

BJÖRN FORSSÉN

Mervärdesskatt  
En handbok

Supplement nr 2 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 91 00

Beställningar:

Fritzes kundtjänst, 106 47 Stockholm

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

MERVÄRDESSKATT. En handbok. Supplement nr 2 1994

Björn Forssén

Upplaga 1:1

ISBN 91-38-92443-9

© 1994 författaren och CE Fritzes AB

Tryck: Graphic Systems, Angered 1994

Att mångfaldiga innehållet i denna bok, 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, såsom tryckning, kopiering, bandinspelning etc.

## Förord

Förevarande arbete utgör det andra supplementet till min bok Mervärdesskatt En handbok (2:a upplagan), som jag förkortar HB ("handboken").

I första hand redogörs här för utredningen Mervärdesskatten och EG, SOU 1994:88, i vilken en teknisk EG-anpassning av momsens föreslås vid ett eventuellt svenskt inträde i EU den 1 januari 1995 (efter folkomröstningen den 13 november 1994). Jag tar även upp ett lagförslag enligt Ds 1994:88, om europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) vilket är en för svenska förhållanden ny associationsform, och momsaspekter med anledning av ett införande av denna. Dessutom redogör jag mycket kort för momsaspekter med anledning av följande utredningar: Nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter, SOU 1994:87; Beskattning av förmåner, SOU 1994:98; samt Beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m., SOU 1994:100.

Har Du några frågor inom momsområdet är Du välkommen på följande adress och telefonnummer

Juristfirman Forssén  
jur.kand. Björn Forssén  
Luntmakargatan 46, plan 5  
Box 1303  
111 83 Stockholm  
Tfn 08-787 62 21, vx 787 62 00  
Fax 08-21 17 99

Stockholm i oktober 1994

*Björn Forssén*



## Innehåll

<b>Förord</b>	3
<b>Inledning</b>	7
<b>1. SOU 1994:87 – Nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter</b>	9
<b>2. SOU 1994:98 – Beskattning av förmåner</b>	11
<b>3. Ds 1994:88 – Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG)</b>	13
3.1 Allmänt om EEIG	13
3.2 EEIG ur momssynpunkt	14
<b>4. SOU 1994:100 – Beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m.</b>	18
<b>5. SOU 1994:88 – Mervärdesskatten och EG</b>	19
5.1 Inledning	19
5.2 Momsplikten och undantagen från densamma	21
5.2.1 Fastighetsområdet	22
5.2.2 Sport- och idrottsområdet	23
5.2.3 Kulturområdet	24
5.2.4 Utbildningsområdet	25
5.2.5 Sjukvård, tandvård och social omsorg	26
5.2.6 Ideell och jämförlig verksamhet	26
5.2.7 Finansieringsområdet m.m.	28
5.2.8 Försäkringsområdet	29
5.2.9 Radio- och televisionsverksamhet	30
5.2.10 Dagstidningar	30
5.2.11 Övriga publikationer	30
5.2.12 Postbefordran	31
5.2.13 Flygbensin och flygfotogen	31
5.2.14 Lotteri- och spelverksamhet	31
5.2.15 Kyrkogårdsförvaltning	31
5.2.16 Livräddningsfartyg samt skepp och luftfartyg för yrkesmässig användning m.m.	32
5.2.17 Överlåtelse av inventarier etc.	32
5.2.18 Överlåtelse av verksamhet	32
5.2.19 Omsättning från utländska företagare enligt 3 kap 26 § NML	32
5.2.20 Undantag från uttagsbeskattning	33
5.2.21 Undantag för viss införsel enligt 3 kap 30 och 31 §§ NML	33

5.3	Uttagsbeskattningen	34
5.4	Avdrag för ingående moms	35
5.5	Återbetalning av moms	45
5.6	Beskattning av resebyråverksamhet	46
5.7	Skattesatserna	47
5.8	Små och medelstora företag	47
5.9	Beskattningsordningen	48
<b>Källförteckning</b>		49
<b>Förkortningar</b>		50
<b>Sakregister</b>		51

## Inledning

I detta arbete redogörs från ett momsperspektiv för fem lagförslag: Ds 1994:88, SOU 1994:87, SOU 1994:88, SOU 1994:98 och SOU 1994:100. Det är alltså fråga om fem utredningar om lagförslag, och därför får särskilt avvaktas om propositioner läggs i förevarande frågor på riksdagens bord och om respektive förslag därvid antas och blir lag.

Ds 1994:88, om europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG), utredningen Nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter, SOU 1994:87, utredningen Beskattning av förmåner, SOU 1994:98, och utredningen Beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m., SOU 1994:100 refereras enbart kort i kapitlen 1–4. Utredningen Mervärdesskatten och EG, SOU 1994:88, utgör däremot stommen i förevarande arbete, och kommenteras i kapitel 5.

### *Föreslagna tidpunkter för ikraftträdande*

SOU 1994:88 innebär en anpassning av momsen till EGs regelverk och föreslås genomföras först vid Sveriges eventuella inträde i EU den 1 januari 1995, vilket även föreslås för SOU 1994:100. Ds 1994:88 föreslås också träda i kraft i samband med ett eventuellt svenskt EU-inträde den 1 januari 1995, men skall i vart fall genomföras senast den 1 januari 1996.

Beträffande utredningen om Nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter, SOU 1994:87, föreslås ett första steg genomföras den 1 januari 1995. I huvudsak föreslås SOU 1994:98 genomföras den 1 januari 1995.





## 1. SOU 1994:87 – Nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter

Skattebetalningsutredningen har i sitt delbetänkande SOU 1994:87 lämnat förslag om att det från och med den 1 januari 1995 skall gälla nya tidpunkter för betalning av inkomstskatt och arbetsgivaravgifter. Förslagen skulle därmed om de blir lag tillämpas från och med det uppbördsår som börjar den 1 februari 1995.<sup>1</sup>

De förslag som nu ges är ett *första steg* i ett arbete med att utforma ett enhetligt förfarande för betalningar av debiterad preliminär skatt, innehållen preliminär skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. Redovisningar och betalningar av olika skatter och avgifter som i dag i vissa fall görs flera gånger i månaden enligt varierande rutiner skall göras i en enhetligt uppbyggd ordning vid högst två tillfällen varje månad.<sup>2</sup> Förutom dessa skäl anges statsfinansiella effekter – dvs. minskade krediter i uppbördssystemet – som orsak till ett nytt system. Sålunda skall i ett första steg betalningstidpunkten för källskatt och arbetsgivaravgifter förläggas till den 10:e i uppbörds månaden i stället för den 18:e som gäller i dag. I ett *andra steg* skulle som huvudregel på momsområdet införas en månaders redovisningsperioder med den 20:e i månaden efter redovisningsperioden som senaste betalningstidpunkt.<sup>3</sup> För detta andra steg finns inte något förslag om ikraftträdandetidpunkt.

Om det föreslagna första steget blir lag den 1 januari 1995 påverkas inte momsredovisning och momsbetalning för företag som redovisar momsen i en särskild momsdeklaration (jfr under "Särskild momsdeklaration" i avsnitt 3.4.1 i HB och avsnitt 4.1 i HB). Däremot skulle det första stegets införande medföra följande effekter för momsskyldiga som redovisar momsen i inkomstdeklarationen, dvs. t.ex. för fysiska personer och aktiebolag med en momspliktig omsättning om högst 200 000 kronor per år (jfr avsnitten 3.4.1 och 4.1

---

<sup>1</sup> Jfr SOU 1994:87 sid. 9.

<sup>2</sup> Jfr SOU 1994:87 sid. 10.

<sup>3</sup> Jfr SOU 1994:87 sid. 11.

i HB). För dessa skulle *kvarstående skatt* innehållande eventuell moms som enligt gällande rätt har en senaste betalningsdag den 18 april året efter taxeringsåret i stället betalas den 10 april året efter taxeringsåret.<sup>4</sup> Vidare skulle *yllnadsinbetalningar* senast den 18 februari året efter inkomståret (för undvikande av den låga kvarskatteavgiften på moms och övrig preliminär skatt överstigande 20 000 kronor under "mellanperioden" 18/2–30/4 året efter inkomståret) i stället betalas senast den 10 februari året efter inkomståret.<sup>5</sup>

Notera dessutom att "mellanperioden" på grund av lagändring den 1 januari 1994<sup>6</sup> är 18/2–3/5 redan 1995. Sista dagen för yllnadsinbetalningar av preliminär skatt avseende 1994 flyttas alltså redan vid taxeringen 1995 tre dagar framåt, vilket innebär att yllnadsinbetalningar numera skall ske senast den 3 maj året efter inkomståret för att den högre kvarskatteavgiften skall undvikas. Sedan får vi se om första steget enligt SOU 1994:87 genomförs den 1 januari 1995, vilket enligt vad ovan sägs skulle innebära att yllnadsinbetalningar – av preliminär skatt för år 1994 – "ned till" 20 000 kronor (för undvikande av den låga kvarskatteavgiften) skall ske senast den 10 februari 1995 (taxeringsåret). Eftersom betalning av återstående preliminär skatt upp till 20 000 kronor skall ske senast den 3 maj 1995 (för undvikande av den höga kvarskatteavgiften), skulle alltså "mellanperioden" då bli 10/2–3/5.

---

<sup>4</sup> Jfr SOU 1994:87 sid. 16.

<sup>5</sup> Jfr SOU 1994:87 sid. 15.

<sup>6</sup> Jfr SFS 1992:1661.

## 2. SOU 1994:98 – Beskattning av förmåner

Utredningen föreslår att det den 1 januari 1995 införs lättnader för anställdas förmånsbeskattning av förmåner som arbetsgivaren erbjuder vad avser *sjukvård*. De nu gällande avdragsbegränsningarna för arbetsgivarna tas bort enligt förslaget. Arbetsgivarnas avdrag för kostnader inom sjukvårdsområdet skall bedömas på samma sätt som andra driftkostnader i verksamheten.<sup>7</sup>

Dessa inkomstskatterättsliga förändringar kommer inte att få någon betydelse momsmässigt, eftersom sjukvård är momsfri och arbetsgivaren sålunda inte debiteras någon ingående moms (jfr under Fri sjuk- och hälsovård etc till anställda i avsnitt 7.3 i HB).

Utredningen föreslår att förmånsbeskattningen för anställda slopas den 1 januari 1995 för *arbetsredskap o.d.* som arbetsgivaren tillhandahåller men som den anställda måste ta hem för att utföra arbetet i hemmet.<sup>8</sup> Vid taxeringen 1997 föreslås beträffande *reseförmåner för anställda* (och deras anhöriga) i rese- och trafikbranschen en individuell förmånsbeskattning i stället för den schablonmodell som RSV medgivit hittills.<sup>9</sup> I det förstnämnda fallet förändras inte någonting momsmässigt, eftersom uttagsbeskattning av den momsskyldige arbetsgivaren inte sker redan enligt rådande regler då arbetsredskapet ju används i verksamheten fast i arbetstagarens hem. I det senare fallet kan reseföretaget uttagsbeskattas momsmässigt om inte förmånen uppfyller kraven på sedvänja inom yrket och tillgänglighet för hela personalen etc enligt vad som sägs på sidan 245 i HB (avsnitt 6.4.3 i HB) om personalrabatter.

För övrigt föreslår utredningen att det den 1 januari 1995 införs generella regler som definierar vad som är *inkomstskattefria personalrabatter*. Sådana regler skulle alltså direkt påverka vad som sägs på sidan 245 i HB (avsnitt 6.4.3 i HB) om momsmässig uttagsbeskattning av personalrabatter. Utred-

---

<sup>7</sup> Jfr SOU 1994:98 sid. 12.

<sup>8</sup> Jfr SOU 1994:98 sid. 14.

<sup>9</sup> Jfr SOU 1994:98 sid. 13 och 14.

ningen föreslår att skattefriheten för personalrabatter skall gälla inköp av varor eller tjänster som ingår i arbetsgivarens eller närstående företags utbud. Rabatten får dock inte överstiga den mängdrabatt största kund kan tänkas utverka och inte heller uppenbart överstiga sedvanlig rabatt i branschen. Vidare uppställs kravet att personalrabatten skall erbjudas hela personalen. Dessutom föreslås att s.k. *korsvisa rabatter* inom en företagsgrupp, t.ex. en koncern, skall vara skattefria i samma utsträckning som andra personalrabatter.<sup>10</sup> Förutom vad som sägs om korsvisa rabatter består skillnaden mot vad som sägs på sidan 245 i HB i att man enligt förslaget skall jämföra med den mängdrabatt som största kund kan utverka, och inte med vad personalen skulle kunna utverka på annat håll.

Med *korsvisa rabatter* avses att en anställd skall kunna åtnjuta skattefri personalrabatt även om tillverkningen av en vara som den anställde vill köpa med personalrabatt är uppdelad på flera olika företag. Om t.ex. en företagsgrupp tillverkar en bil och den anställdes företag inom gruppen endast tillverkar en komponent till bilen, skall den anställde ändå kunna utnyttja den personalrabatt som försälningföretaget inom gruppen tillämpar.<sup>11</sup>

Notera att vad som ovan sagts beträffande utredningens förslag om rabatter avser endast just personalrabatter (vilket påverkar vad som sägs därom på sidan 245 i HB), och inte sedvanliga rabatter i övrigt enligt avsnitten 3.2.1 och 3.2.2 i HB.

---

<sup>10</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 13.

<sup>11</sup> Jfr SOU 1994:98 sid. 120.

