej heller träffas i sådant fall begravningsbyrån eller sjukhuset vid förhyrning, i stället för inköp, av personbilen i fråga av begränsningen av avdragsrätten till 50 % av momsen i leasingavgiften (hyran) som annars gäller enligt avsnitt 10.2 i HB för andra företag än sådana som bedriver biluthyrningsverksamhet eller yrkesmässig personbefordran.

Enligt yrkestrafikförordningen, som innehåller föreskrifter för tillämpningen av yrkestrafiklagen, anses bl.a. transport med utryckningsfordon och transport av avlidna inte som yrkesmässig trafik. Detta kan enligt förarbetena till SFS 1994:498 få till följd att avdragsrätt för ingående moms vid förvärv av personbil för transport av avlidna eller för sjuktransporter träffas av avdragsförbudet eller, vid förhyrning, av begränsningen till 50 % av momsen i hyran. Det grundläggande skälet för avdragsbegränsningarna vid förvärv eller hyra av personbilar är att sådana fordon i betydande utsträckning kan användas för privat bruk. Detta torde inte vara fallet med fordon för transport av avlidna eller sjuktransporter, varför avdragsbegränsningarna för personbilar genom införandet av SFS 1994:498 den 1 juli 1994 ändrades så att den ingående moms som belöper på förvärv eller hyra av personbil för sjuktransporter eller transport av avlidna inte längre omfattas av avdragsförbudet vid

förvärv eller avdragsbegränsningen till 50 % av momsens i hyran vid förhyring.<sup>29</sup>

*Definitionen av personbil – ang. vissa skåplastbilar*

I detta avsnitt nämnda avdragsbegränsningar för personbilar omfattar även lastbil med skåpkarosseri förutsatt att dess totalvikt är högst 3 500 kilogram (jfr avsnitt 10.2 i HB och även under SOU 1993:75 i kapitel 14 i HB).

Genom SFS 1994:498 ändrades definitionen av personbil i momssammanhang den 1 juli 1994 så att lastbil med skåpkarosseri där förarhytten utgör en separat karosserienhet inte längre räknas som personbil.<sup>30</sup> För sådana fordon gäller alltså från och med den 1 juli 1994 momsens allmänna bestämmelser om avdragsrätt för ingående moms (jfr avsnitt 2.1 i HB).<sup>31</sup>

Även här motiveras utvidgningen av avdragsmöjligheterna av att ifrågavarande fordon oftast är av sådant slag att de är mindre lämpade för privat bruk.<sup>32</sup>

Utvidgningen av avdragsrätten gäller endast fordon av ifrågavarande slag som förvärvas efter ikraftträdandet. Regeringen förutsätter att det i centrala bilregistret införs nya karosserikoder som överensstämmer med den modifierade definitionen av personbil så att nya fordon kan klassificeras i enlighet härmed. Vad gäller äldre fordon bör registreringsbesiktning för att åsätta en ny karosserikod vara frivillig.<sup>33</sup>

---

<sup>29</sup> Jfr 8 kap 15 § NML och Prop 1993/94:225 sid. 22.

<sup>30</sup> Jfr 1 kap 13 § andra meningen NML.

<sup>31</sup> Jfr Prop 1993/94:225 sid. 21 och 22.

<sup>32</sup> Jfr Prop 1993/94:225 sid. 22.

<sup>33</sup> Jfr Prop 1993/94:225 sid. 22.

## 4. Frågor inom "exportområdet"

### 4.1 Återföring av moms vid export av vissa varor

Under Återföring av momsavdrag till följd av export i avsnitt 9.2 i HB framgår att den som exporterar vissa där uppräknade varor (t.ex. alster av bildkonst, möbler och fartyg eller luftfartyg) och som annars vore berättigad till momsavdrag för sitt eget förvärv inte är det om varan i fråga exporteras under samma period som avdrag annars skulle ha företagits, om han inte kan visa att varorna före exporten endast innehafts av momsskyldiga eller andra återbetalningsberättigade än exportören själv. Om exporten under i övrigt oförändrade förutsättningar sker i en redovisningsperiod efter den då avdraget gjordes drabbas exportören även då av en beskattningsåtgärd, men nu genom att den moms som avdragits till följd av förvärvet av varan i fråga skall återföras till beskattning i den period exporten sker. I båda situationerna måste exportören gå tillbaka i fångeskedjorna ända till den 1 juli 1979 och kontrollera att den vara som skall exporteras endast har innehafts av personer som varit berättigade att återfå momsen vid sitt förvärv. Har någon i kedjan lyft s.k. fiktiv moms (jfr avsnitt 2.2), har alltså den säljande kontrahenten varit t.ex. en privatperson vilken inte själv hade någon avdragsrätt vid sitt förvärv av varan i fråga, och detta drabbar vid en export i dag exportören på sätt som ovan beskrivits.

