Mervärdesskatt

Björn Forssén

Mervärdesskatt

En handbok

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
Björn Forssén
Upplaga 2:1
ISBN 91–38–92368–8
© 1993, 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 till första upplagan

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

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

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

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

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

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

Stockholm i januari 1993

Björn Forssén

Förord till andra upplagan

I denna upplaga har framställningen förts à jour till den 1 juli 1994 och den "nya" momslag (NML) som då – enligt riksdagsbeslut den 16 mars 1994 – träder i kraft samt hänsyn tagits till andra förväntade lagändringar den 1 juli 1994 och den 1 januari 1995. Vidare har de förändringar som trädde i kraft den 1 juli 1993 (SFS 1993:642; SkU 1992/93:26; Prop 1992/93:190) och som föranleddes av utredningen SOU 1992:121, vilken kommenterades redan i första upplagan i kapitel 14, beaktats. I kompletteringspropositionen 1992/93:150 föreslogs vidare en lägre momssats (12 %) för att främst tillgodose konkurrenssituationen på turistområdet. Sänkningen genomfördes den 1 juli 1993 och innebär att vi numera har tre momssatser (25 %, 21 % och 12 %) – SFS 1993:772; 1992/93:FiU 30; Prop 1992/93:150). Den tekniska översynen av momslagen enligt SOU 1992:6 (jfr kapitel 14) har alltså också lett till lagstiftning och en "ny" momslag (NML) träder i kraft den 1 juli 1994 (SFS 1994:200; 1993/94:SkU 29; Prop 1993/94:99) och ersätter den "gamla" momslagen (ML).

När jag talar om det nya momssystemet (eller momsreformen) avses emellertid fortfarande det system som i materiellt hänseende innebar en väsentlig breddning av området för momsbeskattning och som trädde i kraft den 1 januari 1991. Ändringarna den 1 juli 1994 genom NML innebär i stort sett endast lagtekniska ändringar ("en teknisk översyn") och lämnar innehållet i huvudsak oförändrat materiellt sett. Emellertid skall härvidlag särskilt uppmärksammas kapitel 14 som en "nyckel" mellan de lagrum som gäller före (ML) respektive efter (NML) den 1 juli 1994. I den löpande texten i boken hänvisas i noter till i första hand ML (före 1/7 1994) och i en tabellöversikt i kapitel 14 anges i vilka lagrum i NML (efter 1/7 1994) som bestämmelserna återfinns. För den som processar om moms kan det vara bra att ha lagrummen i ML respektive NML lätt tillgängliga och översiktligt uppställda. Processer om ML kommer ju att pågå under ett antal år framåt och då är det ju bra att fortfarande i löptexten ha kvar hänvisningarna till ML. Dessutom kan det vara bra att ha de nya reglerna i NML översiktligt samlade i ett kapitel (14) för att snabbt kunna orientera sig beträffande när NML innebär en materiell förändring (endast vissa fall) i förhållande till ML, även om detta framgår också i den löpande texten i bokens övriga kapitel.

Vidare har en del 3 lagts till i denna upplaga, vari jag redogör för förfarandereglerna på momsområdet och även de nya reglerna om dröjsmålsavgift och räntor på momsområdet. Reglerna om dröjsmålsavgift och räntor trädde i kraft den 1 januari 1993 och förfarandereglerna är de som gäller sedan 1991. I del 4 sammanfattar jag i kapitel 16 det svenska momssystemet på engelska, vilket avses fungera som en "ordlista" när man har anledning att skriva eller diskutera om moms på engelska.

Denna upplaga tillägnar jag minnet av de båda legendariska momsexperterna Hans Gunnar Lundin och Göran Olofsson, vilka jag hade förmånen att arbeta med på riksskatteverket.

Stockholm i mars 1994

Björn Forssén

Innehåll

Förord 5

Inledning 14

Del 1 21

1. **Skattskyldighet – en översikt** 23

   1.1 **Allmänt** 23
   1.1.1 Skattepliktig vara och skattepliktig tjänst 25
   1.1.2 Verksamhet 26
   1.1.3 Yrkesmässighet 28
   1.1.4 Omsättning 30
   1.1.4.1 Skattskyldighet, när? 31
   1.1.5 Rekvisitet "i" 32
   1.2 **Sammanfattning skattskyldighet** 33

2. **Avdragsrätt** 35

   2.1 **Allmänt** 35
   2.2 **Avdrag för fiktiv skatt** 39
   2.3 **Avdragsförbuden** 44
   2.4 **Övergångsbestämmelser, 1/1 -91** 44

3. **Redovisning av moms** 46

   3.1 **Allmänt** 46
   3.2 **Faktureringsskyldighet** 46
   3.2.1 Skattesats, beskattningsvärde, vederlag 48
   3.2.2 Kreditnotor 52
   3.3 **Bokföring moms** 53
   3.4 **Redovisningsskyldighet/avdragsrätt (I declaration), när?** 55
   3.4.1 Deklaration och inbetalning/återbetalning av moms 59

4. **Registreringsskyldighet** 66

   4.1 **Allmänt** 66
   4.2 **Registrering p.g.a. särskilda skäl** 70
   4.3 **Avregistrering** 72

5. **Sammanfattning del 1** 74

Del 2 77

6. **Skattskyldighet – en analys** 79

6.1 **Översikt** 79
6.2 **Skattepliktig vara och skattepliktig tjänst** 80
6.2.1 Allmänt 80
6.2.1.1 Fastighet, vara och tjänst 86
6.2.2 Fastighetsområdet 102
6.2.2.1 Uthyrning av rörelselokal m.m. (frivillig registrering) 107
6.2.2.2 Jordbruksarrende, avverkningsrätt etc 114
6.2.2.3 Hotell, camping etc 114
6.2.2.4 Parkeringsverksamhet, hamnar etc 115
6.2.2.5 Fastighetsförvaltning/-skötsel 118
6.2.2.6 Sammansatta transaktioner 119
6.2.3 Kultur/nöjen/rättigheter 126
6.2.4 Konsult/finans/försäkring 137
6.2.5 Kommunikation/info/media 144
6.2.6 Vård 153
6.2.7 Utbildning 163
6.2.8 Övrigt 171
6.2.8.1 Överlåtelse av verksamhet eller del därav 178
6.2.9 184

6.3 **Yrkesmässighet** 185
6.3.1 Allmänt 185
6.3.2 Specialfall (utvidgning) av yrkesmässighet 192
6.3.2.1 "Rörelseliknande former" etc 192
6.3.2.2 Offentlig verksamhet 201
6.3.2.3 Viss varuomsättning av försäkrings- resp. finansieringsföretag m.m. 208
6.3.2.4 "Utländska företagare" i Sverige 211
6.3.2.5 Övrigt 213
6.3.3 Inskränkningar i yrkesmässigheten 213
6.3.4 Blandad verksamhet/flera verksamheter 221
6.3.4.1 Blandad verksamhet/flera verksamheter – avdragssidan 224
6.3.4.2 Godtrosförvärv av ingående moms m.m. 225

6.4 **Omsättning** 229
6.4.1 Allmänt 229
6.4.2 Leverans av vara 229
6.4.2.1 Leverans av vara "utan fysisk förflyttning" 231

6.4.2.2 Tillhandahållande av tjänst 236
6.4.3 Uttagsbeskattning 238
6.4.3.1 Uttagsbeskattning – personalserveringar 246
6.4.4 Omsättning kontra finansiell transaktion/lån/samaktivitetsbidrag/utlägg 249
6.4.4.1 Skadestånd/böter och sanktionsavgifter 256
6.4.5 Byte 257
6.4.6 Förskott och a conton 258

6.5 **Specialfall av skattskyldighet** 259
6.5.1 Kommissionärsförhållanden 259
6.5.1.1 Auktion 262
6.5.1.2 Konkursbo 263
6.5.1.3 Dödsbo 264
6.5.2 Teknisk skattskyldighet 264
6.5.3 Frivillig registrering för "Uthyrning av rörelselokal" 265
6.5.3.1 Återföring av Momsavdrag 266
6.5.4 Frivilligt inträde 272

7. **Avdragsförbuden** 275

7.1 **Allmänt** 275
7.2 **Stadigvarande bostad** 275
7.3 **Representation och liknande ändamål** 277
7.4 **Personbilar** 282

8. **Olika företagsformer** 284

8.1 **Allmänt** 284
8.2 **Frågor kring bildande/ombildning av företagsform – "avveckling"** 287
8.3 **Koncerner** 290
8.4 **Handelsbolag kontra enkla bolag/samägande** 294
8.5 **Praktikfall – HB kontra enkelt bolag; "särskild redovisningsregel" vid kommission** 298

9. **Export/import** 301

9.1 **Allmänt** 301
9.2 **Export** 302
9.2.1 lagen (NML) den 1 juli 1994 321
9.3 **Import** 332
9.4 **Utländska företagare: restitution av moms** 341
9.5 **Sammanfattande översikt** 344

10. **Bilar m.m.** 348

10.1 **Allmänt** 348
10.2 **Avdragsrätt bilar** 349
10.3 **Försäljning av bilar** 351
10.4 **Privat nyttjande av bilar, uttagsbeskattning** 353
10.5 **Egen bil i tjänsten – arbetsgivaren står för bensinen** 355
10.6 **Skrotning m.m.** 356

11. **Byggområdet** 359

11.1 **Allmänt** 359
11.1.1 Byggarbete – byggnads- eller anläggningsentreprenad 361
11.2 **"Vanlig beskattning" och s.k. uttagsbeskattnings i yrkesmässig byggnadsverksamhet** 362
11.3 **Redovisningsskyldighet/avdragsrätt etc** 372

12. **Konkurs/Utmätning/Kundförluster etc** 379

12.1 **Allmänt** 379
12.2 **Konkurs** 379
12.2.1 Likvidation 381
12.3 **Utmätning** 382
12.4 **Kundförluster etc** 382
12.4.1 Kundkrediteringar etc 383
12.5 **Företrädaransvar och straffansvar** 384

13. **Reducerad moms på livsmedel, persontransporter etc** 389

14. **Teknisk översyn av momslagen m.m.** 395

Del 3 419

15. **Förfarandebestämmelser** 421

15.1 **Allmänt** 421
15.2 **Beslut/omprövning/besvär** 422
15.2.1 Beskattningsbeslut 423
15.2.2 Omprövningsbeslut 428
15.2.3 Överklagande (besvär) 431
15.3 **Anstånd** 433
15.3.1 Anstånd p.g.a. nedsatt skattebetalningsförmåga 434
15.3.2 Anstånd vid t.ex. debiteringsfel och i processituationer 435

15.4 **Skattetillägg** 437
15.5 **Dröjsmålsavgift, räntor och grundavgift** 441
15.5.1 Dröjsmålsavgift (DA) 442
15.5.2 Räntor 447
15.5.3 Avräkningsordning 450

Del 4 451

16. **VAT in Sweden – a summary** 453

Källförteckning 461

Förkortningslista 469

Sakregister 473

Inledning[1]

Förevarande arbete består i fyra delar: del 1 med en övergripande förklaring av momssystematiken och momsens speciella begrepp, del 2 med en fördjupning i de momsspecifika begreppen. I del 3 redogörs för för föranderegelerna och i del 4 sammanfattas momsen på engelska.