### 3. Ds 1994:88 – Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG)

#### 3.1 Allmänt om EEIG

Inom EG gäller sedan den 25 juli 1985 en förordning (nr 2137/85) om s.k. europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG). Som nämns under Momsen inför ett svenskt EG-inträde i kapitel 14 i HB har Sverige träffat det s.k. EES-avtalet (som trädde i kraft den 1 januari 1994) med EU. I bilaga XXII till EES-avtalet finns nämnda förordning, och Sverige skall i enlighet med det åtagande som avtalet innebär införliva förordningen i fråga senast den 1 januari 1996. Av denna anledning har lagförslaget Ds 1994:88 tagits fram, och om Sverige blir medlem i EU den 1 januari 1995 kommer förordningen att bli en del av den svenska rättsordningen redan då.<sup>12</sup>

En europeisk ekonomisk intressegruppering (förkortat EEIG och i fortsättningen benämnd gruppering) är en för svenska förhållanden ny associationsform, som närmast kan *liknas vid* ett *handelsbolag* som verkar över nationsgränserna. Dock består den stora skillnaden i att en gruppering måste innehålla medlemmar från minst två stater inom EES (eller inom EU om Sverige blir medlem i EU redan den 1 januari 1995). En gruppering kännetecknas av att den inte behöver ha något eget kapital (någon begränsning av storleken på eget kapital finns dock inte) och av att *medlemmarna* är obegränsat *solidariskt ansvariga* för grupperingens skulder. Medlemmarna skall vara minst två fysiska eller juridiska personer som själva i olika medlemsländer bedriver ekonomisk verksamhet.<sup>13</sup> En gruppering med säte i Sverige skall vara *bokföringsskyldig* här, även om den inte driver näringsverksamhet. Grupperingar med säte i annat land inom EES skall vara bokföringsskyldig i Sverige

---

<sup>12</sup> Jfr Ds 1994:88 sid. 9 och 10.

<sup>13</sup> Jfr Ds 1994:88 sid. 11.

för näringsverksamhet som bedrivs här och hålla bokföringen avseende sådan verksamhet skild från grupperingens övriga bokföring.<sup>14</sup>

Det är inte grupperingens utan dess medlemmars ekonomiska verksamhet som skall underlättas och främjas. Ändamålet får alltså inte vara att skapa vinst för grupperingen som sådan (förbud mot vinstsyfte).<sup>15</sup> Syftet är i stället att associationsformen EEIG skall *underlätta för grupperingens medlemmar att samarbeta över gränserna*. Grupperingen är framförallt ett samarbetsorgan eftersom den varken direkt eller indirekt får utöva någon styrning av medlemmarna eller andra företag.<sup>16</sup>

Grupperingen kan inte fungera som holdingbolag, eftersom den inte får äga aktier eller andelar i ett medlemsföretag, och innehav av aktier eller andelar i andra företag endast tillåts om det är nödvändigt för att uppnå syftet med grupperingen och det sker för medlemmarnas räkning. En medlem kan vara medlem i en annan gruppering, men en gruppering som sådan får inte vara medlem i en annan gruppering. En gruppering får inte utnyttjas av ett bolag för att överföra egendom eller låna ut pengar till bolagets ledning eller till någon som står ledningen nära, i den mån sådana förfoganden förbjuds eller begränsas i medlemslänternas bolagsrätt. Grupperingen får inte ha fler än 500 anställda (för att inte tyska regler om arbetstagarrepresentation i företag). Några begränsningar beträffande antalet anställda hos medlemmarna finns dock inte.<sup>17</sup>

### 3.2 EEIG ur momssynpunkt

Grupperingen är alltså en övernationell association och ett problem blir då givetvis var den skall beskattas. Artikel 40 i förordningen reglerar resultatet av grupperingens verksamhet, men omfattar endast inkomstbeskattningen. T.ex. *momsbeskattningen* regleras emellertid inte, utan där blir nationell rätt tillämplig. Den nationella rätten kan vara formulerad så att grupperingen som sådan blir skattskyldig, t.ex. för moms. Inom Finansdepartementet övervägs för närvarande om de svenska skattereglerna behöver ändras för att stå i överensstämmelse med förordningen. Resultatet av dessa överväganden kommer att presenteras under hösten 1994.<sup>18</sup>

Om Finansdepartementet bedömer att de svenska momsreglerna inte behöver ändras med anledning av införandet av lagstiftning om europeiska ekonomiska intressegrupperingar, är min bedömning följande.

Grupperingens eventuella vinst skall beskattas hos medlemmarna (en gruppering kan ju gå med vinst i sig även om det inte skall vara syftet). Inkomstskattesubjekt är alltså medlemmarna. Nationell rätt gäller när vinsten

---

<sup>14</sup> Jfr Ds 1994:88 sid. 7.

<sup>15</sup> Jfr Ds 1994:88 sid. 6, 11 och 13.

<sup>16</sup> Jfr Ds 1994:88 sid. 11.

<sup>17</sup> Jfr Ds 1994:88 sid. 13 och 14.

<sup>18</sup> Jfr Ds 1994:88 sid. 34.

för varje medlem skall fastställas.<sup>19</sup> Ett medlemsföretag omfattas givetvis fortfarande av den svenska moms­lagstiftningen om det omsätter moms­pliktiga eller kvalificerat undantagna varor eller tjänster i en yrkes­mässig verksamhet här. Beträffande själva grupperingen som sådan torde följande gälla moms­mässigt.

En gruppering har rättskapacitet och kan sålunda förvärva rättigheter och ikläda sig förpliktelser, och varje medlemsstat får bestämma huruvida grupperingen också formellt skall ha status som juridisk person.<sup>20</sup> Enligt svensk rätt är en gruppering en *juridisk person*, någon uttrycklig bestämmelse om det behövs inte.<sup>21</sup> Grupperingen bildas genom att medlemmarna ingår avtal om att bilda grupperingen och låter registrera den under grupperingens namn föregånget eller följt av antingen "europ­eisk ekonomisk intresse­gruppering" eller förkortningen EEIG.<sup>22</sup> Registrering skall ske i den stat där grupperingen enligt avtalet har sitt säte; sätet måste finnas inom gemenskapen.<sup>23</sup>

Om grupperingen som sådan har moms­pliktig (jfr avsnitten 6.2.1.1–6.2.8.1 i HB) eller kvalificerat undantagen (jfr avsnitt 6.5.2 i HB) omsättning i en verksamhet i Sverige, kan den moms­beskattas här enligt bestämmelserna om *yrkes­mässighet* på grund av s.k. *rörelseliknande former* (jfr avsnitt 6.3.2.1 i HB); däremot inte enligt huvudregeln om yrkes­mässighet enligt avsnitt 6.3.1 i HB då förbud mot vinstsyfte gäller för grupperingarna.<sup>24</sup> Moms­beskattning här innebär också att grupperingen får göra avdrag för debiterad svensk ingående moms (jfr avsnitt 2.1 i HB) på sina förvärv. 30 000-kronors­gränsen och kravet på icke ringa investeringar gäller alltså för att en gruppering skall anses vara yrkes­mässig enligt svensk moms­lagstiftning. Att rörelseliknande former gäller innebär vidare att en gruppering moms­registreras främst av konkurrens­neutralitetsskäl inom den bransch den verkar, och inte av fiskala skäl (jfr avsnitt 6.3.2.1 i HB).

Ett område som verkar naturligt för en gruppering är t.ex. att agera som speditör (jfr avsnitt 9.3 i HB) vid medlems­företagens gräns­överskridande handel med varandra och andra. Ett annat område kan vara att sköta ADB-tjänster mellan medlems­företagen eller andra administrativa tjänster där en gruppering kan bildas för att sköta för medlems­företagen gemensamma saker (jfr avsnitt 6.2.4 i HB). Vidare kan grupperingen sköta om det praktiska med att utverka återbetalning av svensk moms till medlems­företag som är utländsk företagare enligt vad som sägs i avsnitt 9.4 i HB, dvs. agera s.k. betalnings­mottagare om inte det utländska medlems­företaget självt vill hantera sådant.

En *gruppering* som moms­beskattas i Sverige skall också *moms­registrera sig* och lämna *särskild moms­deklaration*, även om den årliga moms­pliktiga om-

---

<sup>19</sup> Jfr Ds 1994:88 sid. 33 och 34.

<sup>20</sup> Jfr Ds 1994:88 sid. 20.

<sup>21</sup> Jfr Ds 1994:88 sid. 36.

<sup>22</sup> Jfr Ds 1994:88 sid. 16.

<sup>23</sup> Jfr Ds 1994:88 sid. 17.

<sup>24</sup> Jfr Ds 1994:88 sid. 13.

sättningen hos själva grupperingen inte överstiger 200 000 kronor. Eftersom medlemsföretagen är inkomstskattesubjekt i sammanhanget har nämligen inte grupperingen någon egen inkomstdeklaration i vilken momsens kan redovisas (jfr avsnitt 4.1 i HB).

En gruppering kan givetvis *momsregistrera sig frivilligt för uthyrning av rörelselokal* i Sverige (jfr avsnitt 6.2.2.1 i HB). Om grupperingen är fastighetsägare gäller då inte någon 30 000-kronorsgräns för yrkesmässighet. Detta eftersom den är juridisk person och fastigheten i Sverige som hyrs ut då endast kan vara näringsfastighet (jfr sid. 198 i HB) och yrkesmässighet föreligger för grupperingen redan på grund av dess innehav av näringsfastigheten (jfr sid. 371 i HB). Om grupperingen däremot är förstahandshyresgäst och vidareuthyr fastigheten för momsskyldig verksamhet enligt de nya reglerna därom från den 1 juli 1994 (jfr avsnitt 1.1 i Supplement I till HB), får man undersöka om fastigheten är privatbostadsfastighet eller näringsfastighet i fastighetsägarens hand: i det förra fallet gäller 30 000-kronorsgränsen för grupperingen och i det senare fallet är grupperingen yrkesmässig för sin vidareuthyrning även om den inte har hyresintäkter överstigande 30 000 kronor för beskattningsåret.<sup>25</sup>

Om grupperingen inte är subjeksregistrerad här eller har sitt säte utanför Sverige, är den en utländsk företagare, och då kan den omfattas av särskilda regler enligt vad som sägs i avsnitt 6.3.2.4 i HB om när yrkesmässig verksamhet skall anses bedriven här (jfr även under Utländsk företagare i avsnitt 9.2.1 i HB).

Någon *koncernredovisning* av svensk moms kan enligt min bedömning inte ske inom kretsen av medlemsföretag och grupperingen. Dvs., en gruppering i Sverige måste fakturera ett medlemsföretag med moms för tillhandahållna momspliktiga varor eller tjänster, och tvärtom – såvida givetvis det inte blir fråga om en exportaffär mellan grupperingen och medlemsföretaget (jfr avsnitt 9.2.1 i HB) eller det bara är fråga om att grupperingen gör ett utlägg (jfr avsnitt 6.4.4 i HB) för medlemsföretaget. Bestämmelsen om "slussning" av ingående moms mellan företag i en s.k. äkta koncern går, enligt min mening, inte att tillämpa när det gäller EEIG-grupperingar och dess medlemsföretag, eftersom en gruppering inte utgör svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt utan är ett annat slag av associationsform (som dessutom inte får äga aktier eller andelar i ett medlemsföretag), jfr avsnitt 8.3 i HB och under Koncerner i avsnitt 5.4 nedan.

När det gäller *exportregler* (jfr avsnitt 9.2.1 i HB) uppmärksammas särskilt att en gruppering skall bedömas för sig, eftersom den är en juridisk person. Ett medlemsföretag kan alltså inte utgöra grupperingens fasta driftställe eller tvärtom.

Slutligen kan nämnas att eftersom medlemsföretagen är solidariskt ansvariga för grupperingens momsskulder – såväl som för grupperingens övriga

---

<sup>25</sup> Jfr 4 kap 3 § andra stycket NML.



skulder – behöver inte företrädaransvarstalan föras utan staten kan vid utebliven betalning av grupperingens momsskulder söka medlemsföretagen enligt det summariska förfarande som inleds med en ansökan om betalningsföreläggande hos kronofogdemyndigheten (jfr avsnitt 12.5 i HB).

#### 4. SOU 1994:100 – Beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m.

Med utgångspunkt i om Sverige träder in som medlem i EU/EG den 1 januari 1995 föreslår utredningen införande av en ny lag, lagen om beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (implementeringslagen). Lagen bygger på två EG-direktiv på företagsbeskattningens område: fusionsdirektivet och det s.k. moder-dotterbolagsdirektivet.

*Fusionsdirektivet* syftar till att gränsöverskridande omstruktureringar inom EG inte hindras eller försvåras av att beskattning utlöses. Den föreslagna lagen beskriver fyra typer av förfaranden därvid: internationella fusioner, fissioner, verksamhetsöverlåtelser och andelsbyten.<sup>26</sup> På momsområdet uppstår det redan enligt gällande regler inte några problem i förevarande sammanhang, eftersom momsfrihet föreligger i samtliga nu nämnda fall (ang. fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser, se avsnitt 6.2.8.1 i HB och ang. andelsbyten, se sid. 141 i avsnitt 6.2.4 i HB).

*Moder-dotterbolagsdirektivet* syftar till att utdelning skall kunna lämnas av ett dotterbolag i en EG-stat till ett moderbolag i en annan EG-stat utan att inkomstskatt eller källskatt utgår.<sup>27</sup> Eftersom utdelning inte utgör någon momspliktig omsättning uppstår ej heller beträffande detta direktiv något momsproblem (jfr sid. 292 i avsnitt 8.3 i HB).

---

<sup>26</sup> Jfr SOU 1994:100 sid. 9.

<sup>27</sup> Jfr SOU 1994:100 sid. 10.

## 5. SOU 1994:88 – Mervärdesskatten och EG

### 5.1 Inledning

I kapitel 14 i HB redogjordes för momsaspekter inför ett svenskt EG-inträde vid en tidpunkt då EU-avtalet ännu inte var klart. Avtalet är nu klart och Sveriges redan inlämnade ansökan om medlemskap kommer att beviljas om svenska folket säger ja till EU i folkomröstningen den 13 november 1994. Förutsatt att riksdagen följer ett positivt utslag i (den i och för sig fakultativa och inte decisiva) folkomröstningen – vilket det dock får anses råda politisk enighet om – blir Sverige medlem i EU den 1 januari 1995.

Den anpassning till EGs regelverk som nu föreslås träda i kraft den 1 januari 1995 enligt SOU 1994:88 skiljer sig något från vad som kunde bedömas då EU-avtalet ännu inte var klart (jfr kapitel 14 i HB), och är helt avhängig av att Sverige inträder i EU (den 1 januari 1995).<sup>28</sup> Sverige har som nämnts ansökt om medlemskap i EU. EG kvarstår dock som den viktigaste delen av EU. De regler som finns på momsområdet är EG-regler. I det följande används därför i huvudsak uttrycket EG.<sup>29</sup> Se även avsnitt 5.9 angående att vissa regler endast gäller övergångsvis.