I många fall kan det vara omöjligt att utreda ägarförhållandena för en viss vara så långt tillbaka i tiden som till den 1 juli 1979. Därför har regeringen ansett att tiden för exportörens kontrollskyldighet skall begränsas. Genom införandet av SFS 1994:498 gäller därför från och med den 1 juli 1994, att avdragsbegränsning eller återföring skall ske enbart i de fall exportören inte kan visa att varan under de närmaste fem (5) åren före hans förvärv av varan

innehafte endast av momsskyldiga eller andra återbetalningsberättigade.<sup>34</sup> Notera att även om exportören vet att en icke momsskyldig, t.ex. en privatperson, ägde varan sex år (eller en ännu längre tid) före hans eget förvärv av varan det ändå inte blir fråga om avdragsbegränsning eller återföringsskyldighet för hans del om enbart momsskyldiga eller andra återbetalningsberättigade ägt varan de närmaste fem åren före hans eget förvärv.

#### **4.2 Varor och tjänster till ambassader etc i Sverige**

Under Varor och tjänster till ambassader etc i Sverige i avsnitt 9.2 i HB räknas upp förvärv av varor och tjänster för vilka utländska beskickningar och lönade konsulat i Sverige samt internationella organisationer som finns i Sverige och som i vissa fall åtnjuter immunitet och privilegier är berättigade till återbetalning av erlagd moms. Genom SFS 1994:498 kompletteras uppräknningen av varor som omfattas av återbetalningsrätten på så vis att till de bränslen som räknas upp i punkten 6 fogas även bränslen som beskattas enligt lagen om dieseloljeskatt och användning av vissa oljeprodukter.<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> Jfr 10 kap 12 § andra stycket NML och Prop 1993/94:225 sid. 23.

<sup>35</sup> Jfr 10 kap 6 § punkt 6 NML.

## 5. Momsplikt m.m. vid omsättning av fartyg och luftfartyg i vissa fall

Under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.3.3 i HB respektive i avsnitt 6.4.3 i HB framgår att momsbeskattning under vissa förutsättningar inte uppkommer för överlåtelse respektive uttag av vara, om avdragsrätt för ingående moms inte förelegat vid förvärvet av densamma.

Genom SFS 1994:498 infördes därför den 1 juli 1994 en särskild regel som innebär att omsättning av bl.a. skepp och luftfartyg för de ändamål som anges i avsnitt 6.2.8 i HB (yrkesmässig sjöfart, yrkesmässigt fiske, yrkesmässig person- eller godsbefordran m.m.), och som sedan den 1 juli 1993 medför (kvalificerat – jfr avsnitt 6.5.2 i HB) undantag från momsplikt, inte undantas från momsplikt i några andra fall.

Således medför från och med den 1 juli 1994 det förhållandet att den momsskyldige vid förvärvet av varan inte har kunnat dra av någon ingående moms (eller att vederbörande inte erlagt moms vid införsel) inte i sig att hans omsättning i form av överlåtelse eller uttag blir undantagen från momsplikt när varan i fråga är ett fartyg eller luftfartyg som annars är kvalificerat undantaget från momsplikt enligt vad som sägs i avsnitt 6.2.8 i HB. Även i sådant fall förutsätts alltså för undantag numera att omsättningen av varan sker för de ändamål som anges i avsnitt 6.2.8 i HB (nämligen för yrkesmässig sjöfart, yrkesmässigt fiske, yrkesmässig person- eller godsbefordran m.m.).<sup>36</sup> Om en överlåtelse sålunda sker till någon som exempelvis skall använda fartyget eller luftfartyget för privat bruk, skall omsättningen då momsbeskattas även om omsättningen av detsamma undantagits från momsplikt vid säljarens eget förvärv och denne därför inte har haft någon avdragsrätt för ingående moms.