Eftersom mervärdesskatten är en modern skatt, kommer jag i fortsättningen företrädesvis att använda det allmänt vedertagna – och även i Svenska Akademiens ordlista upptagna – begreppet moms. Mervärdesskatt respektive mervärdesskattelagen är alltså mera högtidliga uttryck än moms respektive momslagen och kan enligt min mening förbehållas för inlagor till myndigheter och domstolar. För övrigt kan som kuriosa nämnas att begreppet ändrat stavning från mervärdeskatt enligt den "gamla" momslagen (ML) till mervärdesskatt (alltså med två s) enligt den "nya" momslagen (NML) som träder i kraft den 1 juli 1994 (SFS 1994:200; 1993/94:SkU 29; Prop 1993/94:99; SOU 1992:6 – jfr kapitel 14). Om man citerar lagen (1968:430) om mervärdeskatt (ML) torde det korrekta vara ett s, och när man citerar lagen (1994:200) om mervärdesskatt (NML) skall det vara två s.

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

Gällande momssats är 25 %. Den skulle sänkas till 22 % den 1 januari 1993, men riksdagen har under hösten 1992 beslutat att så inte skall ske. Den generella momssatsen ligger därför kvar på 25 % även efter årsskiftet 1992/93. På ett fåtal områden (bl.a. livsmedel) gäller en reducerad momssats om 18 %, varom mera i kapitel 13. Den reducerade momssatsen höjdes till 21 % den 1 januari 1993. Särskilt för bl.a. resetjänster sänktes momssatsen den 1 juli 1993 till 12 % (jfr kapitel 13), vilket innebär att vi numera (fr.o.m. 1/7

[1] Jfr Prop 1968:100 sid 36ff.

1993) har tre momssatser (den generella om 25 % och de båda reducerade om 21 respektive 12 %). 12 % även för brevbefordran från och med den 1 mars 1994.

Den 1 januari 1992 skedde en teknisk förändring såtillvida att momsen numera inte ingår i beskattningsvärdet, beskattningsvärdet är i dag alltså exklusive moms. Fortfarande får man emellertid frågor om hur stor "marginalen" är: 25 % motsvarar en "marginal" om 20 %, 18 % motsvarar 15,25 %, 21 % motsvarar 17,36 % och 12 % motsvarar 10,71 %.

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

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

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

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

2–4. I exemplet nedan antar jag, för enkelhetens skull, att vinstpålägget är 50 % i varje led: fabrikant–grossist, grossist–detaljist och detaljist–konsument. I varje led kan därmed ett mervärde – därav ordet mervärdesskatt – om 50 % sägas bli tillagt. Vi antar för enkelhetens skull att råvaruproducenten inte har några momsutgifter. Då levererar alltså denne in moms till staten med 20 000 kronor. Fabrikanten betalar moms till staten med netto 10 000 kronor, grossisten betalar moms med netto 15 000 kronor (45 000 ./. 30 000) till staten och detaljisten betalar moms med netto 22 500 kronor (67 500 ./. 45 000) till staten. Lägger vi ihop den moms som enligt ovan redovisas i varje led blir det: 20 000 + 10 000 + 15 000 + 22 500 = 67 500 kronor. Den moms som en företagare debiterar en annan, blir en avdragspost hos den andre. Det är detta som är den s.k. *övervältringseffekten* eller mervärdeskatteprincipen. Slutkonsument blir alltså t.ex. den privatperson som träffas av det samlade

mervärdet i alla tidigare led när han betalar 337 500 kronor inklusive moms för den vara, exempelvis en lyxbil, som detaljisten tillhandahåller. Momssatsen 25 % motsvarar en "marginal" om 20 % och 20 % av 337 500 kronor blir just 67 500 kronor, dvs. den totala moms som levereras in till staten "led för led".

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

Övervältringseffekten

Råvaruproducent

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

Fabrikant

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

Grossist

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

Detaljist

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

Konsumenten

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

> Förekomsten av konkurrensneutralitet på marknaden med avseende på skatten ligger i första hand i företagens intresse. Konsumenterna kan väl antas vara intresserade av att kunna köpa en vara till lägsta möjliga pris; gärna av en företagare som inte tar ut moms. Företagarna vill naturligtvis att deras konkurrenter också betalar skatt eller snarare att alla som konkurrerar gör det på lika skattemässiga villkor. Därutöver är företagen som har skattskyldiga kunder intresserade av att också själva vara skattskyldiga till moms eftersom deras ingående moms annars inte är avdragsgill – den ökar deras kostnader och deras priser, och ger en skatt-på-skatt (kumulativ) effekt. För företagaren är det

[2] Jfr Prop 1989/90:111 sid 86.

> således väsentligt att – i likhet med konkurrenten – kunna övervältra momsen på nästa led. Skulle han ställas utanför systemet blir ju momsen en kostnad som påverkar resultatet. Momsen i sig skall alltså helst inte utgöra ett kostnadselement som påverkar priset på varan, utan en skatt på ett mervärde ("förädlingsvärde") i varje led fram till slutkonsumenten, som blir bäraren av skatten (momsen) på det totala förädlingsvärdet. Genom övervältringen undviker man således vad som brukar benämnas *kumulativa effekter.*
>
> På de flesta områden är det alltså önskvärt att momsen "slår så generellt som möjligt". På vissa områden har man dock från lagstiftarens sida velat upprätthålla undantag. Genom att undanta hela områden från beskattning antas någon konkurrenssnedvridning inte uppkomma. När undantag förekommer fungerar de som *indirekta subventioner* – utanför statsbudgeten – från statsmakterna. Områden där undantag ansetts önskvärda är framförallt vården och utbildningen. Undantag från momsbeskattning kan även motiveras av rena *administrativa förenklingsskäl*, dvs. när en beskattning skulle kosta för mycket att hantera i förhållande till utfallet.[3]

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

Närmast fortsätter jag framställningen med att beskriva den systematiska uppbyggnaden av momsen. Som nämnts redogör jag för "det nya momssystemet" som gäller fr.o.m. den 1 januari 1991 och återknyter bara till det gamla när det kan vara lämpligt för en jämförelse. En av de viktigaste förändringarna som inträdde den 1 januari 1991 var att samtliga s.k. *reduceringsregler* slopades. Denna förändring tillsammans med det nya tjänstebegreppet, vartill jag återkommer senare i framställningen, medförde en väsentlig basbreddning inom momsbeskattningen. Den 1 januari 1992 återinfördes dock en reducerad skattesats att gälla på vissa begränsade områden, varom mera i kapitel 13.

Här skall också sägas att nämnda basbreddning av momsen den 1 januari 1991 föregicks av vissa ändringar under år 1990.[4] Dessa ändringar skulle också ha kommit den 1 januari 1991, men tidigarelades för att finansiera ändringar på inkomstskattesidan. De tidigarelagda ändringarna var följande.

> Den 1 januari 1990 infördes momsbeskattning för tillhandahållande av vatten från vattenverk samt för tjänster avseende snöröjning, avloppsrening och sophämtning. Tidigare var vattenverken okvalificerat undantagna (jfr avsnitt 6.5.2) från moms och kvalificerat undantag (jfr avsnitt 6.5.2) förelåg för snöröjning, avloppsrening och sophämtning. Beträffande det den 1 januari 1990 likaledes slopade kvalificerade undantaget från momsplikt för omhändertagande och förstöring av vara, se avsnitt 6.3.2.2 angående kommuners sophämtning etc och avsnitt 10.6 angående bl.a. bilskrotning. Vidare slopades den 1 januari 1990 reduceringsreglerna (jfr avsnitt 3.2.1) för serverings- och hotelltjänster (jfr kapitel 13). Den 1 mars 1990 infördes momsskyldighet dessutom för tillhandahållande av serveringstjänster åt den egna personalen, vilket följdes upp med regler om uttagsbeskattning av renodlade personalserveringar (jfr avsnitt 6.4.3.1) den 1 januari 1991. Den 1 mars 1990 momsbelades – med undantag för flygbensin och flygfotogen (jfr avsnitt 6.2.8) – hela energiområdet. Särskilt för fjärrvärmeverken gällde dock undantag från moms året

[3] Jfr Prop 1989/90:111 sid 87 och 88.
[4] Jfr SFS 1989:1027; Prop 1989/90:50.

ut 1990. Undantaget på energiområdet före den 1 mars 1990 var av s.k. kvalificerat slag (jfr avsnitt 6.5.2).

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

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

Del 1 innehåller alltså såväl de materiella som de aministrativa reglerna i sammandrag.

I del 2 går jag djupare in i att försöka förklara de materiella reglerna (främst skattskyldigheten) och i del 3 redogörs särskilt för förfarandereglerna, dvs. de administrativa reglerna (varvid hänvisning sker till de avsnitt i del 1 vari förfaranderegler, regler om fakturering, redovisning etc berörs). Jag avslutar i del 4 med en (mycket) översiktlig sammanfattning av den svenska momslagstiftningen på engelska. Det är en översikt som främst skall ses som en ordlista, till stöd för den som i vardagssituationen (vid telefonkontakter etc) behöver uttrycka sig på engelska om det svenska momssystemet.

Som nämnts i förordet tas hänsyn till de nya regler (NML) som träder i kraft den 1 juli 1994. En översiktlig redogörelse sker under SOU 1992:6 i kapitel 14 så att man kan orientera sig snabbt angående inom vilka områden förändringar sker. I den löpande texten i respektive kapitel i boken anges detaljerna härvidlag. Meningen är att man skall kunna använda förevarande arbete beträffande affärshändelser avseende tiden såväl före (ML) som efter (NML) den 1 juli 1994. I stort sett innebär NML inte någon större materiell förändring vad avser beskattningens omfattning etc. Det är i stället främst fråga om en teknisk översyn som innebär en annan lagteknisk uppbyggnad i vissa avseenden. Eftersom ML är mera svåröverskådlig (vilket ju föranledde införandet av NML i stället) hänvisas i noter till den löpande texten i första hand till ML. I kapitel 14 finns i en tabellöversikt en "nyckel" mellan ML och NML. I den löpande texten försöker jag ange i vilka avseenden NML ändå innebär materiella förändringar, vilket även – som alltid – kommer att styras upp av rättsutvecklingen.

Liksom i förordet erinrar jag om att när jag talar om det nya momssystemet (eller momsreformen) avses om inget annat sägs de förändringar som hade stor materiell betydelse och som trädde i kraft den 1 januari 1991. NML

däremot innebär inte så stora materiella förändringar att man kan tala om ett nytt system.

Del 1

1. Skattskyldighet – en översikt

1.1 Allmänt

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

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

Vilka är då förutsättningarna för momsskyldighet?