1967 beslutades att momssystemet skall vara obligatoriskt i EGs medlemsstater. Därefter har en succesiv samordning av staternas momssystem skett genom en rad direktiv, med de väsentligaste reglerna i *EGs sjätte momsdirektiv, 77/388/EEG*, som beslutades 1977.<sup>30</sup>

Sverige har redan genom momsreformen 1991 och genom den i huvudsak i tekniskt hänseende nya momslagen (NML) den 1 juli 1994 vidtagit anpassningsåtgärder till vad som gäller inom EG.<sup>31</sup> Utredningen SOU 1994:88

---

<sup>28</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 98.

<sup>29</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 97.

<sup>30</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 97.

<sup>31</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 99.

som föreslår en ytterligare teknisk EG-anpassning den 1 januari 1995 (under förutsättning av svenskt EU-medlemskap då) av momsens till vad som gäller inom EG har gjort en jämförelse mellan den svenska momsagstiftningen och EGs regelverk. Utredningen lämnar förslag till erforderliga anpassningsåtgärder, men begränsar sig därvid till sådana ändringar i lagstiftningen som obligatoriskt måste genomföras vid ett svenskt medlemskap i EU.<sup>32</sup>

En noggrann övervakning sker av att medlemsstaterna följer EGs sjätte momsdirektiv om momspliktens omfattning (skattebasen för momsens). Skatteplikten skall omfatta samma slags varor och tjänster, och räckvidden av undantagen från skatteplikten skall också vara desamma i medlemsstaterna. Enhetliga bestämmelser om momsbasen måste finnas inom EG bl.a. för att kravet på en rättvis fördelning mellan medlemsstaterna av EGs gemensamma kostnader skall kunna upprätthållas. *EGs budget* bygger ju till betydande del på en viss andel av medlemsländernas momsbas.<sup>33</sup> Harmoniseringen av medlemsländernas momsbas uppfyller också det handelsmässiga kravet på konkurrensneutralitet mellan staterna.<sup>34</sup>

Utredningen innehåller inte några *konstitutionella överväganden* med anledning av ett svenskt EU-inträde och tillämpningen av EG-regler på momsområdet, vilket enligt min mening bl.a. kan medföra problem med tanke på att det redan tidigare har skett en EG-anpassning i stora delar på momsområdet.

Det är ju klart att de regler som nu föreslås skall tolkas utifrån ett EG-perspektiv, men även för tidigare EG-anpassningar blir det fråga om en ny "tolkningsmiljö". Dvs., en konflikt kan uppkomma för dessa regler som existerat i en svensk tolkningsmiljö som kan skilja sig innehållsmässigt från tolkningar av samma frågor inom EG.

För de föreslagna nya reglerna är det ju inte några problem för skattemyndigheterna, länsrätterna, kammarrätterna och regeringsrätten att framgent pröva dessa mot EGs sjätte momsdirektiv och rättsfall inom gemenskapen för att uppnå EG-konformitet i den svenska tillämpningen.

Emellertid kan ju t.ex. ett franskt, danskt eller tyskt rättsfall efter ett svenskt EG-inträde åberopas "i strid" mot ett svenskt avgörande avseende momsregler som EG-anpassades redan 1991 eller den 1 juli 1994 (övriga svenska momsregler får anses EG-konforma eftersom någon anpassning inte ansetts nödvändig enligt förevarande eller tidigare utredningar). I sådant fall torde endast rättsförhållanden från och med den 1 januari 1995 beröras, och därvid är ju domstolarna obetagna möjligheten att bilda ny rättspraxis om det utländska rättsfallet medför en bättre EG-konformitet. Detta behöver ju inte alltid vara fallet, utan ett "gammalt" svenskt rättsfall

---

<sup>32</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 9.

<sup>33</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 104.

<sup>34</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 103.

avseende en viss fråga kan ju faktiskt ligga "närmare" EGs sjätte momsdirektiv i tolkningshänseende.

Som nämnts kontrolleras efterlevnaden av EGs momsdirektiv, men är det så att detta innebär att även andra än svenska regeringsrättsavgöranden, t.ex. danska motsvarande avgöranden, bör beaktas vid tolkningen av gällande rätt på momsområdet i Sverige efter ett EU-inträde och antagande av föreliggande lagförslag? Enligt min mening torde svenska avgöranden tillerkännas ett högre tolkningsdatum än utländska så länge de inte strider mot t.ex. EGs sjätte momsdirektiv. Det är ju alltid fråga om in casu-avgöranden och svenska förhållanden kan vara specifika för bedömningen. Härvidlag erinrar jag om att bedömningar av momsplikten oftare bygger på civilrättsliga avgöranden än vad som gäller inom inkomstskatten och den svenska civilrätten kan avvika från vad som gäller i andra EU-länder.

Vidare har det visat sig att olika praktiska problem uppstått vid tillämpningen av momsreglerna i EGs nuvarande medlemsstater. Implementering och tillämpning av EGs regelverk om moms har inte skett på ett enhetligt sätt i de olika medlemsstaterna. För att avhjälpa dessa problem läggs kontinuerligt nya förslag fram till förenklingar och förbättringar. Detta nödvändiggör en fortsatt kontinuerlig uppföljning av de svenska reglerna.<sup>35</sup>

Jag fortsätter att kommentera utredningen Mervärdesskatten och EG, SOU 1994:88, i följande avsnitt (5.2–5.9), och jämför därvid utredningens lagförslag med gällande rätt, som jag uttrycker i HB.

## **5.2 Momsplikten och undantagen från densamma**

I avsnitten 5.2.1–5.2.21 hänvisas i respektive rubrik till de avsnitt i HB som i första hand berörs av utredningen. I respektive av avsnitten 5.2.1–5.2.21 redogörs för föreslagna förändringar av gällande rätt. Sågs ingenting så kan man utgå ifrån att vad som sägs i HB är oförändrat även efter ett införande av lagförslaget enligt SOU 1994:88 den 1 januari 1995. I vissa av nämnda avsnitt anges ibland helt enkelt att "nuvarande regler behålls", vilket ju också innebär att vad som sägs i HB för det aktuella området förblir oförändrat även om SOU 1994:88 blir lag den 1 januari 1995.

---

<sup>35</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 101 och 102.

### 5.2.1 Fastighetsområdet (jfr avsnitten 6.2.2, 6.2.2.4 och 6.2.2.6 i HB)

"Alternativregeln" enligt avsnitt 6.2.2.6 i HB om momsfrihet för upplåtelser av lokaler och anläggningar för idrottsutövning slopas enligt SOU 1994:88, och i stället anges i lagen att det generella undantaget från momsplikt på fastighetsområdet (jfr avsnitten 6.2.2 och 6.2.2.6 i HB) inte omfattar *sedvanliga korttidsupplåtelser* av dylika lokaler och anläggningar. Från momsplikt skall med andra ord inte undantas fall då någon betalar en avgift för att få tillträde till ett område, utan endast fall av upplåtelse av själva fastigheten för att någon skall ha anläggningar/anordningar på fastigheten. Exempel på upplåtelser som skall momsbeskattas är bl.a. upplåtelse av banor för badminton, tennis, golf, bowling, squash och skridskoåkning. Dvs. när några personer t.ex. hyr en lokal för att spela tennis en stund skall momsbeskattning ske. Utanför begreppet "sedvanlig korttidsupplåtelse" skulle endast vissa situationer falla, t.ex. när ett företag eller konferensanordnare för en längre tid och med uteslutande av alla andra hyr en idrottsanläggning eller idrottslokal sker ingen momsbeskattning.<sup>36</sup>

Eftersom "alternativregeln" enligt förslaget skall slopas enligt vad ovan sagts, skulle läget – om SOU 1994:88 blir lag den 1 januari 1995 – återställas till det som gällde före den 1 juli 1993. Dvs., t.ex. ett gym skulle bli fullt ut momsskyldigt och det skulle vara fullt klart att karate, aerobics, workout och gymnastik momsbeläggs (jfr sid. 121 i HB). Dessutom skulle – som berörts ovan – återigen bangolf och övning av utslag på driving-range (jfr sid. 124 i HB) samt speltider för bowling och allmänhetens nyttjande av badhus och isanläggningar (jfr sid. 125 i HB) momsbeskattas.

Se härvidlag även nedan i avsnitt 5.2.2 om det nya undantaget för staten, kommunerna och allmännyttiga ideella föreningar beträffande avgifter för tillträde till idrottsevenemang eller för att utöva idrottslig verksamhet.

"Undantaget från undantaget från momsplikt" enligt punkt d på sidan 107 i avsnitt 6.2.2 i HB slopas. Momsplikten för upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt för upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik (jfr äv. avsnitt 6.2.2.4) – som det är fråga om – skall i stället uttryckas genom att det anges att sådana upplåtelser inte omfattas av det generella undantaget från momsplikt på fastighetsområdet. Det är alltså endast fråga om en lagteknisk ändring, t.ex. upplåtelse för trafik av en väg momsbeskattas även i fortsättningen.<sup>37</sup>

I övrigt anses reglerna på fastighetsområdet redan EG-konforma, varför sålunda ingen förändring föreslås beträffande t.ex. bestämmelserna om s.k. frivillig skattskyldighet (jfr avsnitt 6.2.2.1 i HB).<sup>38</sup>

<sup>36</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 105 och 113.

<sup>37</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 105 och 113.

<sup>38</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 114.

Se emellertid även vad som sägs under Korrigering av avdragen ingående moms i avsnitt 5.4 nedan.

### 5.2.2 Sport- och idrottsområdet (jfr avsnitt 6.2.3 i HB)

Avgifter för tillträde till idrottsligt evenemang eller för att utöva idrottslig verksamhet undantas från momsplikt. Undantaget gäller dock endast för statens, kommunernas och inkomstskattebefriade allmännyttiga ideella föreningarnas upplåtelser i detta sammanhang.<sup>39</sup>

Idrottsområdet har många beröringspunkter med utbildnings- (jfr avsnitt 5.2.4 nedan) och kulturområdet (jfr avsnitt 5.2.3 nedan), och momsmässigt består sambandet i att de allmännyttiga ideella föreningarnas verksamhet till stor del bedrivs på dessa områden. Oftast är i dag de allmännyttiga ideella föreningarna momsbefriade på grund av att de är inkomstskattebefriade (jfr avsnitt 6.3.3 i HB).<sup>40</sup>

Sverige har i anslutningsfördraget erhållit rätt att även fortsättningsvis undanta entréavgifter för publik till idrottsevenemang från momsplikt. Undantaget skall, liksom idag, omfatta endast tillhandahållanden av inkomstskattebefriade ideella föreningar. Även om enligt vad som sägs nedan i avsnitt 5.2.6 undantag från momsbeskattning inte längre skall föreligga generellt för ideella föreningar som är inkomstskattebefriade, skall de undantas från momsplikt för entréavgifter som de uppbär från publik på deras idrottsevenemang och för avgifter som de uppbär från en utövare för att bereda denne tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. EG talar i detta sammanhang om non-profit-making organizations, även här blir det alltså fråga om undantag på idrottsområdet för organisationer som inte bedriver verksamheten i vinssyfte; ideella föreningar har ju i stället just ideella ändamål. Undantaget skall inte bara omfatta ideella föreningar enligt vad nu sagts utan även det allmänna i egenskap av kommunerna och staten. Förutom idrottsevenemang som kommuner, staten eller inkomstskattebefriade ideella föreningar arrangerar omfattar det föreslagna undantaget från momsplikt t.ex. tillträde till nämnda subjekts badhus, isbaneanläggningar, tennisbanor och golfbanor, avgifter för deltagande i motionsgymnastik, startavgifter för deltagande i löpar- och skidlopp, entréavgift till fotbollsmatch.<sup>41</sup>

Medlemsavgifter till olika klubbar omfattas inte av det föreslagna undantaget, men erläggande av sådana avgifter undantas ändå från momsbeskattning eftersom de inte kan anses utgöra ersättning för någon omsättning (jfr sid. 293 i avsnitt 8.3 i HB).<sup>42</sup>

---

<sup>39</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 140.

<sup>40</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 144.

<sup>41</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 144–146.

<sup>42</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 145.

Notera för övrigt i sammanhanget att undantaget från momsskyldighet för vissa mindre omfattande verksamheter enligt avsnitt 5.8 nedan kan bli aktuellt för en allmännyttig ideell förening.<sup>43</sup> Dvs., en allmännyttig ideell förening kan – trots att generellt undantag från yrkesmässigheten momsmässigt inte längre skall föreligga på grund av att den ideella föreningen är inkomstskattebefriad – vara befriad från momsbeskattning om den totala omsättningen inte överstiger 90 000 kronor per beskattningsår. Även om omsättningen därvid inte bara består i tillhandahållanden enligt förevarande undantag – dvs. t.ex. upplåtelse av tennisbana – utan också i annan omsättning, t.ex. försäljning av idrottsartiklar (exempelvis tennisracketar), kan alltså befrielse från momsbeskattning föreligga på grund av det särskilda undantaget från momsskyldighet för vissa mindre omfattande verksamheter. Även om den ideella föreningen i och för sig skulle förlora sin inkomstskattebefrielse så kan man på momssidan falla tillbaka på det särskilda undantaget från momsskyldighet för vissa mindre omfattande verksamheter.

Se nedan i avsnitt 5.2.6 om undantag från momsplikt under vissa förutsättningar för omsättningar med anknytning till evenemang enligt förevarande avsnitt och momsfrihet för ideella föreningars omsättningar till deras medlemmar mot medlemsavgift.

### 5.2.3 Kulturområdet (jfr avsnitt 6.2.3 i HB)

Undantaget från momsplikt för upplåtelser och överlåtelser av litterära och konstnärliga verk under a på sidan 126 i HB begränsas till att avse endast upphovsmannens/den utövande konstnärens förfoganden. Detta innebär att skattefriheten begränsas till det första ledet i en överlåtelse eller upplåtelse, varför vidareupplåtelser ("underlicenser") och liknande blir momspliktiga.<sup>44</sup>

Samma begränsning av momsfriheten införs för en utövande konstnärs upplåtelse eller överlåtelse av rättighet i fråga om ljud- eller bildupptagning av sitt eget framförande av litterärt eller konstnärligt verk (jfr under c på sid. 132 i HB).<sup>45</sup>

Konserter samt cirkus-, teater-, opera-, balett- och därmed jämförliga föreställningar (jfr under d på sid. 133 i HB) momsbeläggs enligt förslaget. Undantaget från momsplikt för inträdesavgift till biograf föreställning kvarstår dock övergångsvis till utgången av 1995.<sup>46</sup> I sistnämnda sammanhang noteras också att undantaget från momsplikt som nämns på sidan 134 i HB om framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film

<sup>43</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 146 och 154.