---

<sup>36</sup> Jfr 2 kap 3 § andra stycket och 3 kap 24 § tredje stycket andra meningen NML och Prop 1993/94:225 sid. 24 och 25.

## 6. Registrering av utländska företagare

Genom SFS 1994:498 infördes den 1 juli 1994 en ordning som innebär att beslut om momsregistrering av utländska företagare som företräds av en representant (ombud) i Sverige (jfr avsnitt 6.3.2.4 i HB) alltid skall fattas av Skattemyndigheten i Stockholms län och inte som tidigare av skattemyndigheten i det län där representantens hemortskommun är belägen.<sup>37</sup>

---

<sup>37</sup> Jfr 14 kap 23 § första stycket NML och Prop 1993/94:225 sid. 25.



## 7. SOU 1994:31 – Vissa mervärdesskattefrågor III

### *Sammanfattning*

I avsnitt 6.2.5 i HB framgår att man i samband med införandet av momssatsen 12 % den 1 juli 1993 för bl.a. resor uttalade att frågan om moms på biljetter till nöjesanläggningar m.m. (f.n. 25 %) skall fortsätta att utredas. En eventuell sänkning härvidlag till 12 % sades kunna förväntas först till turistsäsongen 1994.

Enligt utredningen om vissa mervärdesskattefrågors slutbetänkande Vissa mervärdesskattefrågor III (SOU 1994:31) föreslås att inträden till djurparker, nöjesparker, nöjesfält eller tivolin jämte upplåtelse av vissa åkattraktioner inordnas under momssatsen 12 % och inte som i dag under momssatsen 25 %. Utredningen föreslår inga förändringar i övrigt inom kultur- och nöjesområdet. Utredningen har inte angivit något ikraftträdandedatum för nämnda förslag till sänkning av momssatsen för inträden till djurparker etc, varför sådant förslag får särskilt avvaktas. Det verkar för övrigt osannolikt att nämnda förslag till förändringar överhuvudtaget genomförs, i vart fall tycks inget ske i den vägen till turistsäsongen 1994.

I sammanhanget skall också nämnas att det i avsnitt 6.2.3 i HB framgår att departementschefen i samband med momsreformen 1991 uttalade att den momsmässiga situationen för ideella föreningar efter reformen skulle följas upp. Utredningen Vissa mervärdesskattefrågor III har även berört de ideella föreningarna. Utredningen föreslår dock inga förändringar beträffande de ideella föreningarnas momsmässiga situation (jfr avsnitt 6.3.3 i HB).

### *Kulturområdet*<sup>38</sup>

Enligt utredningen skulle uppmärksammade brister i konkurrens- och konsumtionsneutraliteten avhjälpas om större delen av kultursektorn inordnades under momsplikten. Som framgår av avsnitt 6.2.3 i HB föreligger ju ganska omfattande undantag härvidlag beträffande bl.a. konserter samt cirkus-, biograf-, teater-, opera-, balett- och därmed jämförliga föreställningar. Om en utvidgning företogs borde enligt utredningen den utgående moms inte bli större än att den genomsnittligt motsvarade värdet av den avdragsrätt för ingående moms som skulle följa av en införd momsplikt. Utredningen förordar därför en lägre enhetlig momssats under den generella nivån i enlighet med vad EGs direktiv medger. En momsplikt i subventionerade verksamheter, som det ju ofta är fråga om på kulturområdet, skulle dock medföra en ökad subvention på grund av den med momsplikten åtföljande avdragsrätten för ingående moms på förvärven. De oberoende bidragen skulle enligt EGs direktiv inte kunna momsbeläggas. Däremot skulle det vara tillåtet med en ordning där de oberoende bidragen beaktades på så sätt att avdragsrätten för ingående moms inte finge omfatta den bidragsfinansierade delen av verksamheten.

Med hänsyn till att förhandlingarna om ett svenskt medlemskap i EU ännu pågick när utredningen kom med sitt slutbetänkande ansågs det inte lämpligt att utredningen Vissa mervärdesskattefrågor III presenterade ett förslag som kunde anses innebära avsteg från EGs mervärdesskattedirektiv på kulturområdet.