Momsskyldig blir den som inom landet "i yrkesmässig verksamhet omsätter skattepliktig vara eller tjänst".[5] Denna ordalydelse i momslagen återger

[5] Jfr 2 § första stycket 1 ML.

den rättsliga grunden för nästan all momsbeskattning. Detta är alltså "kärnan" i begreppet skattskyldighet. För, i huvudsak, omsättning utom landet föreligger export, vartill jag återkommer i kapitel 9.

Skattskyldighet, begrepp/"beståndsdelar"

Beståndsdelarna i begreppet momsskyldighet är alltså: 1. "i" 2. "yrkesmässig" 3. "verksamhet" 4. "omsätter" 5. "skattepliktig vara eller tjänst". Annorlunda uttryckt: minst en skattepliktig vara eller tjänst skall omsättas i en yrkesmässig verksamhet för att momsskyldighet skall uppkomma. Uppdelningen 1–5 skall emellertid framhäva att varje del – t.o.m., som vi skall se nedan, ordet "i" – är lika viktig; *ingen skattskyldighet till moms utan att samtliga fem rekvisit är för handen*. Angående punkt 5 får emellertid framhållas "undantag" för fall av s.k. teknisk skattskyldighet (jfr avsnitt 6.5.2). Det vill säga, skattskyldighet till moms kan avse omsättning av vissa icke skattepliktiga varor eller tjänster. För enkelhetens skull får detta dock vara underförstått när jag talar om det femte rekvisitet. I avsnitt 6.5.2 framgår att införandet av NML den 1 juli 1994 innebär att den tekniska skattskyldigheten (dvs. avdragsrätt för ingående moms avseende förvärv trots avsaknaden av utgående moms i företagets egna omsättning) ersätts med en rätt till återbetalning (jfr även avsnitt 2.1) av moms, vilket endast innebär en lagteknisk ändring. När nämnda ändring genomförts kommer således med momsskyldighet endast att förstås skyldigheten att betala moms till staten (jfr under SOU 1992:6 i kapitel 14). Momsskyldiga (dvs. de som redovisar utgående moms) kommer givetvis fortfarande att ha "vanlig" avdragsrätt för ingående moms avseende förvärv till sin verksamhet (jfr avsnitt 2.1).

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

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

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

1.1.1 *Skattepliktig vara och skattepliktig tjänst*

Av det ovan sagda torde nu klart framgå att begreppen skatteplikt och skattskyldighet avser olika förhållanden. Att t.ex. en vara är skattepliktig (momspliktig) enligt momslagen behöver inte betyda att ägaren skall momsbeskattas vid en försäljning; som redan konstaterats är skatteplikten endast ett av fem rekvisit som samtliga måste vara uppfyllda för att skattskyldighet till moms skall uppkomma. I dagligt tal sägs emellertid ofta momsplikt fast det egentligen är momsskyldighet man avser. Jag kommer dock att strikt skilja mellan *momsplikt* och *momsskyldighet* i min framställning.

Först konstateras att med *vara* i momssammanhang förstås materiellt ting som inte är fastighet. Materiella ting är allt som går att "ta på" t.ex. möbler, bilar, djur o.s.v. – listan på varor går alltså att göra precis hur lång som helst. Dessutom räknas även gas, värme, ("tillverkad") kyla och elektrisk kraft som vara enligt momslagen.[6] Med *tjänst* förstås allting annat än vara eller fastighet, som kan tillhandahållas i en yrkesmässig verksamhet.[7] I avsnitt 6.2.2 framgår att enligt NML som träder i kraft den 1 juli 1994 skall varubegreppet innefatta fastigheter (jfr under SOU 1992:6 i kapitel 14). Detta är endast en lagteknisk ändring och av avsnitt 6.2.1 framgår att bedömningen av vad som utgör en tjänst i momssammanhang inte påverkas härav.

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

Liksom tidigare gäller en generell momsplikt för varor med undantagen särskilt angivna i lagen. Momsplikten för tjänster följde tidigare av den s.k. enumerationsprincipen, dvs. de tjänster som medförde momsplikt räknades upp särskilt i lagen. Tjänster som inte räknades upp var alltså momsfria (s.k. tysta undantag). Numera (fr.o.m. 1/1 1991) är även tjänsterna generellt momspliktiga med undantagen särskilt angivna i lagen. Därmed gäller alltså såväl för varor som för tjänster en i princip generell momsplikt.[8] Undantagen från momsplikt för varor och tjänster räknas upp i 8 § ML (jfr avsnitten 6.2.1.1–6.2.8.1).

> Enligt NML (jfr under SOU 1992:6 i kapitel 14) som träder i kraft den 1 juli 1994 skall momsplikten och undantagen från momsplikt gälla själva omsättningen av varor och tjänster, och inte, som enligt ML, de omsatta varorna eller tjänsterna som sådana. Emellertid innebär NML enbart en lagteknisk förändring och ingen förändring beträffande omfattningen av momsbeskattningen. Momsplikten och undantagen från densamma kopplas i och för sig till omsättningen, men fortfarande måste man ju göra bedömningen att en omsättning momsmässigt föreligger och inte t.ex. ett utlägg (jfr avsnitt 6.4.4), innan det överhuvudtaget blir intressant att gå in på frågan om det är fråga om en momspliktig eller momsfri omsättning. Därmed blir det också fortfarande fråga

[6] Jfr 7 § andra stycket första meningen ML.
[7] Jfr 7 § sista stycket ML.
[8] Jfr 7 § första stycket ML.

om att fem rekvisit skall vara uppfyllda för att momsskyldighet skall anses föreligga (jfr avsnitt 1.1 och även avsnitt 6.4.2.2).

NML innebär, som nämnts, ingen materiell skillnad i beskattningens omfattning. Dock kan man enligt min mening säga att NML något förstärker en av momsbeskattningens grundprinciper, nämligen att momsplikten bedöms utifrån tillhandahållarens prestation och inte efter karaktären hos den slutliga prestationen.

Genom att momsplikten och undantagen skall gälla själva omsättningen av varor och tjänster förstärks denna princip. Notera att vad som sägs i avsnitt 2.2 (den s.k. Teli-domen) om avgörande av momsplikten för en vara med utgångspunkt i förvärvarens verksamhet när det gäller bedömning av rätten till avdrag för s.k. fiktiv moms utgör ett undantag från nu nämnda princip.

Se för övrigt särskilt under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 2.2 och under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.3.3 i vad mån NML innebär en förändring av gällande rätt beträffande fiktivt avdrag i förhållande till vad som enligt ML ansetts gälla enligt den s.k. Teli-domen.

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

1.1.2 *Verksamhet*

Vad utgör en *verksamhet* enligt momslagen?

I det "gamla momssystemet" (före 1/1 1991) utgjorde begreppet verksamhet i momslagen detsamma som begreppet förvärvskälla i kommunalskattelagen (KL). Numera sker inte sådan hänvisning och verksamhetsbegreppet motsvarar därmed inte längre förvärvskällebegreppet. I stället ges begreppet verksamhet i momssammanhang samma innebörd som motsvarande begrepp i den nya lydelsen av 18 § KL.[9] Av nämnda lagrum framgår att verksamheter som har en naturlig anknytning till varandra betraktas som en enda verksamhet.[10] I sammanhanget får nämnas att förvärvskällebegreppet i KL renodlats den 1 januari 1994[11] och att endast en förvärvskälla i huvudsak numera föreligger i inkomstslaget näringsverksamhet (även för fysiska personer och handelsbolag och inte bara för aktiebolag etc). Begreppen aktiv och passiv näringsverksamhet har i samband härmed utmönstrats ur KL. Därvidlag inträffade också den förändringen att uttrycket "verksamheter som har naturlig anknytning till varandra" inte längre finns med i KL. Detta föranleder emellertid ingen förändring för momsens vidkommande enligt min mening. Förändringen av förvärvskällebegreppet tar ju inte sikte på momsen och

[9] Jfr Prop 1989/90:111 sid 214.
[10] Jfr 18 § fjärde stycket första meningen KL.
[11] Jfr 18 § KL; SFS 1993:1541; Prop 1993/94:50.

momslagen har fortfarande kvar sitt uttryck verksamhet. Även efter den 1 januari 1994 är det alltså begreppet "naturlig anknytning" som avgör om skilda aktiviteter utgör en och samma verksamhet eller olika verksamheter.

Begreppet verksamhet definieras inte (se dock exemplifieringen i avsnitt 8.1). Begreppet kan emellertid generellt sägas ha den innebörd man i vardagligt tal ger det; det är fråga om att någon gör någonting. Sveas borstbinderi utgör alltså ett typexempel på vad som menas med en verksamhet enligt momslagen.

I avsnitt 8.1, i samband med redogörelsen för olika företagsformer, återkommer jag till verksamhetsbegreppet och redogör då för begreppets förhållande till förvärvskällebegreppet i KL. Förvärvskällebegreppet har emellertid, som nämnts, inte längre (fr.o.m 1/1 1991) någon självständig betydelse för begreppet verksamhet i momslagen, varför jag stannar vid nämnda bestämning av verksamhetsbegreppet.

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

Vad jag vill framhäva är dock att förefintligheten av ett *fast driftställe* (binderiet) i Sverige medför att inkomstbeskattningen sker här oavsett om den skattskyldige är bosatt här eller ej.[12] Detta synsätt överensstämmer också med innehållet i OECDs standardmall till dubbelbeskattningsavtal (det s.k. modellavtalet).

Med fast driftställe för näringsverksamhet avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken verksamheten helt eller delvis bedrivs. Uttrycket fast driftställe innefattar särskilt:

- plats för företagsledning,
- filial,
- kontor,
- fabrik,
- verkstad,
- gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar,
- plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet,
- fastighet som utgör omsättningstillgång i näringsverksamhet.

Fast driftställe anses också föreligga, om någon är verksam för näringsverksamheten här i Sverige och har fått och regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal för verksamhetens innehavare.

Fast driftställe anses däremot inte föreligga enbart av det skälet att någon bedriver affärsverksamhet här genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant, om denne därvid bedriver sin sedvanliga affärsverksamhet.

[12] Jfr 53 § 1 mom a och första stycket punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL.

> Ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar (jfr även avsnitt 6.3.2.4) skall anses som intäkt av näringsverksamhet som här bedrivits från fast driftställe, om ersättningen skall hänföras till intäkt av näringsverksamhet och om den härrör från en här i riket från fast driftställe beriven näringsverksamhet.[13]

Det normala är att momsbeskattning sker av verksamheter som också inkomstbeskattas här i Sverige, dvs. omsättningen (leveransen eller tillhandahållandet) sker från ett fast driftställe här. En utländsk juridisk person eller en i utlandet bosatt svensk eller utländsk medborgare momsbeskattas alltså för momspliktig omsättning från ett fast driftställe här på samma sätt som inländska juridiska personer och fysiska personer bosatta i Sverige. Detsamma gäller avseende inkomster från fastighet belägen här när det är fråga om frivilligt inträde i momssystemet för uthyrning av rörelselokal m.m. (jfr avsnitt 6.2.2.1). Emellertid kan även momsbeskattning ske av utländska företagare för omsättning som de företar när de, utan att fördenskull ha fast driftställe (eller fastighet) här, "är" i Sverige (jfr avsnitt 6.3.2.4).