<sup>44</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 131, 136 och 137.

<sup>45</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 131 och 137.

<sup>46</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 131, 138 och 139.



slopas redan den 1 januari 1995 om SOU 1994:88 blir lag.<sup>47</sup> Därmed blir sådana tjänster momspliktiga i likhet med vad som redan gäller för motsvarande tjänster avseende videofilm.

Undantaget från momsplikt under b på sidan 129 i HB beträffande omsättning eller införsel av alster av bildkonst som avses i 1 § upphovsrättslagen och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo slopas. De kulturpolitiska skäl som även fortsättningsvis talar för en viss begränsning av momsplikten för t.ex. en konstnärs försäljning av egen målning eller skulptur skall tillgodoses genom det särskilda undantaget från momsskyldighet för vissa mindre omfattande verksamheter enligt avsnitt 5.8 nedan. Om omsättningen i konstnärens verksamhet understiger 90 000 kronor under beskattningsåret sker alltså inte någon momsbeskattning, utan i stället kan vederbörande i sådant fall frivilligt inträda i momssystemet.<sup>48</sup>

Undantagen från momsplikt under e, f och g på sidorna 134 och 135 i HB avseende biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet inskränks till att gälla sådana verksamheter bedrivna av det allmänna eller av ett subjekt som understöds av det allmänna. Nämnade verksamheter förblir alltså momsfria i samhällelig regi, men t.ex. en kommersiell biblioteksverksamhet skall momsbeskattas enligt förslaget.<sup>49</sup>

Se nedan i avsnitt 5.2.6 om undantag från momsplikt under vissa förutsättningar för omsättningar med anknytning till evenemang enligt förevarande avsnitt och momsfrihet för ideella föreningars omsättningar till deras medlemmar mot medlemsavgift.

#### 5.2.4 Utbildningsområdet (jfr avsnitt 6.2.7 i HB)

Momsplikt införs för omsättning av tjänster avseende utbildning för personliga ändamål som inte avser yrkesutbildning.<sup>50</sup> I förhållande till dagens ganska vida omfattning av undantaget på utbildningsområdet, begränsas undantaget från momsplikt till att gälla omsättning av tjänster som utgör:

1. utbildning i grundskola, gymnasieskola och högskola,
2. yrkesutbildning, innefattande omskolning, och
3. annan form av lärarledd utbildning som till sitt ändamål innehållsmässigt motsvarar utbildning enligt punkt 1 eller 2.<sup>51</sup>

T.ex. ridkurser, tenniskurser o.d. som bl.a. ges av institut och organisationer inom folkrörelserna kommer att momsbeläggas om förslaget blir lag.

Se nedan i avsnitt 5.2.6 om undantag från momsplikt under vissa förut-

<sup>47</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 131 och 139.

<sup>48</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 137.

<sup>49</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 139.

<sup>50</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 119.

<sup>51</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 124.

sättningar för omsättningar med anknytning till evenemang enligt förevarande avsnitt och momsfrihet för ideella föreningars omsättningar till deras medlemmar mot medlemsavgift.<sup>52</sup>

### **5.2.5 Sjukvård, tandvård och social omsorg (jfr avsnitt 6.2.6 i HB)**

Sjuktransporter hänförs till begreppet sjukvård enligt förslaget.<sup>53</sup> Sålunda skall ambulanstransporter vara momsfria i framtiden, vilket också medför att ambulanser träffas av avdragsförbudet för ingående moms (jfr sid. 158 i HB). Det blir ju inte längre fråga om persontransporter i momshänseende. I förslaget talar man om transportmedel, varför skattefriheten även omfattar sjö- och flygambulansertransporter.<sup>54</sup>

Här erinras också om att frågan om avdragsrätten för primär- och landstingskommunerna (som ju driver sjukhus och ambulanstransporter) för närvarande bereds inom regeringskansliet. Som jag nämnde på sidan 8 i första supplementet till HB förväntas ett förslag senare under 1994 om slopande av kommunernas generella avdragsrätt den 1 januari 1995, och att kommunerna i stället – liksom andra – får göra avdrag för ingående moms avseende förvärv för momsskyldig verksamhet. Ett sådant förslag skulle alltså likställa ett kommunalt sjukhus med ett privat vid förvärv av en ambulans som är personbil om ambulanstransporter hänförs till sjukvård och inte persontransport: ingendera skulle erhålla avdrag för ingående moms vid förvärv av en ambulans som är personbil.

Se för övrigt nedan i avsnitt 5.2.6 om undantag från momsplikt under vissa förutsättningar för omsättningar med anknytning till verksamhet enligt förevarande avsnitt.

### *5.2.6 Ideell och jämförlig verksamhet (jfr avsnitt 6.3.3 i HB)*

Det generella undantaget från yrkesmässighet momsmässigt för inkomstskattebefriade allmännyttiga ideella föreningar enligt vad som sägs i avsnitt 6.3.3 i HB slopas. De ideella föreningarna kommer alltså att inordnas under samma yrkesmässighetsbegrepp som gäller generellt för näringsverksamhet (jfr avsnitt 6.3.1 i HB).<sup>55</sup>

---

<sup>52</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 125.

<sup>53</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 115.

<sup>54</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 119.

<sup>55</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 147.

Dels som ersättning för det slopade generella undantaget från yrkesmässighet momsmässigt för ideella föreningar vid inkomstskattebefrielse, dels som komplement till undantagen på utbildnings- (jfr avsnitt 5.2.4 ovan), kultur- (jfr avsnitt 5.2.3 ovan) och idrottsområdet (jfr avsnitt 5.2.2 ovan) införs ett särskilt undantag från momsplikt. Enligt detta nya undantag undantas från momsplikt omsättning som görs av:

1. någon vars omsättning i övrigt är undantagen från momsplikt enligt vad som stadgas härom
  - a) beträffande sjukvård, tandvård eller social omsorg (jfr avsnitt 5.2.5 ovan och avsnitt 6.2.6 i HB),
  - b) beträffande utbildning (se avsnitt 5.2.4 ovan jfrt med 6.2.7 i HB);
  - c) beträffande kulturområdet (se avsnitt 5.2.3 ovan jfrt med avsnitt 6.2.3 i HB) eller
  - d) beträffande sport- och idrottsområdet (jfr avsnitt 5.2.2 ovan) under förutsättning att omsättningen avser tjänster och varor som omsätts vid evenemang företagna i skälig omfattning och uteslutande till förmån för sådan verksamhet som uppräknats under a–d eller i följande punkt, och
2. en ideell förening när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst för vilken föreningen är inkomstskattebefriad (jfr avsnitt 6.3.3), under förutsättning att omsättningen avser tjänster eller varor som omsätts med nära anknytning till en av tjänsterna och att omsättningen sker till medlemmar mot stadgeenlig eller på motsvarande sätt bestämd medlemsavgift.<sup>56</sup>

Beträffande punkt 1 ovan avses sådana tillställningar där ideella föreningar säljer insamlade, skänkta eller av medlemmarna särskilt tillverkade varor. Det är alltså främst fråga om verksamheter som av hävd utnyttjas för att finansiera ideellt arbete, t.ex. anordnande av bingo och andra lotterier, fester, basarer, försäljnings- och insamlingsverksamhet. Uttrycket "i skälig omfattning" markerar dels att omsättningen i fråga inte med bibehållen skattebefrielse kan anta alltför stora proportioner, dels att antalet omsättningstillfällen eller omsättningsbelopp för bibehållen skattebefrielse måste hållas på en så låg nivå att jämförbar kommersiell verksamhet inte missgynnas.<sup>57</sup>

Beträffande punkt 2 ovan poängteras i SOU 1994:88 att bestämmelsen om inkomstskattebefrielse för ideella föreningar inte uttömmade anger de allmännyttiga ändamål (jfr under punkt a på sid. 219 i avsnitt 6.3.3 i HB) som omfattas av skattefriheten. I de angivna ändamålen "välgörande", "sociala" och "därmed jämförliga kulturella ändamål" torde inrymmas sådana specifika ändamål som miljövardande, nykterhetsfrämjande och hjälpverksamhet åt människor med olika sorts handikapp.<sup>58</sup>

---

<sup>56</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 154.

<sup>57</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 154 och 155.

<sup>58</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 155.

Se även i avsnitt 5.8 nedan där det redogörs för undantaget enligt utredningens förslag från skattskyldighet för vissa verksamheter där omsättningen per beskattningsår inte överstiger 90 000 kronor. Den regeln tillämpas på i och för sig momspliktiga omsättningar som görs av allmännyttiga ideella föreningar. Därvid anges också en möjlighet till frivilligt inträde.<sup>59</sup>

#### 5.2.7 Finansieringsområdet m.m. (jfr avsnitten 6.2.4, 6.3.2.3 och 6.2.8 i HB)

*Factoringtjänster* – och inte bara administrativa tjänster i samband därmed – skall i sin helhet omfattas av momsplikten.<sup>60</sup> En factoringtjänst kommer enligt förslaget inte att anses som en bank- eller finansieringstjänst i momssammanhang, utan som en momspliktig konsulttjänst i likhet med vad som gäller för notariatverksamhet, inkassotjänster eller uthyrning av förvaringsutrymmen.

Factoring erbjuder ett alternativ till realsäkerheter eller namnsäkerheter, och är en sorts kreditgivning. Det speciella är emellertid att vid factoring sker cession (fordringsövergång) från fordringsägaren (kredittagaren) till kreditgivaren som t.ex. är en bank. (Kreditgivaren kan även benämnas faktor, vilket betyder uppdragstagare och har således inte något med begreppet faktura att göra.)

Som regel är det fråga om att fordran som överläts ("belånas") grundas på en varuförsäljning, men det kan ju också vara fråga om ett objekt som utgör en tjänst i momssammanhang, t.ex. ett patent eller ett varumärke. Kreditgivaren får säkerhet i t.ex. varan som den övertagna fordran grundar sig på genom att såväl kreditgivaren som kredittagaren denuntierar (muntligen eller skriftligen meddelar) gäldenären om fordringsövergången.

Faktorn (uppdragstagaren/kreditgivaren) förvärvar uppdragsgivarens (kredittagarens) rätt att göra fordran gällande mot (dvs. få ut pengar från) uppdragsgivarens kund på förfallodagen.

Factoringtjänsten består – förutom i ett pantsättningsmoment – i en kreditdel och en servicedel: dels får uppdragsgivaren en kredit i det att han får pengar i förskott, dels slipper han att själv fortsätta sin bevakning av fordran som överläts. Detta innebär att uppdragstagaren, t.ex. en bank, inte betalar ut fordrans nominella belopp till uppdragsgivaren utan ett avdrag (en diskontering) sker först. Beskattningsunderlaget på vilket banken skall ta ut moms blir därmed diskonteringen. Om uppdragsgivaren är momsskyldig i sin verksamhet får han göra avdrag för sålunda erlagd moms för den erhållna factoringtjänsten. Notera att det bara är själva diskonteringen som blir föremål för momsbeskattning på grund av den utförda factoringtjänsten; den ursprungliga fordran skall inte bli föremål för beskattning en gång till.

---

<sup>59</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 154.

<sup>60</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 129.

Finansieringstjänster är ju som huvudregel moms fria (jfr avsnitten 6.2.4 och 6.3.2.3 i HB) och då som s.k. okvalificerade undantag från momsplikten (jfr avsnitt 6.5.2 i HB). Beträffande *finansieringstjänsterna* uppmärksammas emellertid att enligt förslaget skall *omsättning till kund utanför EG* av vissa finansieringstjänster berättiga till återbetalning av ingående moms för förvärv hos den som omsätter tjänsten.<sup>61</sup> Sådan omsättning skulle alltså utgöra s.k. kvalificerat undantag från momsplikt (jfr avsnitt 6.5.2 i HB). Rätten till återbetalning förutsätter emellertid att kunden är etablerad utom gemenskapen (dvs. att kunden inte bedriver sin verksamhet inom EG) eller att transaktionerna har direkt samband med varor som skall exporteras till ett icke medlemsland. Det kvalificerade undantaget gäller i sådant fall alla slag av finansieringstjänster utom *förvaltning av värdepappersfonder* (jfr sid. 141 i HB) som fortfarande skall utgöra ett okvalificerat undantag från momsplikt under alla omständigheter (jfr avsnitt 6.5.2 i HB).<sup>62</sup>

Momsplikten för *frimärken, sedlar* och *mynt* bör enligt förslaget till skillnad från vad som gäller i dag (jfr avsnitt 6.2.8 i HB) omfatta sådant som omsätts i sin egenskap av samlarobjekt. Undantagen på området bör därför begränsas till att avse sedlar och mynt som är gällande lagliga betalningsmedel samt frimärken och frankeringsmärken som gäller för postbefordran (jfr avsnitt 6.2.5 i HB) i Sverige och som tillhandahålls mot sitt nominella värde.<sup>63</sup>

Särskilt beträffande *omsättning av sedlar och mynt* införs ett kvalificerat undantag från momsplikt (jfr avsnitt 6.5.2 i HB), under förutsättning att *kunden är etablerad utom gemenskapen* eller att transaktionerna har direkt samband med varor som skall exporteras till ett icke medlemsland.<sup>64</sup>

Även omsättning av *guld som levereras till Sveriges Riksbank* undantas från momsplikt som ett kvalificerat undantag enligt förslaget.<sup>65</sup>

#### 5.2.8 Försäkringsområdet (jfr avsnitten 6.2.4 och 6.3.2.3 i HB)

Nuvarande regler behålls.<sup>66</sup>

Undantaget från momsplikt är dock av okvalificerat slag i dag, och utredningen föreslår för att EG-konformitet skall uppnås, att försäkrings- och återförsäkringstransaktioner generellt sett skall vara kvalificerat undantagna i stället.<sup>67</sup>

---

<sup>61</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 305.

<sup>62</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 329.

<sup>63</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 129.

<sup>64</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 305 och 329.

<sup>65</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 305.

<sup>66</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 130.

<sup>67</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 329 och 330.

### 5.2.9 Radio- och televisionsverksamhet (jfr avsnitt 6.2.5 i HB)

Nuvarande regler behålls.<sup>68</sup>

### 5.2.10 Dagstidningar (jfr avsnitt 6.2.5 i HB)

Nuvarande regler behålls.