### Inträdesavgifter till djurparker, nöjesparker och nöjesfält samt upplåtelse av vissa åkattraktioner<sup>39</sup>

Utredningen uppmärksammade dock att de undantagna tjänsterna på kulturområdet kan bli beskattade när de tillhandahålls i kombination med andra tjänster (jfr t.ex. ang. restaurangunderhållning i avsnitt 6.2.3 i HB) vilket medför en konkurrenspåverkan. Detta gäller t.ex. för konserter som framförs i nöjesparker när avgiften för framförandet tas ut tillsammans med inträdet till parken som sådan.

I andra fall kan ett tillhandahållande som omfattas av undantaget konkurrera med ett likartat tillhandahållande som omfattas av momsplikt. Exempel på en sådan jämförelse är inträde till naturmuséer (momsfritt) i förhållande till inträde till djurparker (momspliktigt).

För att minska nämnda skillnader i skattebelastning för likartade tillhandahållanden och åstadkomma ett närmande i fråga om konkurrens- och konsumtionsneutralitet föreslår utredningen att *inträden till djurparker, nöjesparker och nöjesfält samt upplåtelse till allmänheten av sådana åkattraktio-*

<sup>38</sup> Jfr SOU 1994:31 sid. 7 och 35.

<sup>39</sup> Jfr SOU 1994:31 sid. 8.

ner och liknande anläggningar av förströelsekaraktär som är typiska för nöjesparker och nöjesfält inordnas under momssatsen 12 %. Därmed får den satsning, i form av en momssänkning till 12 % som skedde redan den 1 juli 1993 i syfte att gynna turismen i Sverige (jfr avsnitten 6.2.2.3 och 6.2.5 samt kapitel 13 i HB), en större bredd. Något ikraftträdandedatum för den nu föreslagna momssänkningen anges dock inte av utredningen, varför man, som nämnts, härvidlag särskilt får avvakta proposition och lagtext i ämnet.

Utredningen har begränsat förslaget om vad som skall omfattas av den 12 %-iga momssatsen till djurparker, nöjesparker och nöjesfält, vilket innebär att t.ex. tivolin inte omfattas. Det torde nämligen vara de stora permanenta anläggningarna som i första hand utgör turistmål och för vilka således en lägre momssats är motiverad.<sup>40</sup>

Begreppen djurpark och nöjespark torde i allmänt språkbruk stå för permanenta anläggningar medan nöjesfält är mindre entydigt och kan innefatta både stationär och ambulerande verksamhet. Definitionssvårigheter torde framförallt kunna uppkomma när det gäller den ambulerande verksamheten som inte alltid bedrivs inom klart avgränsade områden med entréer. Ej stationära anläggningar av olika storlek förekommer ofta i anslutning till marknader, mässor, jubiléer, utställningar m.m.. Det förekommer även att enstaka åkattraktioner uppförs mer eller mindre stationärt utanför t.ex. köpcentra utan att anläggningen fördenskull kan sägas ha karaktär av nöjesfält.<sup>41</sup>

Förslagets utgångspunkt är att den lägre momssatsen 12 % skall tillämpas på själva inträdet till parken eller anläggningen.<sup>42</sup>

När det gäller terrarier, delfinarier, aphas, elefanthus o.d. tas ibland separata avgifter för inträde ut. Dessa inträden skall genom förslaget beskattas på samma sätt som entréavgiften till den park där de är belägna, nämligen till 12 %. Dessa mindre anläggningar utgör så att säga djurparker inom djurparken.<sup>43</sup>

När det gäller nöjesparker och nöjesfält är nöjesutbudet i allmänhet omfattande. För att det inte skall uppstå besvärande konkurrenssituationer i förhållande till motsvarande verksamheter utanför nöjesparker, begränsas momssatsen 12 % till att gälla endast entréavgiften och särskilda avgifter för åkattraktioner. Det innebär att t.ex. varuförsäljning, försäljning från restauranger, kiosker, lotterier (jfr avsnitt 6.2.8 i HB), förströelsespel, separata inträden till varietéer o.d. som utbjuds inom nöjesfälten och nöjesparkerna även fortsättningsvis beskattas enligt de för respektive vara eller tjänst gällande momssatserna.<sup>44</sup>

---

<sup>40</sup> Jfr SOU 1994:31 sid. 37.