Notera att ett handelsbolag eller kommanditbolag är juridiska personer i momssammanhang, men inte i inkomstskattesammanhang. Detta torde emellertid inte ha någon praktisk betydelse. Även om ett handelsbolags (eller kommanditbolags) delägare inte inkomstbeskattas i Sverige, behöver inte momsbeskattning för handelsbolagets verksamhet här ske enligt reglerna för utländska företagare (jfr avsnitt 6.3.2.4). Det är ju ett i Sverige registrerat handelsbolag och momsmässigt ses det som en juridisk person, varför momsbeskattning sker av inkomster från fast driftställe här. Inkomsterna utgör ju då definitionsmässigt skattepliktiga intäkter av näringsverksamhet inkomstskattemässigt och således föreligger yrkesmässighet (jfr avsnitt 1.1.3) momsmässigt trots att (de utländska) delägarna i handelsbolaget kanske undgår inkomstbeskattning i Sverige på grund av bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal.

Redan här skall nämnas det för momsen speciella begreppet blandad verksamhet. Om viss del av av verksamhet innebär momspliktig omsättning (och/eller medför s.k. teknisk skattkyldighet – jfr avsnitt 6.5.2) och viss del innebär momsfri omsättning talar man om en blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4). I avsnitt 6.3.4.1 redogörs för de begränsningar i avdragsrätten för ingående moms som föreligger för en blandad verksamhet.

1.1.3 *Yrkesmässighet*

Vad konstituerar *yrkesmässighet*?

Tidigare (före 1/1 1991) ansågs en verksamhet yrkesmässig enligt momslagen när inkomsten därav utgjorde skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet,

[13] Jfr punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL.

(konventionellt beskattad) annan fastighet eller rörelse enligt kommunalskattelagen. Genom inkomstskattereformen har nämnda inkomstslag (jordbruk, annan fastighet och rörelse) ersatts av ett gemensamt begrepp, näringsverksamhet. På inkomstskattesidan finns numera endast inkomstslagen tjänst, kapital och näringsverksamhet; inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet har "uppgått" i kapital.[14]

En verksamhet anses numera som yrkesmässig enligt momslagen när inkomsten utgör *skattepliktig* intäkt av *näringsverksamhet* enligt kommunalskattelagen eller lagen om statlig inkomstskatt. Detta är alltså "kärnan" i vad som förstås med yrkesmässighet i momssammanhang. Näringsverksamhet har ersatt "det gamla" begreppet rörelse. Begreppet näringsverksamhet definieras som en *yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet*. Därmed ansluter begreppet näringsverksamhet till de krav som tidigare utbildats i rättspraxis för att rörelse skall anses föreligga.[15] Enligt praxis föreligger näringsverksamhet om verksamheten i fråga 1. har en viss *varaktighet* (avgränsningen mot det gamla begreppet inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet), 2. bedrivs med *självständighet* (avgränsningen mot inkomst av tjänst) och 3. har ett *vinstsyfte* (avgränsningen mot hobbyverksamhet, som tidigare inte inkomstbeskattades men numera "tillhör" inkomstslaget tjänst). Notera att såväl intäkter från en i utlandet belägen gren (filial) av en rörelse inom riket som den svenske företagarens intäkter från en av dennes i utlandet självständigt bedrivna (från verksamheten i Sverige fristående) verksamhet numera beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet,[16] vilket innebär att yrkesmässighet enligt momslagen föreligger även för inkomster från företagets fristående verksamheter i utlandet (jfr under Huvudregeln i avsnitt 9.2). Tidigare (före taxeringsåret 1992, dvs. i normalfallet avseende inkomster uppburna före den 1 januari 1991) skedde inkomstbeskattningen i sistnämnda fall i en särskild förvärvskälla i inkomstslaget kapital, varför yrkesmässighet enligt momslagen då inte förelåg. Se i detta sammanhang angående export i avsnitt 9.2.

> Jordbruksverksamhet och skogsbruk momsbeskattas liksom tidigare. Beträffande fastighetsområdet föreligger fortfarande som huvudregel undantag från momsplikten (jfr avsnitt 6.2.2) med vissa undantag från undantaget (vilket alltså innebär momsplikt – jfr avsnitten 6.2.2.2–6.2.2.4) och en möjlighet till frivilligt inträde i momssystemet för uthyrning av rörelselokal m.m. (jfr avsnitt 6.2.2.1). Beträffande vad som tidigare benämndes rörelse, dvs. allt inom näringsverksamhet som inte utgjorde jordbruks- eller fastighetsinkomster, har momsbeskattningen utvidgats mest. Här medför det nya tjänstebegreppet (jfr avsnitt 1.1.1) att mycket som tidigare inte kunde momsbeskattas numera blir föremål för beskattning. Konstaterar man att omsättning sker som skall "rörelsebeskattas" inkomstskattemässigt, skall det som omsätts också momsbeskattas om det inte är fråga om omsättning av en vara eller tjänst som undantas från momsplikt (jfr avsnitten 6.2.1.1–6.2.8.1).

Svea har startat borstbinderiet med ambitionen att hon skall kunna leva på

[14] Jfr Prop 1989/90:110 sid 295 och 649.
[15] Jfr 21 § KL, Prop 1989/90:110 sid 648 och Prop 1989/90:111 sid 207.
[16] Jfr Prop 1989/90:110 sid 649.

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

Eftersom Sveas verksamhet utgör näringsverksamhet, är verksamheten yrkesmässig enligt momslagen. Notera att det civilrättsliga begreppet näringsidkare är vidare än det skattemässiga. Enskild näringsidkare är nämligen, enligt förarbetena till bokföringslagen, "var och en som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art":[17] något krav på vinstsyfte finns alltså inte civilrättsligt för att näringsverksamhet skall anses föreligga. Jämför härvidlag även vad som sägs i avsnitt 8.4 angående gränsdragningen mellan enkla bolag och handelsbolag.

Särskilt beträffande juridiska personer (jfr avsnitt 1.1) framgår i avsnitt 6.3.1 att deras inkomster inte kan beskattas som annat än näringsverksamhet.

> Juridiska personer är därför yrkesmässiga (jfr avsnitt 6.3.1) och sålunda momsskyldiga från och med den första kronan vid omsättning av varor och tjänster som är momspliktiga eller som är kvalificerat undantagna från momsplikt (jfr ang. teknisk skattskyldighet i avsnitt 6.5.2).

Som framgår under Yrkesmässighet under SOU 1992:6 i kapitel 14 medför införandet av NML den 1 juli 1994 att yrkesmässigheten starkare knyts an till inkomstskatten och i princip alltid anses som yrkesmässig när intäkterna av verksamheten utgör skattepliktig intäkt av näringsverksamhet. Som en följd härav överförs enligt vad som sägs under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.3.3 vissa inskränkningar av yrkesmässighetsbegreppet enligt ML i NML till undantagen från momsplikten.

1.1.4 *Omsättning*

Med *omsättning* förstås enligt momslagen i princip att vara levereras i samband med försäljning eller att tjänst utförs eller förmedlas (tillhandahålls) mot vederlag.[18] Detta är alltså "kärnan" i begreppet omsättning enligt momslagen. Med försäljning eller tillhandahållande likställs byte.[19]

Vidare sägs att med omsättning också förstås, att betalning uppbärs i förskott eller a conto för beställd vara eller tjänst (jfr avsnitt 6.4.6) samt att vara eller tjänst uttas (angående s.k. *uttagsbeskattning* se även avsnitten 1.1.5 och 6.4.3).[20]

Att Svea säljer borstar innebär att hon omsätter skattepliktiga varor, "leve-

[17] Jfr Prop 1989/90:110 sid. 543.
[18] Jfr första stycket första meningen punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML.
[19] Jfr första stycket andra meningen punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML.
[20] Jfr första stycket första meningen punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML.

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

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

Notera att skattskyldighetens inträde i förskotts- eller a contosituationerna är beroende av att betalning erhålls (uppbärs), dvs. inflyter kontant eller på annat sätt kommer den momsskyldige till godo. Det räcker således inte med att kunden ställer ut en revers (enkelt skuldebrev), eftersom det inte räknas som att betalning skett kontant. I sådant fall uppkommer skattskyldigheten före leverans eller tillhandahållande av beställd vara eller tjänst i den takt kunden betalar av på reversen. Utfärdande av ett löpande skuldebrev liksom utställande av t.ex. en check torde däremot utgöra kontant betalning.

1.1.4.1 Skattskyldighet, när?

Omsättningsbegreppet är helt avgörande för när i tiden som skattskyldighet till moms anses uppkomma. Skattskyldigheten inträder när vara levereras, tjänst tillhandahålls eller uttag sker. Vidare sägs att om vederlag för beställd vara eller tjänst dessförinnan erhålls, inträder skattskyldigheten redan när beloppet helt eller delvis inflyter kontant eller på annat sätt kommer vederbörande till godo, detta är alltså förskottssituationen.[21]

> Det finns också en särskild stoppregel i samband med förskott, vilken aktualiseras när en vara eller tjänst som är undantagen blir momspliktig (jfr avsnitt 6.4.6).

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

Angående skattskyldighetens inträde vid auktioner se avsnitt 6.5.1.1 och inom byggområdet avsnitt 11.3.

Notera att t.ex. uthyrningstjänster tillhandahålls successivt och att skattskyldigheten därmed också inträder successivt, vilket innebär att moms skall

[21] Jfr 4 § första stycket första och andra meningen ML.

tas ut efter olika momssatser om avtalstiden sträcker sig över tidpunkten för ikraftträdande av en momssatsändring (jfr avsnitt 6.4.2.2). Detsamma gäller om förskott eller a conto för en beställd vara (eller tjänst) uppburits före en momssatsändring. Då gäller den gamla momssatsen för beloppet som uppburits i förskott eller a conto och den nya momssatsen för återstående del av köpeskillingen om leveransen av varan sker efter det att momssatsändringen trätt i kraft.

1.1.5 *Rekvisitet "i"*

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

Sveas binderi utgör en verksamhet, vilken hon självständigt skall driva under överskådlig tid. Dessutom är det inte fråga om någon ideell verksamhet, utan hon har syftet att den skall gå med vinst. Det är alltså fråga om en yrkesmässig verksamhet.