Radio- och kassettidningar skall också omfattas av undantaget för allmänna nyhetstidningar även då det är fråga om sådana tidningar för andra än synskadade (jfr sid. 152 i HB).<sup>69</sup>

### 5.2.11 Övriga publikationer (jfr avsnitt 6.2.5 i HB)

Reglerna om undantag från momsplikt för *periodiska publikationer* – personaltidningar, medlemsblad, organisationstidskrifter och utländska publikationer av annat slag – samt för program och kataloger enligt vad som sägs på sidorna 150–152 i HB upphävs.

I stället undantas enligt vad som sägs i punkt 2 i avsnitt 5.2.6 ovan omsättning av exempelvis *medlemsblad, personaltidningar, organisationstidskrifter, program* och *kataloger* eller varje tryckt publikation som sker till medlemmar till en stadgeenlig eller på motsvarande sätt bestämd avgift förutsatt att publikationen utgör ett *organ för en inkomstskattebefriad ideell förening med allmännyttigt ändamål* enligt vad som sägs under punkt a på sidan 219 i avsnitt 6.3.3 i HB. Undantaget omfattar, förutom omsättning av tryckta publikationer, även omsättning av hithörande *radio- och kassettidningar*. Skattefriheten omfattar även kassettidningar utan tryckt förlaga, men som till sitt innehåll och med hänsyn till formerna för tillhandahållandet är att jämställa med tillhandahållande av från skatteplikt undantagna publikationer (jfr avsnitt 5.2.10 ovan).<sup>70</sup>

Enligt förslaget är det *inte längre* något *krav* för momsfrihet att publikationerna är *periodiska*, och någon skillnad skall inte förekomma mellan medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter. Momsbefrielse kan endast inträda vid försäljning till medlem i den ideella föreningen. Eftersom det är fråga om publikationer som utgör organ för en sammanslutning som avses under punkt a på sidan 219 i avsnitt 6.3.3 i HB föreligger inte längre behov av den snävare begränsningen beträffande idrottsligt ändamål och försvarsfrämjande ändamål till de organisationer som nämns på sidan 151 i avsnitt 6.2.5 i HB.

---

<sup>68</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 155.

<sup>69</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 160.

<sup>70</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 167 och 168.

*Införelse* av publikationer undantas dock inte från momsplikten.

Notera att omsättning av program och kataloger förutom under ovan nämnda förutsättningar kan vara momsbefriade om omsättningen ingår som ett underordnat led i annan omsättning i en momsbefriad verksamhet: t.ex. sjukvård (jfr avsnitt 5.2.5 ovan), utbildning (jfr avsnitt 5.2.4 ovan) eller museiverksamhet (jfr avsnitt 5.2.3 i HB).<sup>71</sup>

S.k. *kvalificerat undantag* (jfr avsnitt 6.5.2 i HB) från momsplikt gäller enligt förslaget för framställning av publikationer – inte program och kataloger – som utgör organ för en ideell förening med ändamål enligt vad som sägs under punkt a på sidan 219 i avsnitt 6.3.3 i HB samt för omsättning av tjänster som framställaren tillhandahåller i samband med denna framställning såsom *distribution* av upplagan. Det avgörande för momsfriheten för framställningen är alltså att den framställda publikationen utgör organ för en ideell förening med ändamål enligt vad nyss sagts. Det saknar således betydelse på vilket sätt och till vem omsättning av publikationerna senare sker.<sup>72</sup>

#### *5.2.12 Postbefordran (jfr avsnitt 6.2.5 i HB)*

Ingen ny reglering fordras vad gäller momsplikten.<sup>73</sup>

#### *5.2.13 Flygbensin och flygfotogen (jfr avsnitt 6.2.8 i HB)*

Nuvarande regler behålls.<sup>74</sup>

#### *5.2.14 Lotteri- och spelverksamhet (jfr avsnitt 6.2.8 i HB)*

Nuvarande regler behålls.<sup>75</sup>

#### *5.2.15 Kyrkogårdsförvaltning (jfr avsnitt 6.2.8 i HB och sid. 9 i första supplementet till HB)*

Nuvarande regler behålls.<sup>76</sup>

---

<sup>71</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 167.

<sup>72</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 168.

<sup>73</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 169.

<sup>74</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 170.

<sup>75</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 171.

<sup>76</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 172.

*5.2.16 Livräddningsfartyg samt skepp och luftfartyg för yrkesmässig användning m.m. (jfr avsnitt 6.2.8 i HB)*

Nuvarande regler behålls. Undantag från momsplikt (kvalificerat sådant – jfr avsnitt 6.5.2 i HB) införs dock även för *tjänster* avseende delar, tillbehör eller utrustning till skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, fartyg för bogsering eller bärgning och luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran (jfr femte strecksatsen på sid. 176 i avsnitt 6.2.8 i HB).<sup>77</sup>

*5.2.17 Överlåtelse av inventarier etc. (jfr avsnitt 6.3.3 i HB)*

Nuvarande regler behålls beträffande "utrangerade varor eller annat överskottsmaterial" (jfr sid. 214–218 i avsnitt 6.3.3 i HB och sid. 23 i avsnitt 5 i första supplementet till HB).<sup>78</sup>

*5.2.18 Överlåtelse av verksamhet (jfr avsnitt 6.2.8.1 i HB)*

Nuvarande regler behålls.<sup>79</sup>

*5.2.19 Omsättning från utländska företagare enligt 3 kap 26 § NML (jfr avsnitten 9.2.1 och äv. 9.3 i HB)*

Beträffande s.k. importtjänster som enligt uppräkningslagen är momspliktiga (jfr sid. 323, 325 och 326 i HB), och som förvärvas från utländska företagare finns i dag av förenklingskäl undantag från beskattning av förvärvaren, när denne är stat, kommun eller någon som är fullt ut avdragsberättigad i sin verksamhet samt undantag för icke yrkesmässiga förvärvare (i första hand privatpersoner) om värdet av importtjänsterna uppgår till högst 30 000 kronor för beskattningsåret (jfr sid. 326 i HB). Undantaget slopas enligt förslaget, varför nämnda förvärvare av ifrågakvarande importtjänster måste redovisa importmomsen som utgående moms och får sedan göra avdrag för densamma som ingående moms i den mån avdragsrätt föreligger i verksamheten. Dvs., samma regler blir då tillämpliga för nämnda förvärvare av importtjänster som för övriga.<sup>80</sup>

---

<sup>77</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 174.

<sup>78</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 178.

<sup>79</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 181.

<sup>80</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 184.



*5.2.20 Undantag från uttagsbeskattning enligt 3 kap 27, 28 och 29 §§ NML (jfr avsnitten 6.4.3 och 6.3.2.2 i HB)*

Enligt 3 kap 27 § NML undantas från uttagsbeskattning:

1. den skattskyldiges ianspråktagande av en vara för representation eller liknande ändamål, under förutsättning att den skattskyldige har rätt till avdrag för utgifterna för ändamålet enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen (dvs. enligt vad som sägs om "personalvård" på sid. 282 i HB), och
2. skattskyldigs tillgodogörande av bränsle (vara) från sin lantsbruksfastighet för uppvärmning av den egna privatbostaden på fastigheten.

Undantaget från uttagsbeskattning enligt punkt 2 ovan slopas enligt förslaget.<sup>81</sup>

Undantaget från uttagsbeskattning enligt 3 kap 28 § NML av tjänst åt annan än den skattskyldige då den skattskyldige avhjälpes en skada som han i sin verksamhet har vållat någon annan slopas enligt förslaget.<sup>82</sup> Till skillnad från vad som sägs på sidan 210 i HB skall alltså en momsskyldig skadevällande uttagsbeskattas när han vederlagsfritt avhjälpes skada genom att själv utföra (reparations)tjänst åt den skadelidande.

Enligt 3 kap 29 § NML undantas från uttagsbeskattning statens och kommunernas uttag av varor och tjänster för eget behov. Enligt förslaget görs undantaget endast tillämpligt på kommunerna och inte på staten.<sup>83</sup>

Notera för övrigt att undantaget från uttagsbeskattning, redan enligt gällande rätt och även fortsatt, inte gäller för en kommuns ianspråktagande av anställdas tjänster på kommunens fastigheter till den del de utgör stadigvarande bostad (jfr sid. 206 i avsnitt 6.3.2.2 och sid. 372 i avsnitt 11.2.1 i HB).

*5.2.21 Undantag för viss införsel enligt 3 kap 30 och 31 §§ NML (jfr avsnitt 9.3 i HB)*

Undantaget enligt 3 kap 30 § NML från momsplikt för införsel under omständigheter som medför frihet från skatt enligt bestämmelserna i lagen (1987:1066) om frihet från skatt eller avgift vid införsel kvarstår (jfr sid. 334 i HB).

Däremot upphävs enligt förslaget undantaget från momsplikt enligt 3 kap 31 § NML för införsel av vissa trycksaker, exponerade eller framkallade

---

<sup>81</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 187.

<sup>82</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 192.

<sup>83</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 194.

filmer, sprit, vin, starköl eller tobaksvaror (jfr sid. 334 i HB) samt värme, kyla och elektrisk kraft (jfr sid. 333 i HB).<sup>84</sup>

### 5.3 Uttagsbeskattningen (jfr avsnitt 6.4.3 i HB)

Enligt förslaget skall en momsmässig uttagsbeskattning fortsatt ske i de fall då *varor* överläts gratis. Därutöver bör dock regeln endast avse fall då varan överläts mot ersättning som understiger inköpsvärdet alternativt tillverkningskostnaden och inte såsom i dag marknadsvärdet. Beskattningsunderlaget vid varuuttag skall enligt förslaget sålunda inte vara marknadsvärdet utan inköpsvärdet alternativt tillverkningskostnaden vid uttagstillfället. En marknadsmässigt betingad nedsättning skall givetvis fortfarande inte medföra uttagsbeskattning.<sup>85</sup>

Motsvarande inskränkning av området för uttagsbeskattning införs även för *tjänster*. Kravet för uttagsbeskattning av enskilda firmor respektive handelsbolag beträffande tjänster åt sig själva för privat ändamål, och av innebörd att den fysiska personen respektive delägaren i handelsbolaget i samband med tjänsten tar ut vara av mer än ringa värde (jfr sid. 240 i HB) slopas. Även det generella kravet för uttagsbeskattning av tjänster av innebörd att tjänsten normalt måste omsättas även till utomstående – dvs. att uttagsbeskattning av tjänsten förutsätter en utåtriktad verksamhet med sådana tjänster (jfr sid. 240 i HB) – slopas.<sup>86</sup>

Uttagsbeskattningen av vissa tjänster på *fastighetsområdet* (jfr kapitel 11 i HB) förändras inte. 2 kap 7 och 8 §§ NML lämnas alltså oförändrade.<sup>87</sup> För uttagsbeskattning i en yrkesmässig byggnadsverksamhet krävs alltså även fortsättningsvis enligt vad som särskilt anges i 2 kap 7 § NML att även utåtriktade arbeten förekommer till någon del (jfr sid. 360 och 363 i HB). Att 2 kap 8 § NML inte förändras innebär att reglerna om uttagmoms för egenregiarbeten hos fastighetsägare som är bl.a. bostadsföretag, försäkringsföretag och fastighetshandlare (jfr avsnitt 11.2.1 i HB) förblir oförändrade.

Notera dock att vid s.k. *frivilligt inträde* för uthyrning av rörelselokal m.m. (jfr avsnitt 6.2.2.1 i HB) kan enligt vad ovan sägs om det slopade generella kravet på utåtriktad verksamhet uttagsbeskattning av uthyraren ske även om han endast har en enda hyresgäst. I dag krävs det att vederbörande har minst

---

<sup>84</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 196.

<sup>85</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 202.

<sup>86</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 211.

<sup>87</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 216.

två hyresgäster för att uthyrning under marknadsvärde skall kunna uttagsbeskattas momsmässigt. Dessutom uppmärksammas att den särskilda bestämmelsen om avdrag för ingående moms hos ett momsskyldigt företag inom en s.k. äkta koncern (jfr avsnitt 8.3 i HB) för ett förvärv hos ett icke momsskyldigt företag inom samma koncern slopas enligt vad som sägs nedan i avsnitt 5.4. Sålunda kan enligt förslaget regeln om äkta koncern inte längre fungera som ett alternativ till frivilligt inträde på det sätt som beskrivs på sidan 110 i HB.

Se för övrigt avsnitt 5.2.20 ovan angående undantagen från uttagsbeskattning enligt 3 kap 27, 28 och 29 §§ NML och avsnitt 5.4 nedan angående jämkning (korrigerig) av ingående moms bl.a. vid avyttring av fastighet eller s.k. investeringsvara under vissa förutsättningar.

#### **5.4 Avdrag för ingående moms (jfr avsnitten 2.1 och 2.2, kapitel 7 och avsnitten 8.3, 9.3 och 9.2.1 i HB)**

Nuvarande regler om avdrag för ingående moms behålls i huvudsak, men vissa ändringar eller kompletteringar föreslås dock.<sup>88</sup> När det talas om avdragsrätt gäller det på motsvarande sätt s.k. återbetalningsrätt.<sup>89</sup>

##### *Gemenskapsinterna förvärv*

Som nämndes i kapitel 14 i HB innebär ett svenskt EU-inträde tillgång till EG:s gemensamma inre marknad och att momsredovisningen vid svenska företags handel med företag i andra EU-länder därmed förändras tekniskt sett. Vid *införsel av varor från andra EG-länder* slopas importbeskattningen och i stället *beskattas förvärvaren*. För sådana "*gemenskapsinterna förvärv*" blir alltså momsen en s.k. förvärvsskatt – precis på samma sätt som redan gäller för beskattning hos förvärvare av vissa importtjänster (jfr avsnitt 5.2.19 ovan och avsnitten 9.2.1 och äv. 9.3 i HB).<sup>90</sup> I gengäld beskattas inte säljaren för omsättningen vid ett gemenskapsinternt förvärv.<sup>91</sup>

Omsättning från Sverige till ett annat EG-land blir alltså enligt förslaget momsfri för säljaren, varvid vederbörande – i övrigt momsskyldige eller återbetalningsberättigade – säljare för förvärv i sin verksamhet har en rätt till återbetalning av ingående moms även avseende sådan omsättning (jfr under Återbetalning i övriga fall i avsnitt 5.5 nedan ang. rätten till återbetalning och de förutsättningar för säljarens momsfrihet som ställs upp).