<sup>41</sup> Jfr SOU 1994:31 sid. 39.

<sup>42</sup> Jfr SOU 1994:31 sid. 37.

<sup>43</sup> Jfr SOU 1994:31 sid. 37.

<sup>44</sup> Jfr SOU 1994:31 sid. 37 och 40.

Av samma skäl, dvs. hänsynen till konkurrensneutraliteten, föreslås att momssatsen 12 % skall tillämpas för upplåtelse av åkattraktioner o.d. även utanför nöjesparkerna. Eftersom det är vanskligt att definiera eller avskilja vad som kan betecknas som nöjesfält talar även praktiska skäl för en sådan ordning.<sup>45</sup> Detta innebär dock inte att momssatsen 12 % skall tillämpas för den typ av mindre åkattraktioner (oftast myntboxförsedda) för barn och som vanligen är uppställda på t.ex. varuhus. Uttrycket "liknande anläggningar som är typiska för nöjesparker och nöjesfält" har gjorts för att inte sådana anläggningar som saknar åkmoment, luftfyllda hoppborgar, "lustiga huset" o.d. skall behöva särbehandlas. De omfattas alltså också av den 12 %-iga momssatsen enligt förslaget. Till denna kategori anläggningar hör även olika slag av simulatorer o.d. Liksom när det gäller de egentliga åkattraktionerna är avsikten att den lägre momssatsen skall ha ett begränsat tillämpningsområde. Det innebär att sådana mindre enheter som vanligen även återfinns i köpcentra, spelhallar m.m. (automater, simulatorer av TV-spelkaraktär m.m.) inte skall hänföras till "liknande anläggningar", och omfattas sålunda inte av den lägre momssatsen 12 %.<sup>46</sup> Formuleringen "som är typiska för nöjesparker och nöjesfält" syftar på attraktionernas karaktär. Avsikten är således inte att det i det enskilda fallet skall avgöras hur frekvent förekommande en viss åkattraktion är.<sup>47</sup>

Nöjesparkerna betecknas ibland som temaparker beroende på att de kan ha olika inriktning. En parks tema kan vara t.ex. familjeunderhållning, vattenlek, vissa typer av åkattraktioner m.m. Den låga momssatsen 12 % är inte avsedd att gälla endast för parker med en viss bredd utan avses vara tillämplig även om det s.k. temat är begränsat till en viss inriktning.<sup>48</sup>

#### *Ideella föreningar<sup>49</sup>*

Gällande inskränkning i yrkesmässighetsbegreppet för ideella föreningar (jfr avsnitt 6.3.3 i HB) innebär att omsättning av varor och tjänster inte anses yrkesmässig momsmässigt när föreningen är frikallad från skattskyldighet vid inkomstbeskattningen. Därmed föreligger ej heller momsskyldighet.

Ifrågavarande begränsning av momsskyldigheten medför att det ibland uppkommer konkurrensfördelar gentemot näringslivet när föreningar driver utåtriktad verksamhet av samma slag som näringsidkare. Dessutom medför frånvaron av momsskyldighet att den ideella föreningen får ett sämre kostnadsläge på grund av att debiterad ingående moms inte får avdragas, vilket accentuerades genom den basbreddning av momsen som reformen 1991 innebar.

---

<sup>45</sup> Jfr SOU 1994:31 sid. 37.

<sup>46</sup> Jfr SOU 1994:31 sid. 39 och 40.

<sup>47</sup> Jfr SOU 1994:31 sid. 40.

<sup>48</sup> Jfr SOU 1994:31 sid. 37 och 38.

<sup>49</sup> Jfr SOU 1994:31 sid. 8 och 36.

Utredningen är av den principiella uppfattningen att verksamhet, i vilken omsätts momspliktiga varor och tjänster, av konkurrensskäl skall underordnas samma beskattningsregler oberoende av verksamhetsform. Vissa inkomster med naturlig anknytning till föreningarnas ideella verksamhet liksom inkomster som härrör från verksamhet som närmast fyller en servicefunktion bör dock inte beskattas.