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

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

Momsbeskattning sker alltså när en momspliktig vara eller tjänst omsätts "i" en yrkesmässig verksamhet. En huvudregel härvidlag är att när samtliga fem (5) rekvisit för momsskyldighet sålunda är uppfyllda (jfr även avsnitt 1.1) sker momsbeskattning oberoende av huruvida avdragsrätt för ingående moms förelegat för varor som omsätts eller, vid utförande av en tjänst, för tillgångar som används i samband därmed. Som vi skall se i avsnitt 2.1 "föder" momsskyldigheten avdragsrätten och inte tvärtom. T.ex. framgår av avsnitt 6.3.3 att ett bussreseföretag, som inte ens till någon del har haft avdragsrätt för ingående moms avseende en buss som förvärvades före den 1 januari 1991 – dvs. när personbefordran (jfr avsnitt 6.2.5) inte utgjorde en momspliktig tjänst och sålunda varken momsskyldighet eller avdragsrätt förelåg – ändå är momsskyldigt för en utförsäljning av samma buss i dag (se även i avsnitt 6.3.3 angående Nya regler (NML) den 1 juli 1994). Beträffande s.k. blandad verksamhet som omnämnts i avsnitt 1.1.2 gäller vidare enligt vad som sägs i avsnitt 6.3.4 att momsbeskattning sker "fullt ut" vid försäljning av en vara,

och således utan någon begränsning med hänsyn till i vilken mån avdragsrätt för ingående moms vid det egna förvärvet av varan i fråga förelegat.

Undantag förekommer dock från nyssnämnda huvudregel. I avsnitt 6.4.3 förutsätts nämligen för s.k. uttagsbeskattning av varor som t.ex. tas ut ur verksamheten för privat bruk eller överlåts till ett pris under marknadsvärde, att avdragsrätt för ingående moms förelegat för företagaren vid dennes förvärv av just den varan. Om bussreseföretaget som inte fick lyfta moms vid sitt förvärv av bussen ger bort densamma i dag, sker ingen momsbeskattning överhuvudtaget, eftersom uttagsbeskattning inte är möjlig enligt vad nyss sagts. Om företaget däremot säljer samma buss för ett pris under dess marknadsvärde, momsbeskattas det för uppburet belopp men någon momsmässig uttagsbeskattning sker inte av mellanskillnaden upp till marknadsvärde av nyss nämnda orsak. Om bussföretaget efter den 1 januari 1991 har inköpt en ny motor till samma buss, sker ej heller någon uttagsbeskattning enligt vad nu sagts om bussen överlåts för ett pris under marknadsvärde. Att företaget fått lyfta moms vid förvärvet av motorn förändrar ju inte det faktum att det inte var berättigat till momsavdrag för förvärvet av bussen i vilken motorn nu ingår. Skulle däremot motorn försäljas under dess marknadsvärde uttagsbeskattas bussreseföretaget momsmässigt för mellanskillnaden upp till marknadsvärdet för motorn. Enligt vad som sägs under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.3.3 kan enligt NML momsplikt, och sålunda även uttagsbeskattning, ske vid överlåtelse av bussen till ett pris under marknadsvärde, eftersom motorbytet skett med avdragsrätt – förutsatt att en värdehöjning av bussen då skett enligt vad som sägs i nämnda avsnitt.

Ett helt annat undantag från ifrågavarande huvudregel gäller exklusivt beträffande fordon som momsmässigt betecknas som personbilar (och beträffande motorcyklar). Enligt vad som sägs i avsnitt 10.3 föreligger nämligen momsskyldighet för försäljning av personbil (eller motorcykel) endast om rätt till avdrag för ingående moms förelegat vid anskaffningen av fordonet i fråga. Om bussen enligt exemplet ovan i föregående stycke som förvärvades före den 1 januari 1991, dvs. när bussresor inte var momspliktiga, har en totalvikt om högst 3 500 kilogram är det enligt momslagen en personbil (jfr avsnitt 10.1). Då momsbeskattas bussreseföretaget överhuvudtaget inte för en överlåtelse av bussen i dag. Eftersom bussen är personbil och rätt till momsavdrag ej förelåg vid förvärvet, sker nämligen enligt vad som sägs i avsnitt 10.3 varken momsbeskattning för uppburet belopp eller uttagsmässigt i sådant fall.

Se i förevarande sammanhang även under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.3.3.

1.2 Sammanfattning skattskyldighet

Huruvida skattskyldighet till moms skall anses föreligga eller ej kan, mot bakgrund av vad ovan sagts, bedömas/angripas från olika infallsvinklar. Det

ger sig vanligtvis av den verkliga situationen var det "brister", om momsskyldighet inte kan anses föreligga. Saknas t.ex. vinstsyfte med verksamheten, är det inte fråga om näringsverksamhet (i vart fall inte för en fysisk person) och därmed inte heller yrkesmässighet, varför momsskyldighet inte uppkommer. Är det fråga om försäljning av en "privat" tillgång, är det inte en omsättning "i" verksamheten och således uppkommer inte någon skattskyldighet av denna anledning. Endast om svaret blir ja på samtliga av följande frågor föreligger skattskyldighet till moms:

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

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

2. Avdragsrätt

2.1 Allmänt

Som nämnts, se under Inledning ovan, är begreppet skattskyldighet centralt i momslagen, bl.a. är avdragsrätten för moms avhängig skattskyldigheten. I princip föreligger med vissa begränsningar avdragsrätt för ingående moms (inköpsmoms) avseende förvärv (eller import) för en verksamhet som medför momsskyldighet.[22] Den som inte är skattskyldig till moms har inte heller någon avdragsrätt för ingående moms. (Avdragsrätten vid import återkommer jag till i avsnitt 9.3.) Av avsnitten 1.1 och 6.5.2 framgår emellertid att med skattskyldighet avses även s.k. teknisk skattskyldighet: dvs., omsättning av vissa från momsplikt (kvalificerat) undantagna varor och tjänster medför inte någon begränsning av avdragsrätten för ingående moms avseende förvärv till verksamheten. I avsnitt 6.5.2, under Nya regler (NML) den 1 juli 1994, framgår att införandet av NML den 1 juli 1994 innebär att den tekniska skattskyldigheten ersätts med en rätt till återbetalning av moms, vilket endast innebär en lagteknisk ändring (jfr under SOU 1992:6 i kapitel 14). "Vanlig" avdragsrätt för ingående moms kommer således endast att gälla för verksamhet som är momsskyldig, dvs. där omsättning av varor och tjänster innebär en skyldighet att betala moms till staten (jfr avsnitt 1.1).[23] Någon materiell förändring är inte avsedd med införandet av "återbetalningsrätten" i NML enligt ovan. Ansökan om återbetalning av ingående moms skall följa samma bestämmelser som yrkande om avdrag för ingående moms och ske i samma deklaration. Någon uppdelning mellan å ena sidan ingående moms i en verksamhet som avser momspliktig omsättning och som därför medför avdragsrätt och å andra sidan ingående moms i en verksamhet som medför återbetalningsrätt skall inte heller behöva ske.[24] När jag i fortsättningen talar om avdragsrätt för ingående

[22] Jfr 17 § första stycket ML.
[23] Jfr 8 kap NML.
[24] Jfr Prop 1993/94:99 sid 106 och 253.

moms avses alltså givetvis även, i förekommande fall (dvs. beträffande förvärv efter den 1 juli 1994 till verksamhet med omsättning av kvalificerat undantagna varor och tjänster), "återbetalningsrätten".

Notera att kravet att förvärv eller import skall vara "för verksamhet som medför momsskyldighet" innebär att utrymmet för avdrag för ingående moms kan vara snävare än vad som gäller beträffande driftkostnader vid inkomsttaxeringen. Se härvidlag särskilt vad som sägs om stöld som driftförlust kontra avdrag för ingående moms under Stöld – avdragsrätt? i avsnitt 6.3.4.2 och vad nedan i detta avsnitt sägs om tvist angående aktier.

Nämnda krav kan också innebära att momsen medger ett vidare utrymme för avdrag än vad inkomstskatten gör. Momsmässigt förekommer i vissa fall avdragsförbud (jfr avsnitt 2.3 och kapitel 7). Dessa förbud innebär i vissa fall en begränsning i förhållande till inkomstskatten. Så är fallet beträffande förvärv av personbilar (jfr avsnitten 7.4 och 10.2). Emellertid saknas koppling mellan t.ex avdragsbegränsning inkomstskattemässigt och avdragsförbud momsmässigt vad gäller momsbelagda avgifter till arbetsgivarorganisation. Om sådan avgift motsvaras av en förvärvad momspliktig tjänst från organisationen får den momsskyldige företagaren göra avdrag för debiterad ingående moms. Se härvidlag särskilt under Branschföreningar, serviceorganisationer, arbetsgivarorganisationer etc i avsnitt 8.3. På så vis kan man alltså säga att begreppet förvärv för verksamhet som medför momsskyldighet innebär en utvidgning av avdragsrätten momsmässigt i förhållande till inkomstskatten. I andra fall har "utvidgningen" i fråga ingen praktisk betydelse, eftersom det oftast är fråga om förvärv som inte skall momsbeläggas av tillhandahållaren. Se härvidlag särskilt vad som sägs om upphandling av personalvård under Fri sjuk- och hälsovård etc till anställda i avsnitt 7.3 och även nyss nämnda underrubrik i avsnitt 8.3.

Det sagda innebär att det inte alltid är kongruens mellan avdragsrätten inkomstskattemässigt och momsmässigt, men oftast sammanfaller ändå momsens begrepp förvärv eller import för verksamhet som medför momsskyldighet med inkomstskattens grundläggande krav för avdragsrätt, nämligen att avdrag får göras för alla omkostnader för intäkternas förvärvande eller bibehållande.[25] Förvärv av privat natur eller som på annat sätt är "rörelsefrämmande" är med hänsyn härtill givetvis aldrig avdragsgilla vare sig momsmässigt eller inkomstskattemässigt.

Jag erinrar här också om det i avsnitt 1.1.2 nämnda begreppet blandad verksamhet. Om viss del av av verksamhet innebär momspliktig omsättning (och/eller medför s.k. teknisk skattkyldighet – jfr avsnitt 6.5.2) och viss del innebär momsfri omsättning talar man om en blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4). Av avsnitt 6.3.4.1 framgår att för en blandad verksamhet begränsas avdragsrätten till debiterad ingående moms för förvärv i den mån de kan hänföras till den momspliktiga (eller från momsplikt kvalificerat undantagna – jfr avsnitt 6.5.2) delen i bedriven verksamhet.

Mervärdeprincipen ("övervältringseffekten" – se under Inledning) bygger på tanken att ett avdrag för ingående moms hos företagaren skall åtföljas av att

[25] Jfr 20 § första stycket KL.

denne debiterar utgående moms vid sin utfakturering, och att skyldigheten att betala utgående moms står i proportion till huruvida momsavdrag kunnat ske vid t.ex. förvärvet av ett inventarium som senare vidareförsäljs. Av i första hand avsnitten 6.3.3 och 6.3.4 framgår att denna princip inte alltid upprätthålls.

Av avsnitt 6.3.4 framgår att det inte föreligger någon kongruens mellan avdragsrätten i en blandad verksamhet och skyldigheten att betala utgående moms. Har t.ex. en dator använts dels i en momsskyldig, dels i en momsfri verksamhet ("flera verksamheter") hos den momsskyldige eller i en blandad verksamhet i egentlig mening hos densamme, och avdragsrätten för ingående moms sålunda har varit begränsad vid förvärvet, skall moms ändå debiteras "fullt ut" vid en försäljning av datorn.