---

<sup>88</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 11.

<sup>89</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 221.

<sup>90</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 11 och 222.

<sup>91</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 404.

Import- och exportbegreppen reserveras alltså enligt förslaget för företagens och andras varutransaktioner från eller till tredje land, dvs. land utom gemenskapen (s.k. tredjelandshandel).<sup>92</sup>

Idén är beträffande gemenskapsinterna förvärv mellan EG-länder, att säljaren skall slippa ta ut moms om han kan kontrollera att köparen av varan är momsregistrerad i sitt hemland. Vidare skulle i dag köparen av varan här i Sverige först leverera in "tullmoms" till tullen som han ändå skulle få tillbaka från skattemyndigheten genom avdrag i momsdeklarationen efter det att han erhållit tullräkningen. Genom förslaget om systemet med beskattning av s.k. gemenskapsinterna förvärv underlåter säljaren i det andra EG-landet att ta ut moms, och i stället redovisar den svenske köparen svensk moms som en förvärvsskatt i sin momsdeklaration för vilken han får göra avdrag i den mån avdragsrätt föreligger i verksamheten.

Jämfört med vad som fortsatt skall gälla för tredjelandshandeln (dvs. för vanlig export och import) blir det således inte någon materiell skillnad, utan de gemenskapsinterna förvärven beskattas helt enkelt som en svensk utgående skatt hos förvärvaren (s.k. förvärvsskatt) på en rad i momsdeklarationen benämnd "Utgående skatt EG förvärv".<sup>93</sup> Förvärvaren får för redovisad förvärvsskatt ("Utgående skatt EG förvärv") göra avdrag som för ingående moms i den mån avdragsrätt föreligger i verksamheten. Man "hoppas helt enkelt över" tullen i sammanhanget (se mera härom här nedan).

Vid handel med EG-länder måste en svensk förvärvare uppge sitt momsregistreringsnummer. Då kan säljaren bedöma att det blir fråga om gemenskapsinternt förvärv och underlåta att ta ut moms för varan (se ang. kontrollmöjligheter, här nedan om det s.k. VIES-systemet). I annat fall (dvs. för "icke-gemenskapsinterna förvärv") gäller i allmänhet följande rutiner för varuhandeln inom EG. För t.ex. privatpersoners förvärv inom EG av varor gäller att säljaren i förvärvslandet tar ut moms samtidigt som köparen av varan vid införseln av densamma till Sverige inte erlägger någon svensk moms (eller "förvärvsskatt"). Se dock här nedan angående vad som särskilt stadgas om nya transportmedel och punktskattepliktiga varor.

Dessutom gäller för sådana *näringsidkare som inte har avdragsrätt* för ingående moms eller motsvarande, eller *juridiska personer som inte är näringsidkare*, att de vid förvärv från andra EG-länder endast skall beskattas i Sverige under förutsättning att det sammanlagda värdet av förvärven av varor överstiger 90 000 kronor per år.<sup>94</sup> På begäran av sådan köpare kan skattemyndigheten dock besluta att förvärv som görs av honom skall anses som gemenskapsinterna fastän den angivna beloppsgränsen inte överskrids. Beslut om

---

<sup>92</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 13.

<sup>93</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 401 och RSV Rapport 1994:3, bilaga 6.

<sup>94</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 378.

sådant frivilligt inträde skall gälla under två kalenderår.<sup>95</sup> Härvidlag uppmärksammas dock att beskattning alltid skall ske vid gemenskapsinterna varuförvärv i följande två fall:

1. För punktskattepliktiga tobaks-, alkohol- och mineraloljeprodukter skall *alltid* beskattning ske i Sverige om de sänds hit från ett annat EG-land, vare sig den svenske köparen är privatperson eller näringsidkare (jfr under Återbetalning i övriga fall i avsnitt 5.5 nedan ang. en säljares momsfrihet vid omsättning till annat EG-land).<sup>96</sup>

2. Beträffande nya transportmedel skall *alltid* moms tas ut i det land där fordonet skall användas permanent. Förvärv av nya transportmedel, inkluderande olika typer av motorfordon, större båtar (=längd överstigande 7,5 m) samt luftfartyg (med en startvikt överstigande 1 500 kg), skall alltid beskattas i Sverige när de förs hit från ett annat EG-land. Förvärvaren skall redovisa moms på förvärvet till skattemyndigheten. Den skattskyldige behöver inte registreras till moms enbart på grund av ett sådant förvärv utan skall enbart betala. Även en privatperson, eller någon annan som inte annars är momsskyldig för omsättning eller gemenskapsinterna förvärv, är skattskyldig för förvärvet. Skatten bör redovisas till skattemyndigheten i en särskild deklaration. För att ett transportmedel skall anses som nytt erfordras exempelvis beträffande motorfordon att det omsätts inom 6 månader från det att det första gången tagits i bruk, eller att det körts högst 600 mil (jfr under Återbetalning i övriga fall i avsnitt 5.5 nedan ang. en säljares momsfrihet vid omsättning till annat EG-land). För begagnade motorfordon och andra transportmedel gäller dock de allmänna reglerna för varuhandeln, vilket innebär att en privatpersons inköp normalt beskattas i förvärvslandet.<sup>97</sup> Dvs. säljaren i förvärvslandet tar ut moms på privatpersonens förvärv och någon svensk moms (eller "förvärvsskatt") tas inte ut på införseln av varan ifråga till Sverige (jfr här ovan).

Även den som för sin yrkesmässiga verksamhet i ett annat EG-land *överför* en vara från det landet till Sverige för konsumtion här – och inte bara tillfälligtvis – kan anses ha gjort ett gemenskapsinternt förvärv som således medför beskattning här. Dock anses inte en sådan överföring som ett gemenskapsinternt förvärv om motsvarande förvärv av varan mot ersättning inte skulle anses som ett gemenskapsinternt förvärv enligt vad ovan sagts.<sup>98</sup>

Om omsättningen av en vara är undantagen från momsplikt, är givetvis även motsvarande gemenskapsinterna förvärv undantaget från momsplikt.<sup>99</sup> I annat fall är dock ett förvärv som definierats som ett gemenskapsinternt

---

<sup>95</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 33 och 34.

<sup>96</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 379.

<sup>97</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 380.

<sup>98</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 35–37 och 399–401.

<sup>99</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 401.

förvärv i princip momspliktigt. I följande fall *undantas* dock uttryckligen en förvärvare från beskattning för ett gemenskapsinternt förvärv, nämligen då:

1. det är fråga om utländsk företagares gemenskapsinterna förvärv i Sverige och s.k. *triangeltransaktion* (se här nedan) föreligger,
2. det är fråga om s.k. *tax-free-försäljning* – i huvudsak av varor som skulle få införas tullfritt (se ang. sprit etc på sid. 334 i HB) – på fartyg eller flygplan som avgår från Sverige till annat EG-land, eller
3. det gemenskapsinterna förvärvet görs av *utländskt företag* och s.k. *rätt till återbetalning* ändå *skulle ha förelegat här för företaget för hela skatten* enligt de regler som särskilt gäller härom (jfr avsnitten 9.2.1 och 9.4 i HB och under Återbetalning till utländsk företagare i avsnitt 5.5 nedan).<sup>100</sup>

Beträffande *triangeltransaktioner* (p. 1) skall följande sägas.

Som vanligt är det "varans väg" som styr beskattningen, vilket medför problem för gemenskapsinterna förvärv när det inte bara är fråga om en säljare i ett EG-land och en köpare i ett annat EG-land utan minst tre parter, hemmahörande och registrerade i olika medlemsländer, är inblandade (och varan och fakturan så att säga inte följs åt). Detta beskrivs i specialmotiveringen med ett exempel,<sup>101</sup> som jag återger nedan (fast med Sverige som det EG-land till vilket varan införs).

A hör hemma i Tyskland och säljer en vara till B som hör hemma i Belgien. B vidareförsäljer varan till C som hör hemma i Sverige. Varan transporteras aldrig till B utan direkt från A till C (dvs. från Tyskland till Sverige). På grund härav gör B inte något gemenskapsinternt förvärv i Belgien. Däremot gör B ett gemenskapsinternt förvärv i Sverige; det krävs nämligen inte att en förvärvare skall vara hemmahörande i ett land för att ett sådant förvärv skall anses äga rum. Förevarande undantag (för triangeltransaktioner) innebär emellertid att Bs förvärv i Sverige skall undantas från beskattning. Detta gäller under förutsättning att C blir betalningsskyldig för förvärvsskatten i anledning av omsättningen från B till C; i 1 kap 2 § p.4 i den föreslagna lagen anges också att så blir fallet för en dylik efterföljande omsättning. B behöver inte registreras i Sverige med anledning av omsättningen till C. Varken Bs förvärv från A eller hans omsättning till C kommer sålunda att få några momsmässiga konsekvenser för honom. Notera dock att undantaget för s.k. triangeltransaktion enligt vad nu sagts för den utländske företagaren B gäller endast under förutsättning att han utfärdar en faktura till C vilken skall innehålla uppgifter om ersättningen, skattens belopp, platsen för varans mottagande, momsregistreringsnummer etc.

I punkt 3 har en utländsk företagare infört en vara till Sverige och omsätter den här. Den svenske kunden gör *inte* något *gemenskapsinternt förvärv*, eftersom det i det ledet är fråga *om omsättning inom landet* (och inte införsel). Däremot har den utländske företagaren på grund av sin införsel gjort ett gemenskapsinternt förvärv, som dock inte beskattas om han skulle ha varit återbetalningsberättigad här för hela skatten. I förhållande till den svenske kunden tas inte moms ut, då ju den utländske företagaren inte är yrkesmässig här och sålunda inte är momsskyldig här för den

<sup>100</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 49, 50 och 405.

<sup>101</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 405 och 406.

omsättningen. Om den utländske företagarens verksamhet i det andra EG-landet är sådan att han ändå beskattas här för sitt gemenskapsinterna förvärv, kan en momsskyldig eller återbetalningsberättigad köpare göra avdrag för fiktiv moms (jfr avsnitt 2.2 i HB) eftersom den utländske företagaren inte fakturerar moms (för sin i och för sig momspliktiga omsättning) på grund av att han inte är yrkesmässig här då han saknar svenskt driftställe eller lager här och endast företar enstaka varuöverlåtelser här (jfr avsnitten 6.3.1, 6.3.2.4 och 9.2.1 i HB).

Här skall också sägas att förslaget innehåller en bestämmelse för att undvika *dubbelbeskattning*. I det fall någon redovisat utgående moms i Sverige för ett gemenskapsinternt förvärv och vederbörande efter denna redovisning också påförs moms för samma förvärv i det EG-land där transporten avslutas, skall vederbörande få dra av ett belopp motsvarande den moms som redovisats här. (Om reduktionsbeloppet överstiger den utgående moms som i övrigt skall redovisas i den period när korrigeringen sker, får utgående moms i deklARATIONEN redovisas med ett negativt belopp.)<sup>102</sup>

Den nya ordningen för gemenskapsintern varuinförsel innebär att skattemyndigheten administrerar förvärvsskatten i stället för tullen. Tullen fortsätter att administrera moms på varuinförsel vid s.k. tredjelandshandel. Vid varuinförsel från ett tredjeland (dvs. ett land utom gemenskapen) skall även fortsättningsvis den som anmäler varan till förtullning erlagga tullmoms, som sedan får begäras åter från staten i en momsdeklaration som lämnas till skattemyndigheten i den mån den kan anses avdragsgill som ingående moms i köparens verksamhet (jfr sid. 406 i HB).<sup>103</sup>

Beträffande varuhandeln med EG (till eller från Sverige) utsträcks skyldigheten att *momsregistrera* sig till att omfatta *samtliga momsskyldiga som bedriver handel med andra EG-länder*, även om de har en årsomsättning under 200 000 kronor (jfr även avsnitt 5.9 nedan).<sup>104</sup> Dessutom skall momsredovisning ske för *enmånadsperioder* för sådana momsskyldiga som bedriver varuhandel med EG.<sup>105</sup>

Som nämnts i kapitel 14 i HB införs en skyldighet att lämna *periodiska sammanställningar* över handeln med EG. Sammanställningarna skall normalt sett lämnas kvartalsvis (kvartalsredovisningar), men i vissa fall för kalenderår. Kvartalsredovisningen är bara en särskild uppgiftsskyldighet (kontrollanmälan) vid sidan av den vanliga momsredovisningen, men har samma karaktär som en momsdeklaration, och har införts som en ersättning inom EG för den avskaffade gränskontrollen (jfr sid. 407 i HB). En särskild förseningsavgift kommer att tas ut om en sådan periodisk sammanställning lämnas för sent.<sup>106</sup>

Som nämns på sidan 407 i kapitel 14 i HB gäller för att ett svenskt

---

<sup>102</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 88, 398 och 430.

<sup>103</sup> Jfr RSV Rapport 1993:8 och RSV Rapport 1994:3.

<sup>104</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 377.

<sup>105</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 375.

<sup>106</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 375.

företag skall kunna köpa varor från ett momsregistrerat företag i ett annat EG-land att köparen lämnar uppgift till säljaren om sitt momsregistreringsnummer. Det s.k. *VIES-systemet* (VAT Information Exchange System) kommer att anslutas till RSVs centraldator. Genom detta system kan kontrolleras om ett uppgivet momsregistreringsnummer finns registrerat i ett annat EG-lands momsregister, och tvärtom kan en säljare i annat EG-land kontrollera momsstatusen hos en svensk köpare. Även information ur kvartalsredovisningarna kan utbytas via *VIES-systemet*.<sup>107</sup>

Notera särskilt vid *postorderförsäljning* eller motsvarande *till Sverige* från ett annat EG-land, att svensk moms skall tas ut om den sammanlagda omsättningen här i landet överstiger 320 000 kronor per år, och att i sådant fall en näringsidkare i annat EG-land skall ta ut Sveriges (destinationslandets) moms. Omsättningen anses då nämligen gjord här, och näringsidkaren i det andra EG-landet skall momsregistrera sig och betala moms här för sin postorderförsäljning i Sverige.<sup>108</sup>

Se även avsnitt 5.9.