Den ordning som gäller inom EG är att ideella föreningar – med vissa undantag – skall beskattas för utåtriktad verksamhet som andra subjekt. En EG-anpassning medför i huvudsak att en återgång får ske till de bestämmelser som gällde för de ideella föreningarna före den 1 juli 1987.

Liksom vad som sägs ovan i detta avsnitt under Kulturområdet får resultatet av de vid tiden för slutbetänkandets framläggande ännu pågående EU-förhandlingarna betydelse för hur ett lagförslag skall utformas i detalj för de ideella föreningarna. Utredningen avstår därför från att lämna förslag även när det gäller de ideella föreningarna.

## Källförteckning

HB – Forssén, B. *Mervärdesskatt En handbok* (2 uppl.). Publica. Stockholm 1994.

SFS 1994:190

SFS 1994:200

SFS 1994:473

SFS 1994:498

1993/94:SkU 30

Prop. 1993/94:145

Prop. 1993/94:150

Prop. 1993/94:151

Prop. 1993/94:225

SOU 1992:121

SOU 1993:75

SOU 1994:31

Från Riksdag & Departement

## Förkortningar

EG – Europeiska Gemenskaperna

EU – Europeiska unionen

HB – ("Handboken", dvs. min bok) *Mervärdesskatt En handbok* (2 uppl.)

ML – Mervärdeskattelagen (SFS 1968:430)

NML – Mervärdesskattelagen (SFS 1994:200)

Prop. – Regeringens proposition

R&D – Från Riksdag & Departement

RSV – Riksskatteverket

SFS – Svensk författningssamling

SkU – Skatteutskottets betänkande

## Sakregister

- Alternativmedicin 17
- Ambassader 22
- Ambulerande verksamhet 27
- Andrahandsupplåtelse, fastighet 11
- Anståndsbeslut 9
- Aphus 27
  
- Blandad verksamhet 12
  
- Delfinarier 27
- Dieseloljeskatt 22
- Djurparker 27
  
- Elefanthus 27
  
- Familjeunderhållning 28
  
- Fastighetsområdet 11
- Fotografi 9
- Frivillig registrering 11
- Förströelsespel 27
- Försäljning från restauranger 27
  
- Glasögon 18
- Gruppregistrering  
– av företag 7
  
- Hoppborgar 28
  
- Ideella föreningar 28
- Internationella organisationer 22
- Inträdesavgifter  
– djurparker 26  
– nöjesfält 26  
– nöjesparker 26
  
- Jubiléer 27
  
- Karosserikod 20
- Kiosker 27
- Kiropraktorer 17
- Kommuner  
– förslag slopa generell avdragsrätt 8
- Kulturområdet 26
- Köpcentra 28
  
- Lotterier 27
- Luftfartyg  
– utvidgning av momsplikten 23
- Lustiga huset 28

Marknader 27  
Mässor 27

Naprapater 17  
Nöjesfält 27  
Nöjesparker 27

Permanent anläggningar 27  
Personbil

- sjuktransport 19
- transport av avlidna 19
- vissa skåplastbilar 20

Registreringsbesiktning 20  
Retroaktiv avdragsrätt 15

Simulatorer 28  
– av TV-spelkaraktär 28  
Skepp  
– utvidgning av momsplikten 23  
Stationär verksamhet 27  
Synhjälpmedel 18

Temaparker 28  
Terrarier 27  
Tivolin 27  
Tredjemansrevisioner 9

Utländska beskickningar 22  
Utländska företagare  
– registrering 24  
Utställningar 27

Varietéer 27  
Varuförsäljning 27  
Vattenlek 28  
Vissa oljeprodukter 22

Åkattraktioner  
– myntboxförsedda 28  
– upplåtelse av vissa 27  
Återföring av ingående moms  
– fastighetsförsäljning etc 14  
– i samband med konkurs 15  
– intyg 16  
– konkursboet 15  
– konkursgäldenären 15  
– lokalen tas i anspråk för icke momsskyldig verksamhet 14  
– respitränta 16  
– uthyminingsförhållanden förändras 14  
– vid export av vissa varor 21

Övergångsbestämmelser 9