Se även i avsnitt 6.3.3 angående begränsningen av momsbeskattningen vid utförsäljning av inventarier o.d. i en icke momsskyldig verksamhet [och under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i samma avsnitt angående vissa förändringar härvidlag genom införandet av NML]. Se i samband härmed även avsnitten 6.4.3 (fall a och b) och 10.3.

När Svea (jfr exemplet i kapitel 1) "säljer den första borsten" blir hon momsskyldig och samtidigt får hon rätt att göra avdrag för ingående moms avseende förvärv till borstbinderiet. Härvid finns inga kopplingar till huruvida Svea inkomstskattemässigt är berättigad till direktavdrag för förvärvet eller om varan ifråga skall aktiveras (läggas upp på plan och skrivas av under flera år).[26] Skillnaden mellan de bokföringsmässiga begreppen omsättningstillgång respektive anläggningstillgång har inte heller någon betydelse för rätten till momsavdrag. Oavsett om det är fråga om förvärv av lagertillgångar, handverktyg, större maskiner etc har alltså Svea alltid rätt att "lyfta" momsen direkt i samband med förvärvet. Den enda likheten härvidlag mellan moms och inkomstskatt är att det måste vara fråga om förvärv för verksamheten. Likaså har Svea, om hon köper t.ex. en maskin på avbetalning, rätt att direkt göra avdrag för momsen på hela köpeskillingen. Inte heller spelar det någon roll för avdragsrätten för debiterad ingående moms vilken momssats (generell eller reducerad) som företagaren själv tillämpar (jfr avsnitt 3.2.1). För förvärv av privat natur eller som på annat sätt är "rörelsefrämmande" får Svea givetvis, i enlighet med vad ovan sagts, inget momsavdrag.

I likhet med frågan om när skattskyldigheten inträder är det också här fråga om att omsättningen styr. Svea har rätt att göra avdrag för ingående moms för varor och tjänster som hon köper till binderiet. Avdragsrätten speglar den ena sidan av omsättningsbegreppet, skattskyldigheten den andra. Den som säljer t.ex. tråd, trämaterial och inventarier till Sveas borstbinderiverksamhet blir momsskyldig i samband med att leveransen sker och skall således erlägga utgående moms. Svea får göra avdrag för momsen som ingår i leverantörens pris.

[26] Jfr Prop 1968:100 sid 138.

På motsvarande sätt som när skattskyldighet inträder (jfr avsnitt 1.1.4), blir den som betalar i förskott eller a conto för en skattepliktig vara eller tjänst som vederbörande beställt berättigad att göra avdrag för ingående moms.[27]

Det bör uppmärksammas att ett formellt krav föreligger av innebörd att avdrag för ingående moms alltid skall styrkas av en "momsbärande faktura", dvs. momsdebitering skall framgå av en inköpsfaktura, avräkningsnota eller motsvarande handling (jfr även avsnitten 3.2 och 3.4).[28] Svea har alltså i princip inte rätt att få tillbaka den ingående moms som hon betalar i samband med förvärv till borstbinderiet, om hon inte mottagit en momsbärande faktura från leverantören (jfr angående faktureringsskyldighet avsnitt 3.2).[29] Mellan skattskyldiga föreligger en obligatorisk dokumentationsskyldighet (faktureringsplikt) även avseende kreditaffärer. Beträffande icke avdragsgilla transaktioner behöver köparen dock ingen ytterligare dokumentation än den som förekommer i form av kassaregisterkvitton, paragonnotor o.d.[30]

Sammanfattningsvis är det för att bedöma avdragsrätten alltså viktigt att konstatera om ett visst förvärv sker till en momsskyldig verksamhet eller ej. Antag att en företagare är inblandad i en tvist som gäller aktier som företaget hävdar äganderätt till. Företagaren har i samband med tvisten momsutgifter för juridisk rådgivning (jfr avsnitt 6.2.4) och frågan är om avdrag för ingående moms skall medges. I ett sådant fall föreligger inte avdragsrätt om företagaren bedriver värdepappershandel (jfr avsnitt 6.2.4) och tvisten gäller aktier i den verksamheten. Förvärvet av juridisk rådgivning sker ju då inte för en momsskyldig verksamhet. Däremot torde avdragsrätt för ingående moms avseende de inköpta juridiska tjänsterna föreligga för företagaren om aktierna är näringsbetingade – dvs. s.k. organisationsaktier (t.ex. aktier i andra företag med vilka "koncern" bildas) – och företagaren bedriver momsskyldig verksamhet (ett synsätt som för övrigt också är förenligt med ett förhandsbesked i skatterättsnämnden den 16 december 1993 angående moderbolags försäljning av dotterbolagsaktier och den eventuella påverkan det skulle ha på avdragsrätten i moderbolaget, vilket kommenteras i avsnitt 6.2.4). Skulle tvisten gälla av företagaren hävdad äganderätt till aktier av båda nu nämnda slag får avdrag för ingående moms avseende förvärvade juridiska tjänster ske med de begränsningar som följer av att en blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4.1) föreligger.

Se nedan i avsnitt 3.4 angående när i tiden rätten att i en deklaration göra avdrag för ingående moms uppkommer. I avsnitten 2.4 och 6.3.2.2 redogörs för vissa övergångsbestämmelser beträffande avdragsrätten. I avsnitt 6.3.2.2 belyses för övrigt avdragsrätten i offentlig verksamhet särskilt. Se under I i avsnitt 6.2.1.1 angående avdragsrätten för ingående moms i mäklararvode vid fastighetsförsäljning. I avsnitt 6.3.4.1 behandlas avdragsrätten i s.k. blandad

[27] Jfr 17 § tredje stycket tredje meningen ML.
[28] Jfr första stycket första meningen av anvisningarna till 17 § ML.
[29] Jfr Prop 1968:100 sid 129 och 137.
[30] Jfr Prop 1968:100 sid 128.

verksamhet, varvid även redogörs för vissa "avdragsschabloner". I avsnitt 6.3.4.2 behandlas s.k. godtrosförvärv av ingående moms, varvid även möjligheten att göra momsavdrag för den som utsatts för stöld berörs. I avsnitt 6.4.3 redogörs för kopplingen mellan avdragsrätt för ingående moms och beskattning av uttag av vara för t.ex. privat bruk. I avsnitt 6.4.4 kommenteras avdragsrätten när bidrag mottas i verksamheten samt för fall av s.k. vidarefakturering. I avsnitt 10.2 redogörs för en avdragsschablon beträffande driftkostnader för personbil (eller motorcykel). I avsnitt 11.3 behandlas avdragsrätten för a conton inom byggområdet.

2.2 Avdrag för fiktiv skatt

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

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

För bl.a. detta fall stadgas en rätt för Svea att göra avdrag för s.k. fiktiv skatt (fiktiv moms).[31]

I det pris som Sveas bekante tar anses moms ingå (fiktivt) med 20 %, vilket motsvarar den generella momssatsen ("pålägg") om 25 %. Motsvarande siffror för varor som omfattas av den reducerade momsen (läs: livsmedel) är för år 1992 en procentsats om 15,25 % (motsv "pålägg" om 18 %) och 17,36 % (motsv "pålägg" om 21 %) från och med den 1 januari 1993, se avsnitt 3.2.1 och kapitel 13. Redan här skall nämnas att den "tredje momssatsen" om 12 % som infördes den 1 juli 1993 för vissa tjänster (jfr kapitel 13) inte aktualiseras beträffande fiktivt avdrag, eftersom den inte gäller för (restaurangtjänster och) livsmedel. Fiktivt avdrag ifrågakommer ju endast för varor (se nedan i detta avsnitt) och livsmedel är de enda varor som reducerad moms förekommer för och livsmedel beskattas alltså alltjämt med 21 % (motsv fiktivt avdrag om 17,36 %). Maskinen i fråga omfattas av den generella momssatsen och Svea får alltså för ett belopp motsvarande 20 % av inköpspriset (eller vid byte inbytesvärdet) göra avdrag för s.k. fiktiv skatt. För sådan avdragsrätt uppställs emellertid ett formellt krav av innebörd att Svea måste be säljaren ställa ut en handling som innehåller hans personnummer eller likvärdig upp-

[31] Jfr 17 § åttonde stycket ML och RSV/m 1979:3

gift (namn och adress).[32] Här är alltså inte fråga om någon faktureringsskyldighet (jfr avsnitt 3.2), utan att Svea framför önskemålet att en handling med nämnda uppgifter upprättas. Med en sådan handling som underlag, kan Svea göra avdrag för fiktiv moms i priset (dvs. i "vederlaget").

Rätten till avdrag för fiktiv moms gäller inte bara vid förvärv från privatpersoner. Om exempelvis ett sjukhus säljer en bokhylla (inventarium) till en möbelaffär sker detta utan att moms debiteras oavsett i vilken regi sjukhuset bedrivs (jfr under Utrangerade eller "förstörda" varor i avsnitt 6.3.3). Möbelaffären får dessutom göra avdrag för fiktiv moms för förvärvet (eftersom bokhyllan är en skattepliktig vara), om säljaren är privatperson, enskild företagare, aktiebolag, handelsbolag, kommanditbolag, ekonomisk förening, ideell förening eller något annat privaträttsligt subjekt. Det avgörande är att köparen själv är momsskyldig (vilket ju bedrivande av möbelaffär medför) och att det är fråga om förvärv av en momspliktig vara från någon som inte är momsskyldig för sin omsättning av varan.[33] Det måste vidare utgå ett vederlag, dvs. ett likvidflöde (kontant betalning) från köparen till säljaren av varan i fråga för att fiktiv avdragsrätt skall föreligga (jfr ang. kontant betalning, avsnitt 1.1.4). Säljaren skall dessutom själv inte ha haft rätt till momsavdrag för sitt förvärv av varan, vilket ju också är fallet med ett privaträttsligt drivet sjukhus. Syftet med fiktiv avdragsrätt för en momsskyldig förvärvare av en vara är nämligen att en s.k. kumulativ effekt ("skatt-på-skatt-effekt") elimineras. Om emellertid det säljande sjukhuset varit kommunalt, landstingskommunalt eller statligt, hade köparen däremot inte erhållit fiktivt avdrag för varan. Detta eftersom kommuner har avdragsrätt för all ingående moms och staten kompenseras för momsen i sina samtliga inköp (jfr avsnitt 6.3.2.2). Kommunerna skall dock ersätta staten för åtnjutna avdrag för ingående moms avseende förvärv till momsfri verksamhet, men eftersom denna ersättning skall ske av kommunerna som kollektiv torde kontrollsvårigheter i praktiken medföra att rätt till fiktivt avdrag inte medges när det säljande sjukhuset är kommunalt eller landstingskommunalt.