#### *Koncerner*

Den särskilda bestämmelsen om avdrag för ingående moms hos ett momsskyldigt företag inom en s.k. *äkta koncern* enligt vad som sägs i avsnitt 8.3 i HB för ett förvärv hos ett icke momsskyldigt företag inom samma koncern slopas. Regeln har inte ansetts förenlig med vad som gäller inom EG. Emellertid har utredningen inte ansett det ligga inom ramen för sitt uppdrag att föreslå ett införande av koncernredovisning av moms. Även fortsättningsvis skall alltså företag som ingår i en intressegemenskap tillsammans med andra företag betraktas som oberoende subjekt i momshänseende.<sup>109</sup>

#### *Korrigerig av avdragen ingående moms*

De nuvarande reglerna om att den ingående momsen motsvarar vad som är utgående moms hos den som är skattskyldig för en transaktion (jfr avsnitt 2.1 i HB) behålls.<sup>110</sup> Reglerna om uppdelning efter skälig grund av avdragsrätten för ingående moms vid s.k. blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4.1 i HB) behålls också.<sup>111</sup>

Däremot införs regler om *jämknig (korrigerig)* av avdrag för ingående moms avseende s.k. *investeringsvaror*.<sup>112</sup> Med investeringsvaror avses enligt förslaget:

1. maskiner, inventarier och liknande tillgångar som under värdeminsk-

<sup>107</sup> Jfr RSV Rapport 1994:3 sid. 9.

<sup>108</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 378.

<sup>109</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 11, 222, 236 och 237.

<sup>110</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 239.

<sup>111</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 259.

<sup>112</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 268.



ning, och vars anskaffningskostnad överstiger 100 000 kronor exklusive moms,  
2. fastigheter.

Med förvärv av fastighet jämställs i detta sammanhang förvärv av tjänster avseende ny-, till- eller ombyggnad av fastigheter.

EG har regler om korrigeringsregler. I Sverige finns i dag regler om uttagsbeskattning (jfr avsnitt 6.4.3 i HB) som i vart fall delvis får samma effekt som EGs regler om korrigeringsregler av avdragen ingående moms. Det finns dock situationer där det inte sker uttagsbeskattning. T.ex. är detta fallet när en maskin som till hälften används i momspliktig verksamhet, och därmed medfört avdragsrätt med 50% av ingående moms (jfr avsnitt 6.3.4.1 i HB), övergår till att användas i mindre eller större utsträckning i den momspliktiga verksamheten. Utagsbeskattning sker först om varan helt överförs från en verksamhetsgren som medfört avdrag till en momsfri verksamhetsgren (jfr avsnitt 6.4.3 i HB).<sup>113</sup> Regler om jämkning (korrigeringsregler) införs enligt förslaget för att de svenska reglerna skall bli EG-konforma. Jämkning (*korrigeringsregler*) skall ske i följande fall:

1. När användningen av en investeringsvara ändras på så sätt att avdragsrätten minskar. Det förutsätts att rätt till avdrag helt eller delvis föreligger vid förvärvet, och detta avdrag sedermera framstår som för högt och därför skall korrigeras.
2. När det motsatta förhållandet till 1 föreligger, dvs. då användningen av en investeringsvara förändras så att avdragsrätten ökar. Här förutsätts att avdrag för ingående moms ej medgivits eller endast delvis medgivits vid förvärvet.
3. När en annan investeringsvara än fastighet avyttras. Jämkning sker under förutsättning att förvärvet endast delvis medfört avdragsrätt. Omsättning av inventarier m.m. undantas ju enligt vad som sägs i avsnitt 6.3.3 i HB från beskattning om rätt till avdrag för ingående moms inte föreligger alls vid förvärvet. Har avdragsrätt till någon del funnits skall försäljningen föranleda beskattning. Om full avdragsrätt föreligger vid förvärvet, tar beskattningen och avdraget så att säga ut varandra. I sådant fall finns ingen anledning att korrigeras. Om däremot avdragsrätten endast varit partiell vid förvärvet (jfr avsnitt 6.3.4.1 i HB) måste den ingående momsens jämkas. I dessa fall skall jämkning ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringsperioden (se här nedan). För att förhindra missbruk införs en regel om att jämkningsbeloppet i förevarande fall högst kan uppgå till vad som motsvarar 25% av den moms som utgår i anledning av omsättningen.
4. När en fastighet avyttras, under förutsättning att avdrag för ingående moms medgivits vid förvärvet av fastigheten. Omsättning av fastigheter föranleder inte momsbeskattning (jfr avsnitt 6.2.2 i HB). Avdrag för in-

---

<sup>113</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 272.

gående moms kan dock ha skett beträffande fastigheten, exempelvis om en byggnad uppförts för användning i en momsskyldig verksamhet. Vid en avyttring av fastigheten kan detta avdrag komma att framstå som obefogat, varför en jämningsmöjlighet bör finnas.<sup>114</sup>

Jämkning (korrigerig) skall göras endast beträffande förändringar i användningen av en investeringsvara eller avyttring enligt vad nyss sagts som sker inom viss tid (*korrigeringstiden*). Korrigeringstiden är för fastigheter tio (10) år från tidpunkten för förvärvet och för andra investeringsvaror fem (5) år från nämnda tidpunkt. I korrigeringstiden skall inräknas det räkenskapsår under vilket varan förvärvades.<sup>115</sup>

Korrigeringen grundas på de förändringar i avdragsrätten som skett under det aktuella året i förhållande till det år då investeringsvaran anskaffades.<sup>116</sup>

Jämkning av avdrag för ingående moms skall ske löpande för varje räkenskapsår under korrigeringstiden. Jämkning skall göras beträffande en femtedel (för andra investeringsvaror än fastigheter) respektive en tiondel (för fastigheter) av den ingående moms som erlagts vid förvärvet. Därvid saknar det betydelse om momsens endast varit partiellt avdragsgill. Endast de förändringar i användningen av en vara som skett under det aktuella året skall beaktas.

Jämkning med anledning av avyttring av en investeringsvara skall göras vid ett enda tillfälle. Sådan jämkning skall avse hela den återstående korrigeringstiden för varan i fråga.<sup>117</sup>

En "väsentlighetsprincip" införs också som innebär att jämkning (korrigerig) inte skall ske om den procentuella förändringen av avdragsrätten i förhållande till avdragsrätten vid anskaffandet är mindre än 10. Procentsatsen skall för den avdragsgilla andelen således ha förändrats med minst 10 i förhållande till vad som gällde vid tidpunkten för förvärvet.<sup>118</sup>

Vid jämkning av avdrag för ingående moms till följd av ändrad användning skall avdragsrätten under jämningsåret bestämmas med ledning av förhållandena under hela året.<sup>119</sup> Det krävs alltså att en ändrad användning av en investeringsvara har en viss omfattning i tid. Det är således inte tillräckligt att användningen av en vara ändras endast under en mycket kort tid under det aktuella året. Utan en regel av denna innebörd vore det möjligt för ett företag att skaffa sig obefogade avdrag genom att flytta investeringsvaror mellan olika verksamheter. Detta gäller framför allt under sista året av korrigeringstiden.<sup>120</sup>

Jämkning av avdrag för ingående moms skall inte ske om en förändring i användandet av en investeringsvara föranleder uttagsbeskattning (jfr avsnitt 6.4.3 i HB) eller s.k. återföring av ingående moms. I sistnämnda fall hänvisas i föreslagna 8

---

<sup>114</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 423 och 424.

<sup>115</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 75 och 270.

<sup>116</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 271.

<sup>117</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 424.

<sup>118</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 76 och 271.

<sup>119</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 76 och 77.

<sup>120</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 425.

kap 16e § första stycket till återföringsfall enligt 9 kap 5 § NML<sup>121</sup> vilket skulle innebära att jämkning inte sker när 100% (tre-årsregeln) återförs till följd av en förändrad användning av en fastighet för vilken frivilligt inträde beslutats, men vid återföring av 50% (sex-årsregeln), jfr avsnitt 6.5.3.1 i HB. I specialmotiveringen<sup>122</sup> hänvisas dock till hela 9 kap, vilket även skulle omfatta återföring av 50%. Däremot omfattar inte ens då undantaget från jämkning den situationen att återföring skall ske under vissa omständigheter på grund av export av vissa varor som räknas upp i 10 kap 12 § NML (jfr sid. 318 i avsnitt 9.2 i HB).

Avyttras en investeringsvara i samband med överlåtelse av *hela* verksamheten eller verksamhetsgrenen som varan ingår i, skall förvärvaren överta säljarens rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning (korrigerig) av avdrag för ingående moms under förutsättning att överlåtelsen undantas från momsplikt (jfr avsnitt 6.2.8.1 i HB).<sup>123</sup>

Följande exempel ges i förslaget<sup>124</sup> på tillämpningen av jämkning (korrigerig):

#### År 1

En maskin förvärvas för 200 000 kronor exklusive moms. Momsen på förvärvet uppgår till 50 000 kronor. Förhållandet mellan transaktioner som medför momsskyldighet och totala transaktioner är 75:100. Avdraget för ingående moms uppgår därför till 37 500 kronor.

#### År 2

Förhållandet mellan transaktioner som medför skattskyldighet och totala transaktioner är detsamma. Ingen korrigerig av momsens behöver göras.

#### År 3

Förhållandet mellan transaktioner som medför momsskyldighet och totala transaktioner förändras till 45:100. Avdraget för ingående moms har blivit för stort och måste korrigeras. Korrigeringen skall avse en femtedel av den ingående momsens, dvs. 10 000 kronor. Att återbetala till staten blir (75–45):100=30:100 multiplicerat med 10 000 kronor=3 000 kronor.

#### År 4 och 5

Samma som år 2. Ingen korrigerig sker eftersom det inte föreligger någon förändring i avdragsrätten i förhållande till det år då investeringsvaran anskaffades.

#### *Övrigt om avdragsrätt*

Nuvarande regler om avdragsrätt vid s.k. frivilligt inträde för upplåtelse av rörelselokaler m.m. (jfr avsnitten 6.2.2.1 och 6.5.3.1 i HB kapitel 1 i första

<sup>121</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 76.

<sup>122</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 425.

<sup>123</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 77 och 425 och Prop. 1993/94:99 sid. 161.

<sup>124</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 271.

supplementet till HB), t.ex. om retroaktivt avdragsrätt och om s.k. intygsmoms, behålls.<sup>125</sup>

Avdragsrätten för ingående moms i anledning av förvärv av personbilar för sjuktransport slopas som en följd av att sådana transporter skall undantas enligt vad som sägs ovan i avsnitt 5.2.5.

Avdragsförbudet som beskrivs på sidan 309 i avsnitt 9.2 i HB, och som gäller för förvärv av pennor, T-shirts etc till kiosken på en färja i trafik mellan Sverige, Danmark, Finland och Norge slopas.<sup>126</sup>

#### *Krav på dokumentation*

Undantaget från faktureringskyldigheten för detaljhandeln om ersättningen understiger 200 kronor slopas, och i konsekvens härmed slopas också motsvarande gränsbelopp som undantag från kravet att avdragsrätten måste styrkas genom öppen debitering i faktura eller motsvarande handling hos köparen (jfr sid. 48 i avsnitt 3.2 i HB).<sup>127</sup>

#### *Redovisningsfrågor*

Beträffande redovisningen av moms behålls nuvarande regler (jfr kapitel 3 i HB).<sup>128</sup> Se dock nedan i avsnitt 5.9 om slopandet av möjligheten att redovisa momsen i inkomstskattedeklarationen för s.k. gemenskapsinterna förvärv.

#### *Pågående eller förväntade utredningar som berör avdragsrätten*

Utredningen SOU 1994:88 konstaterar att EG nyligen antagit regler om beskattningen av begagnade varor och konst. (det s.k. Sjunde momsdirektivet), som innebär att de svenska reglerna om avdrag för s.k. *fiktiv moms* (jfr avsnitt 2.2 i HB) inte kan behållas i nuvarande form vid ett svenskt medlemskap i EU. Utredningen har emellertid, på grund av tidsbrist, inte lagt fram förslag om nödvändiga lagändringar i detta hänseende, utan sådant förslag får särskilt avvaktas.

Det kan ändå vara intressant att veta något om det Sjunde momsdirektivet. Direktivet skall börja gälla inom EG den 1 januari 1995, och innebär i korthet följande. Försäljningar mellan individer omfattas inte av momsplikt. Moms tas ut på vinstmarginalen i stället för på hela priset för den begagnade varan eller t.ex. tavlan. För importerad konst, samlingsföremål eller antikviteter från tredje land kan moms tas ut med 5%. När det gäller bilar så ändras definitionen på begagnad bil från tre månader eller 3 000 km till sex månader eller 6 000 km.<sup>129</sup>

Här erinras ånyo om att frågan om avdragsrätten för primär- och landstingskommunerna för närvarande bereds inom Finansdepartementet. Som jag nämnde på sidan 8 i första supplementet till HB förväntas ett förslag senare under 1994 om slopande av kommunernas generella avdragsrätt den 1 januari 1995, och att

<sup>125</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 286.

<sup>126</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 240.

<sup>127</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 279.

<sup>128</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 283.

<sup>129</sup> Jfr SN 5/1994 sid. 330.

kommunerna i stället – liksom andra – får göra avdrag för ingående moms avseende förvärv för momsskyldig verksamhet. Mot bakgrund av att frågan förväntas bli behandlad har utredningen SOU 1994:88 inte lagt fram något förslag om den nödvändiga EG-anpassningen i förevarande hänseende.<sup>130</sup>

## 5.5 Återbetalning av moms (jfr avsnitten 9.2.1 och 9.4 i HB)

### *Återbetalning till utländsk företagare*

Rätt till återbetalning av ingående moms till utländsk företagare, som inte har någon verksamhet i Sverige men som skulle ha varit momsskyldig i Sverige om han bedrivit sin verksamhet här, utvidgas till att också avse importtjänster (dvs. tjänster som förvärvaren är momsskyldig för). Även förskottsbetalningar skall till skillnad från vad som gäller i dag (jfr sid. 343 i HB) medföra rätt till återbetalning för utländsk företagare. Beloppsgränserna för utländsk företagares rätt till återbetalning (200 kr resp. 1 500 kr enligt sid. 343 i HB) höjs till 250 kronor respektive 2 000 kronor.<sup>131</sup>

I konsekvens med vad som sägs ovan i avsnitt 5.4 om sloandet av undantaget från kravet på styrkande av avdrag för vissa förvärv under 200 kronor slopas motsvarande undantag för utländska företagare. En bestämmelse om att intyg skall lämnas angående den utländske företagarens verksamhet i annat EG-land införs. Tiden för överklagande av skattemyndighetens beslut om återbetalning förlängs från 3 veckor till två månader.<sup>132</sup>

### *Hjälporganisationer och utländska beskickningar*

Överklagandetiden för beslut om återbetalning till hjälporganisationer och utländska beskickningar (jfr sid. 319 och 320 i avsnitt 9.2 i HB) förlängs till två månader.<sup>133</sup>

### *Återbetalning i övriga fall*<sup>134</sup>

I flertalet fall med omsättning mellan EG-länder påförs förvärvaren i destinationslandet momsen (jfr vad som sägs under Gemenskapsinterna förvärv i avsnitt 5.4 ovan). I gengäld beskattas inte säljaren. För omsättning från Sverige till ett annat EG-land införs därför regler om momsfrihet för säljarens omsättning, och de vanliga exportreglerna tillämpas endast på utförsel till länder utanför EG. *Rätt till återbetalning* av moms för säljaren införs avseende sådan omsättning till andra EG-länder som undantas.<sup>135</sup>

<sup>130</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 11.

<sup>131</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 295.

<sup>132</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 330.

<sup>133</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 344.

<sup>134</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 305.

<sup>135</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 305.

Vad som undantas kan sammanfattningsvis sägas vara omsättning av varor till ett annat EG-land. En nödvändig förutsättning för undantag från momsplikt är att varan transporteras av säljaren eller köparen eller för någonders räkning från Sverige till ett annat EG-land.

För omsättning av andra varor än nya transportmedel förutsätts för säljarens undantag att köparen är momsregistrerad i sitt land.

Omsättning av nya transportmedel till annat EG-land undantas alltså även om köparen inte är momsregistrerad (utan är t.ex. privatperson). Enligt vad som sägs under Gemenskapsinterna förvärv i avsnitt 5.4 ovan beskattas ju alltid förvärvaren i det andra EG-landet för inköp av ett nytt transportmedel.

När det gäller punktskattepliktiga varor gäller säljarens momsfrihet under förutsättning att förvärvaren inte är en konsument. Dvs. undantaget utsträcks för sådana varor till att gälla omsättning även till vissa icke momsregistrerade förvärvare, t.ex. näringsidkare eller juridisk person som inte är näringsidkare (ingendera är konsument). Sådana personer omfattas inte av något undantag från skyldigheten att betala moms för gemenskapsinterna förvärv, och de skall beskattas för förvärvet (i sitt hemland).<sup>136</sup>

Beträffande gemenskapsinterna förvärv av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor till Sverige, se under Gemenskapsinterna förvärv i avsnitt 5.4 ovan.

Beträffande momsregistrering, redovisningsperiod och s.k. periodiska sammanställningar för företag med varuhandel till eller från EG, se under Gemenskapsinterna förvärv i avsnitt 5.4 ovan. Se även avsnitt 5.9.

Angående *rätten till återbetalning* av ingående moms vid omsättning av finansieringstjänst eller sedlar och mynt till kund utanför EG samt vid leverans av guld till Riksbanken, se avsnitt 5.2.7 ovan.

Angående *rätten till återbetalning* vid omsättning av försäkringstjänst, se avsnitt 5.2.8 ovan.

## **5.6 Beskattning av resebyråverksamhet (jfr avsnitt 6.2.5 i HB)**

För resebyråerna föreslås särskilda regler om beräkning av beskattningsunderlaget vid viss resebyråverksamhet. Nämligen då en reseförmedlare i eget namn tillhandahåller en resa till en resenär och därvid förvärvar varor och tjänster från andra näringsidkare. Beskattningsunderlaget skall i ett sådant fall beräknas motsvara resebyråföretagets marginal, dvs. den ersättning som resenä-

---

<sup>136</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 404 och 405.

ren betalar minskat med reseförmedlarens kostnader för förvärv av varor och tjänster som direkt kommer resenären till godo.<sup>137</sup>

## 5.7 Skattesatserna (jfr avsnitt 3.2.1 och kapitel 13 i HB)

På ett par punkter strider de svenska momssatserna mot EG-reglerna. Således föreslås att de reducerade momssatserna för serveringstjänster (21 %) respektive brevbefordran (12 %) höjs till den generella nivån 25 %.<sup>138</sup>

Samtliga s.k. nollskattesatser (se ang. kvalificerade undantag från momsplikt i avsnitt 6.5.2 i HB) kan i princip behållas tills vidare.<sup>139</sup> Se i detta sammanhang även under Återbetalning i övriga fall i avsnitt 5.5 ovan, där det räknas upp ett antal nya fall av rätt till återbetalning av moms, vilket ju innebär att nya nollskattesatser införs. Se även avsnitt 5.9.

## 5.8 Små och medelstora företag

Som huvudregel sker inga förändringar beträffande skattskyldigheten bara för att företag är av mindre omfattning.

Däremot införs enligt förslaget en beloppsgräns på 90 000 kronor för momsskyldigheten avseende *dels* konstnärs eller konstnärs dödsbos omsättning (eller import) av bildkonst (som ju skall bli momspliktig enligt vad som sägs i avsnitt 5.2.3 ovan), *dels* omsättning, gemenskapsinterna förvärv och import i en allmännyttig ideell förening. Möjlighet till frivilligt inträde kommer dock att föreligga för konstnärer (eller deras dödsbo) och för allmännyttiga ideella föreningar i dessa fall.<sup>140</sup>

De kulturpolitiska skäl som även fortsättningsvis talar för en viss begränsning av momsbeskattningen för en konstnärs försäljning av egen målning eller skulptur skall tillgodoses genom ifrågavarande särskilda undantag från momsskyldighet. Se även avsnitten 5.2.2 och 5.2.6 ovan i detta sammanhang.

Se för övrigt i avsnitt 5.9 nedan angående att möjlighet inte skall finnas för företag med s.k. gemenskapsinterna förvärv att redovisa momsen i inkomstdeklarationen trots att omsättningen understiger 200 000 kronor per år. En 90 000-kronorsgräns införs även för vissa gemenskapsinterna förvärv enligt vad ovan sägs under Gemenskapsinterna förvärv i avsnitt 5.4.

---

<sup>137</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 12 och 349.

<sup>138</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 12 och 357.

<sup>139</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 361.

<sup>140</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 363 och 372.

## 5.9 Beskattningsordningen

Beskattningsordningen lämnas oförändrad som huvudregel, bortsett från vad som sägs angående konstnärer (eller deras dödsbon) och allmännyttiga ideella föreningar med låg omsättning enligt avsnitt 5.8 ovan. Dock sker enligt förslaget *förändringar* beträffande beskattningsordningen för varuhandeln med EG-länder, dvs. för s.k. *gemenskapsinterna förvärv* av varor. Angående den sålunda tekniskt sett förändrade beskattningen för varuhandeln med EG-länder, se under Gemenskapsinterna förvärv i avsnitt 5.4 ovan och även under Återbetalning i övriga fall i avsnitt 5.5 ovan.

Här skall också särskilt sägas att Sverige i anslutningsfördraget medgivit en fortsatt tillämpning av nuvarande system med redovisning av momsen i inkomstdeklarationen för t.ex. enskilda firmor och aktieföretag med en årsomsättning under 200 000 kronor (jfr avsnitten 3.4.1 och 4.1 i HB). Fördraget förutsätter dock att detta system inte får tillämpas för företag som bedriver handel med andra EG-länder (jfr under Gemenskapsinterna förvärv i avsnitt 5.4).<sup>141</sup>

Beträffande beskattningsordningen för varuhandeln med EG-länder noteras att den är en övergångsordning. Som nämns på sid. 409 i kap. 14 i HB hoppas man fr.o.m. den 1 januari 1997 kunna tillämpa en ursprungsprincip i stället för den destinationsprincip, som idén med beskattning av gemenskapsinterna förvärv ger uttryck för. Reglerna om beskattningsordningen för varuhandeln inom EG avser tidsperioden 1993–1996. Något beslut om vilka regler som skall gälla för tiden därefter har emellertid ännu inte fattats, och det föreligger inte något förslag om nya regler för tiden efter 1996. Tillämpligheten av de regler för beskattningsordningen för varuhandeln inom EG som föreslås i SOU 1994:88 förlängs automatiskt framåt i tiden, så länge inga beslut om nya regler fattas.<sup>142</sup>

Dessutom gäller även tillämpningen av s.k. nollskattesatser (Jfr avsnitt 5.8 ovan) enbart övergångsvis 1993–1996. Dock får de också en automatisk förlängning efter utgången av år 1996 så länge inga beslut om nya regler fattas.<sup>143</sup>

Se särskilt avsnitt 5.2.3 ovan där det framgår att undantag från momsplikt för biobiljetter endast gäller till utgången av år 1995.

---

<sup>141</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 369.

<sup>142</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 101.

<sup>143</sup> Jfr SOU 1994:88 sid. 100, 101 och 361.



## Källförteckning

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

SFS 1992:1661

SOU 1994:87

SOU 1994:88

SOU 1994:98

SOU 1994:100

Ds 1994:88

RSV Rapport 1994:3, Komplement till RSV Rapport 1993:8

SN 5/1994

## Förkortningar

Ds	–	Departementsserien
EES	–	Det europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG	–	Europeiska Gemenskaperna
EU	–	Europeiska unionen
HB	–	(Min bok) Mervärdesskatt En handbok (2 uppl.)
ML	–	Mervärdesskattelagen (SFS 1968:430), som ersattes den 1 juli 1994 av NML
NML	–	Mervärdesskattelagen (SFS 1994:200), som ersatte ML den 1 juli 1994
Prop.	–	Regeringens proposition
RSV	–	Riksskatteverket
SFS	–	Svensk författningssamling
SkU	–	Skatteutskottets betänkande
SN	–	SkatteNytt
SOU	–	Statens offentliga utredningar
VAT	–	Value Added Tax (moms på engelska)
VIES	–	VAT Information Exchange System

## Sakregister

- Arbetsgivaravgifter 9
- Arbetsredskap o.d. 11
- Betalning 9, 10
- EEIG (europeiska ekonomiska intressegrupperingar) 13
  - allmänt 13
  - exportregler 16
  - frivillig registrering, rörelselokal m.m. 16
  - juridisk person 15
  - koncernredovisning 16
  - momsregistrering 15
  - rörelseliknande former 15
  - särskild momsdeklaration 15
  - ur momssynpunkt 14
- EG och mervärdesskatten 19
  - allmännyttig ideell förening 26, 48
  - avdrag för ingående moms 35
  - beskattningsordningen, gemenskapsinterna förvärv 48
  - dagstidningar 30
  - distribution av publikationer 31
  - dubbelbeskattning, gemenskapsinterna förvärv 39
  - enmånadsperioder, varuhandel med EG 39
  - factoringtjänster 28
  - fastighetsområdet 22
  - fiktiv moms 44
  - finansieringsområdet 28
  - flygbensin 31
  - flygfotogen 31
  - framställning av publikationer 31
  - frimärken 29
  - försäkringsområdet 29
  - gemenskapsinterna förvärv, varuhandel med EG 35, 45, 48
  - gemenskapsinterna förvärv, avdragsrätt 36
  - gemenskapsinterna förvärv, beskattningsordning 35, 48
  - gemenskapsinterna förvärv, skatteplikt 35
  - gemenskapsinterna förvärv, överföring av vara 37
  - guldleverans till Riksbanken 29
  - hjälporganisationer 45
  - ideell förening 26
  - ideell och jämförlig verksamhet 26
  - importtjänster 32
  - införsel av publikationer 31
  - jämkning (korrigerig) av avdragen ingående moms 40
  - kommunerna 23, 33
  - koncerner 40
  - konstnär 25, 47
  - kontrollanmälan 39
  - korrigerig (jämkning) av avdragen ingående moms 40
  - krav på documentation 44
  - kulturområdet 24
  - kvartalsredovisning 39
  - kyrkogårdsförvaltning 31
  - livräddningsfartyg 32
  - lotteri- och spelverksamhet 31
  - luftfartyg 32
  - momsplikten 21
  - momsregistrering, varuhandel med EG 39
  - mynt 29
  - nya transportmedel 37
  - näringsidkare utan avdragsrätt, gemenskapsinterna förvärv 36
  - omsättning från utländska företagare, importtjänster 32
  - periodiska sammanställningar 39
  - postbefordran 31
  - postorderförsäljning 40
  - punktskattepliktiga varor 37
  - pågående eller förväntade utredningar 44
  - radio 30
  - redovisningsfrågor 44
  - resebyråverksamhet 46
  - rätt till återbetalning, varuhandel med EG 45
  - sedlar 29
  - sjuktransporter 26
  - sjukvård 26
  - skattesatserna 47
  - skepp 32
  - små och medelstora företag 47
  - social omsorg 26
  - sport- och idrottsområdet 23
  - staten 23, 33
  - tandvård 26
  - tax-free-försäljning, gemenskapsinterna förvärv 38
  - televisionsverksamhet 30
  - triangeltransaktioner, gemenskapsinterna förvärv 38
  - undantag från viss uttagsbeskattning

- 33
- undantag för viss införsel 33
- undantagen 21
- utbildningsområdet 25
- utländska beskickningar 45
- uttagsbeskattningen 34
- varuhandel med EG 35
- VIES-systemet 40
- värdepappersfonder, förvaltning av 29
- återbetalning av moms 45
- återbetalning i övriga fall 45
- återbetalning till utländsk företagare 45
- äkta koncerner 40
- övergångsregler 48
- överlåtelse av inventarier 32
- överlåtelse av verksamhet 32
- övriga publikationer 30
- övrigt om avdragsrätt 43

EG, ny "tolkningsmiljö" 20

EGs budget 20

EGs sjunde momsdirektiv 44

EGs sjätte momsdirektiv 19

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG)  
13

Fusionsdirektivet 18

Fyllnadsinbetalningar 10

Förmåner 11

Gränsöverskridande omstruktureringar 18

Ikraftträdandetidpunkter 7

Konstitutionella överväganden 20

Korsvisa rabatter 12

Kvarskatteavgift 10

Kvarstående skatt 10

Mervärdesskatten och EG 19

Moder-dotterbolagsdirektivet 18

Personalrabatter 11

Preliminär skatt 9

Pågående eller förväntade utredningar 44

Redovisning 9

Reseförmåner 11

Sjukvård 11, 26