Vid förvärv från juridisk person förutsätts för köparens avdragsrätt att säljaren utfärdar faktura med angivande av sitt organisationsnummer.[34]

> Notera att avdrag för fiktiv ingående moms endast kan göras för förvärv av momspliktiga varor, vilket innebär att avdrag inte kan ske för förvärv av tjänster, oavsett huruvida tjänsten i fråga är momspliktig eller ej (jfr under III i avsnitt 6.2.1.1 ang. bl.a. förvärv av patent från icke momsskyldig).

Av ett förhandsbesked från regeringsrätten (den s.k. Teli-domen) framgår vidare att frågan om en vara är momspliktig skall avgöras med utgångspunkt i förvärvarens verksamhet. Det förhållandet att en vara är undantagen från momsplikt enligt någon av bestämmelserna i 8 § i momslagen (jfr avsnitt

[32] Jfr sista meningen av anvisningarna till 16 § och första stycket sista meningen av anvisningarna till 17 § ML.
[33] Jfr 17 § åttonde stycket ML.
[34] Jfr första stycket sista meningen av anvisningarna till 17 § ML och sista meningen av anvisningarna till 16 § ML.

6.2.1.1–6.2.8.1), när den överlåts till förvärvaren, inverkar således inte på avdragsrätten för fiktiv moms.[35] Exempelvis en konsthandlare som köper en tavla direkt från konstnären, får alltså göra avdrag för fiktiv moms eftersom tavlan blir momspliktig hos konsthandlaren. Trots att konstnären inte momsbeskattas för sin försäljning av tavlan (jfr under b i avsnitt 6.2.3) har han ju ändå haft momskostnader vid förvärv av penslar, färg etc, och dessa momskostnader har han inte kunnat göra avdrag för i sin allmänna självdeklaration eller i en särskild momsdeklaration. I sitt pris gentemot konsthandlaren har givetvis konstnären med även momsen som ett kostnadselement. Genom att tillerkänna konsthandlaren rätten att göra avdrag för s.k. fiktiv moms undviks att han i sin tur vid försäljning till kunder i konsthandeln tar ut moms på moms (en s.k. kumulativ effekt undviks, vilket är syftet med fiktivt avdrag).

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

I sammanhanget kan nämnas två förhandsbesked av skatterättsnämnden under 1992, vari hänvisning sker till Teli-domen i båda fallen men där man kommer fram till olika slutsatser. Skatterättsnämnden beslutade den 6 april 1992[36] att inte medge ett galleri rätt till fiktivt momsavdrag för inköp av konstverk från konstnären själv med motiveringen, att syftet med bestämmelsen om fiktivt avdrag måste anses innebära "att överlåtelsen inte får ingå i någon verksamhet som är yrkesmässig enligt ML". Förvärv från en yrkesmässig konstnär skulle alltså inte berättiga till fiktivt avdrag. Majoritetens i beskedet uppfattning är enligt min mening inte förenlig med lagtexten. Att säljaren inte är skattskyldig för sin omsättning av varan kan ju bl.a. bero på att han inte är yrkesmässig, men också t.ex. på att varan som överlåts inte är momspliktig. I det andra beskedet den 29 oktober 1992,[37] som också gällde konsthandlande företags förvärv från konstnären själv, "återställdes ordningen" genom att skatterättsnämnden (helt i enlighet med Teli-domen) medgav rätt till fiktivt avdrag och därvid uttalade att kravet på att förvärvet skall ske från någon som inte är skattskyldig för sin omsättning av varan är uppfyllt "oavsett om skälet till att överlåtaren inte är skattskyldig för överlåtelsen är, att denne bedriver en verksamhet som inte är yrkesmässig eller att överlåtelsen sker i en yrkesmässig verksamhet men avser en vara som är undantagen från skatteplikt enligt bestämmelserna i 8 § ML

[35] Jfr RÅ 1988 ref 42.
[36] Jfr SRN den 6 april 1992.
[37] Jfr SRN den 29 oktober 1992.

med anvisningar". RSV överklagade beslutet av den 29 oktober 1992, men regeringsrätten fastställde skatterättsnämndens bedömning i en dom den 12 januari 1994.[38]

Sammanfattningsvis kan bedömningen av huruvida en förvärvare av en vara har rätt till fiktivt momsavdrag eller ej gå till på följande sätt. För det första skall förvärvet av varan ske för en momsskyldig verksamhet och varan skall vara momspliktig i förvärvarens hand. För det andra skall säljaren inte vara skattskyldig till moms för sin omsättning av varan. Beror detta på att säljaren inte är yrkesmässig (vilket är fallet med i första hand privatpersoner) behöver man inte gå vidare i sin undersökning. Köparen får göra fiktivt momsavdrag, eftersom säljaren då inte har haft rätt till avdrag för ingående moms själv vid sitt förvärv. Om säljarens omsättning inte momsbeskattas på grund av att varan inte är momspliktig vid dennes omsättning, har köparen – förutsatt att säljaren själv inte hade rätt till momsavdrag vid sitt förvärv av varan – rätt till fiktivt momsavdrag om undantaget från momsplikt är okvalificerat (jfr avsnitt 6.5.2). I sistnämnda fall är alltså varan momspliktig hos köparen, men okvalificerat undantagen från momsplikt hos säljaren. Notera också att fiktivt avdrag för köparen inte kan godtas om säljaren undantas från momsbeskattning av varan på grund av att denne inte levererat eller fått förskott för den beställda varan, dvs. inte omsatt (jfr avsnitt 6.4.1) densamma.

Se nedan i detta avsnitt under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 angående ändring i rätten till fiktivt momsavdrag i nu berörda hänseende (dvs. med avseende på tolkningen enligt ovan av Teli-domen) genom införandet av NML den 1 juli 1994.

Se särskilt i avsnitt 6.2.8.1 angående fiktiv moms i samband med verksamhetsöverlåtelse och i avsnitt 6.4.4 angående avdrag för fiktiv moms vid förvärv av pantsatta varor. Se även i avsnitt 6.4.3 angående kopplingen mellan avdragsrätt för ingående moms och beskattning av uttag av vara för t.ex. privat bruk.

Avdragsrätt för fiktiv moms föreligger inte vid förvärv av en vara som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina, om varans inköpspris understiger 175 % av metallvärdet på inköpsdagen av det guld, silver eller platina som ingår i varan. Detsamma gäller i fråga om skrot, avfall eller annan liknande vara, som innehåller guld, silver eller platina.[39]

Beträffande fiktivt avdrag under vissa förutsättningar för förvärv av vara från den som bedriver verksamhet under s.k. rörelseliknande former etc, se avsnitt 6.3.2.1.

Beträffande fiktivt avdrag för försäkringsbolag avseende övertagande av vara i samband med skadereglering, se avsnitt 6.3.2.3.

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

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

[38] Jfr RR-dom mål nr 5928–1992.

[39] Jfr 18 § fjärde stycket ML.

Angående dokumentationskrav för rätt till fiktivt avdrag vid inköp på auktion, se avsnitt 6.5.1.1.

Nya regler (NML) den 1 juli 1994

Genom införandet av NML den 1 juli 1994 är en nödvändig förutsättning för rätt till fiktivt avdrag att omsättningen i det enskilda fallet är momspliktig och att omsättningen trots detta inte medför momsskyldighet för den som omsatt varan,[40] dvs. på grund av att yrkesmässigheten brister (jfr under Fiktiv moms under SOU 1992:6 i kapitel 14).

T.ex. medför fortfarande en momsskyldigs förvärv av en momspliktig vara från en privatperson eller en inkomstskattebefriad ideell förening (jfr under Ideella föreningar i avsnitt 6.3.3) rätt till fiktivt avdrag för ingående moms för vederbörandes förvärv av varan. I båda fallen brister det i yrkesmässigheten hos säljaren.

Däremot medför som synes NML att bedömningen ovan enligt Teli-domen och förhandsbeskedet från skatterättsnämnden den 29 oktober 1992 (som bekräftades av regeringsrätten den 12 januari 1994) inte längre består som gällande rätt, eftersom fiktivt avdrag enligt NML förutsätter bristande yrkesmässighet hos säljaren och att omsättningen skall vara momspliktig. Enligt Teli-domen spelade det ingen roll för köparens rätt till fiktivt avdrag för förvärvad vara om säljaren kunde underlåta att debitera moms på grund av bristande yrkesmässighet eller på grund av att varan vid dennes omsättning undantogs från momsplikt. Genom NML begränsas köparens rätt till fiktivt avdrag till förstnämnda fall, dvs. till det fall då säljaren inte är momsskyldig för omsättningen på grund av bristande yrkesmässighet. T.ex. innebär detta att enligt NML föreligger inte rätt till fiktivt avdrag då en momsskyldig konsthandlare förvärvar ett alster av bildkonst från upphovsmannen. Att momsskyldighet inte uppkommer för säljaren beror ju i sådant fall på att omsättningen inte är momspliktig och inte på grund av bristande yrkesmässighet (jfr även angående uttagsbeskattning i sammanhanget, avsnitt 6.4.3).

Här skall också nämnas att flera av MLs inskränkningar av yrkesmässighetsbegreppet i NML i stället överförts till undantagen från momsplikt. Detta har skett som en följd av att frågan om när en verksamhet i momssammanhang skall anses som yrkesmässig i NML i princip alltid knyter an till när näringsverksamhet föreligger inkomstskattemässigt och i några ytterligare fall.[41] Man renodlar alltså yrkesmässighetsbegreppet i NML och därför har – som framgår under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.3.3 – reglerna om inskränkning av yrkesmässigheten vid försäljning av utrangerade eller "förstörda" inventarier o.d. överförts till undantagen från momsplikt. Under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.3.3 framgår att möbelhandlaren ovan i detta avsnitt även enligt NML har fiktiv avdragsrätt för förvärvet av bok-

[40] Jfr 8 kap 2 § första stycket punkt 2 NML och Prop 1993/94:99 sid 206 och 207.
[41] Jfr Prop 1993/94:99 sid 107.

hyllan från sjukhuset (i nämnda avsnitt kommenteras även effekten i förevarande sammanhang av att kommunerna enligt förslag i SOU 1993:75 den 1 januari 1995 skulle förlora sin generella avdragsrätt för ingående moms).

Se även under Panter i avsnitt 6.4.4.

2.3 Avdragsförbuden

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

Jag återkommer till ovan nämnda avdragsförbud i kapitel 7.

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

Genom NML den 1 juli 1994 införs för övrigt ett särskilt avdragsförbud under vissa förutsättningar inom byggområdet, varom mera under Avdragsförbud, även under vissa förutsättningar inom byggområdet under SOU 1992:6 i kapitel 14.

2.4 Övergångsbestämmelser 1/1 1991

Förutom övergångsbestämmelser för vissa fall av avdragsrätt inom den offentliga sektorn, vilka redogörs för i avsnitt 6.3.2.2, finns en särskild övergångsbestämmelse som har betydelse för avdragsrätten hos privaträttsliga subjekt (i avdragshänseende samtliga subjekt som inte är staten eller kommun – jfr avsnitt 6.3.2.2)

Om en momsskyldig vid något tillfälle under tiden från och med den 1 januari 1989 till och med den 31 december 1990 har ägt en viss bestämd vara, kan han inte göra avdrag för den ingående momsen vid ett förvärv av varan i fråga som sker den 1 januari 1991 eller senare.[42] Syftet med bestämmelsen har varit att förhindra transaktioner av skatteplaneringskaraktär i samband med den basbreddning som de nya bestämmelserna på momsområdet den 1 januari 1991 medförde. Vad som därvid närmast synes ha åsyftats var att förhindra att ägaren inför ikraftträdandet sålde egendomen i fråga för att därefter återköpa eller hyra denna med rätt till avdrag för ingående moms.[43] Se

[42] Jfr punkt 4 i övergångsbestämmelserna till SFS 1990:576.
[43] Jfr Prop 1989/90:111 sid 319.

härvidlag vad som sägs angående t.ex. frisörer och busstrafikföretag i avsnitt 6.3.3.

Angående övergångsbestämmelser till följd av införandet av NML den 1 juli 1994, se under Övergångsbestämmelser under SOU 1992:6 i kapitel 14.

3. Redovisning av moms

3.1 Allmänt

Redovisning av utgående moms kan – i en vidsträckt bemärkelse – sägas ske dels i fakturor, dels i bokföringen, dels antingen i inkomstdeklarationen eller i en momsdeklaration. För att avdragsrätt för ingående moms skall komma i fråga, måste redovisning ske antingen i inkomstdeklarationen eller i en momsdeklaration – givetvis allt under förutsättning att rekvisiten för momsskyldighet är uppfyllda.

3.2 Faktureringsskyldighet

Den som är momsskyldig skall i princip utfärda en faktura (eller därmed jämförlig handling) för varje omsättning för vilken skatt utgår. Av en faktura skall vederlaget och momsens belopp framgå (öppen momsdebitering). Vidare skall en faktura innehålla sådana uppgifter att såväl utställare som mottagare kan identifieras samt uppgifter om transaktionens art och (avseende varor) platsen för mottagande. För särskilt registrerade gäller att vederbörandes momsregistreringsnummer (jfr avsnitt 4.1) skall anges i fakturan. Tilläggsnumret behöver inte anges i fakturan, och om det framgår att personnumret/organisationsnumret avser registrering till moms kan det anges även utan länskoden.[44] De som deklarerar momsen i inkomstdeklarationen anger i stället sitt person- eller organisationsnummer.[45] I NML som införs den 1 juli 1994 (jfr under SOU 1992:6 i kapitel 14) uttrycks att med faktura "jämförlig handling" avses avräkningsnota, kvitto, köpehandling och liknande handling. Med

[44] Jfr MHL93 sid. 185.
[45] Jfr 16 § första stycket och anvisningarna till samma lagrum ML.

handling avses då även upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel.[46]

Detaljhandeln undantas emellertid från skyldigheten att öppet debitera moms i samband med faktureringen.[47] Därmed behöver alltså Svea inte utfärda momsbärande fakturor till sina kunder; för hennes borstbinderiverksamhet är det tillräckligt med vanliga kassakvitton. Öppen debitering av moms i fakturor är inte heller något krav inom kultur- och nöjesområdet (jfr avsnitt 6.2.3) och ej heller för resetjänster (jfr avsnitt 6.2.5). Detsamma gäller vid parkeringsupplåtelser (jfr avsnitt 6.2.2.4) och andra former av korttidsuthyrning. Den som för sin momsredovisning – dvs. för avdragsrätten (jfr avsnitt 2.1) – är beroende av att få en momsbärande faktura, måste således vid förvärv från nämnda branscher särskilt begära faktura eller motsvarande handling av vilken momsens belopp framgår.[48] Se härvidlag även nedan i detta avsnitt under Avdragsrätten och faktureringsskyldigheten.

Angående fakturering vid auktionsförsäljningar, se avsnitt 6.5.1.1.

> I vissa branscher sker fakturering vid interna svenska affärer i utländsk valuta. I sådana fall skall som moms redovisas ett på fakturan i svenska kronor angivet – efter kursen på leveransdagen uträknat – belopp (jfr även exempel 1.1 i avsnitt 9.5).[49]

När skall fakturering ske?

Bokföringslagen[50] kräver inte att fordringar och skulder skall bokföras redan den dag de civilrättsligt uppkommit. Anledningen härtill är enligt förarbetena till bokföringslagen[51] att det är svårt att avgöra när en fordran respektive skuld uppkommit i civilrättslig mening – främst gäller detta för arbeten som utförs succesivt (t.ex. ett långvarigt konsultarbete utan någon delleverans). Denna syn har även anlagts av Kammarrätten i Sundsvall i en dom (mål nr 1256–1988) den 19 oktober 1990 (se även under Eftersläpande fakturor i avsnitt 3.4) och av bokföringsnämnden i dess anvisningar.[52] Bokföringsskyldighetens inträde beror i stället på när faktura eller annan handling som tillkännager anspråk på vederlag föreligger eller bort föreligga enligt god affärssed. I fråga om fordringar och skulder gäller därför enligt bokföringslagen[53] att de skall grundbokföras så snart det kan ske sedan faktura eller annan handling bort föreligga enligt god affärssed.

I momslagen finns ingen "tidsfrist" angiven för hur länge man får dröja med att utställa en faktura efter det att en affärshändelse ägt rum. I princip skall alltså – vilket också normalt sker i praktiken – faktura utfärdas omgående. Allmänt kan sägas att en fördröjning med fakturering efter leverans

---

[46] Jfr 1 kap 17 § NML.
[47] Jfr 16 § andra stycket ML.
[48] Jfr Prop 1989/90:111 sid. 201.
[49] Jfr RSV/FB Im 1983:25.
[50] Jfr 8 § andra stycket BFL.
[51] Jfr Prop 1975:104 sid. 168.
[52] Jfr BFN U 90:2.
[53] Jfr 8 § andra stycket BFL.

måste vara motiverad av branschspecifika förhållanden eller omständigheterna i det enskilda fallet, i annat fall anses fördröjningen strida mot god affärssed. Sådana förhållanden eller omständigheter kan vara överväganden, förhandlingar eller beslut om hur stort belopp som skall krävas, eller att ytterligare uträkningar, kontroller eller besiktningar måste göras innan fakturering kan ske. Det får emellertid aldrig vara fråga om att man med fördröjningen avser att ge kunden en "dold" betalningsfrist.[54]

Angående kopplingen mellan säljares faktureringsskyldighet och tidpunkten för köpares rätt till avdrag för motsvarande ingående moms, se särskilt under Eftersläpande fakturor i avsnitt 3.4.

Avdragsrätten och faktureringsskyldigheten

T.ex. detaljhandeln undantas alltså från skyldigheten att utfärda momsbärande fakturor, varför Svea inte behöver debitera momsen öppet i fakturorna till sina kunder.

Hur går det då med avdragsrätten för Sveas kunder?

Sveas privatkunder är inte betjänta av någon momsbärande faktura, utan nöjer sig med kassakvitto – om de ens begär sådant. Privatpersoner är ju inte momsskyldiga och kan överhuvudtaget aldrig få tillbaka en momsutgift från staten. Om det däremot är fråga om företagskunder gäller, under förutsättning att dessa är momsskyldiga, att de får avdrag för ingående moms avseende förvärv till verksamheten. För ett dylikt fall korresponderar avdragsrätten i viss mån med undantaget från faktureringsskyldighet för detaljhandeln. Om vederlaget understiger 200 kronor (exklusive moms) behöver avdragsrätten inte styrkas med en momsbärande faktura.[55] Det räcker med att avdragsrätt styrks med verifikation i form av faktura (utan momsspecifikation), fraktkvitto, biljett eller annan motsvarande handling.[56] Är det å andra sidan fråga om större inköp måste alltså Sveas företagskunder begära att få en momsbärande faktura av henne för att få rätt till avdrag för ingående moms.

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

3.2.1 *Skattesats, beskattningsvärde, vederlag*

Från och med den 1 januari 1983 till och med den 30 juni 1990 var momssatsen 19 % (motsvarande ett "pålägg" om 23,46 %). Under tiden 1990–07–01–1991–12–31 gällde en höjd momssats om 20 % (motsvarande ett pålägg om 25 %).[57] Meningen var att den skulle återgå till den lägre nivån, när man den 1 januari 1992 genomförde den tekniska förändring, som innebär att momsen numera inte inräknas i beskattningsvärdet. Den tekniska förändringen genom-

[54] Jfr BFN U 90:2.
[55] Jfr första stycket andra meningen av anvisningarna till 17 § ML.
[56] Jfr Prop 1968:100 sid 129.
[57] Jfr SFS 1990:575.

fördes, men momssatsen förblev vid den högre nivån, vilket innebär att den generella momssatsen är 25 %.

Beskattningsvärdet utgörs av vederlaget för varan eller tjänsten som tillhandahålls och vid uttag (jfr avsnitt 6.4.3) av saluvärdet.[58]

Före den 1 januari 1992 ingick såväl moms som varje annan statlig skatt eller avgift i vederlaget eller saluvärdet. Dåförtiden gjorde företagaren ett prispålägg ("momspålägg") på varan eller tjänsten med 23,46 % vid en skattesats om 19 % och med 25 % vid en skattesats om 20 %. Från och med den *1 januari 1992* gäller, som nämnts, att momsen inte längre ingår i vederlaget eller saluvärdet, vilket innebär en anpassning till vad som gäller inom EG. Gällande generella momssats 25 % motsvarar alltså vad som tidigare benämndes "momspålägg". Reduceringsreglerna, som gällde främst på byggområdet, slopades den 1 januari 1991. Även hotell- och restaurangtjänster blev föremål för full momsbeskattning från och med nämnda datum (jfr under Inledning). Den 1 januari 1992 infördes emellertid åter en reducerad momssats (18 %), som gäller för livsmedel, restaurangtjänster, hotell och camping och resetjänster (jfr kapitel 13). Den 1 januari 1993 höjdes den reducerade momssatsen till 21 %. För bl.a. resetjänster (personbefordran) sänktes momsen den 1 juli 1993 till 12 % ("marginal" 10,71 %). Däremot ligger den kvar på 21 % ("marginal" 17,36 %) för livsmedel och restaurangtjänster (jfr kapitel 13). Den generella momssatsen ligger emellertid fortfarande kvar på 25 %, vilket innebär att det numera (fr.o.m. 1/7 1993) finns tre momssatser (den generella om 25 % och de båda reducerade om 21 respektive 12 %).

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

Genom införandet av NML (jfr under SOU 1992:6 i kapitel 14) den 1 juli 1994 anges att momsen skall beräknas på ett beskattningsunderlag som utgörs av marknadsvärdet eller motsvarande för den vara eller tjänst som omsätts.[59] Om marknadsvärde anges inklusive moms, följer av NML att beskattningsunderlaget får reduceras: med 20 % när momssatsen är 25 %; med 17,36 % när momssatsen är 21 %; och med 10,71 % när momssatsen är 12 %. I annat fall skulle det ju bli fråga om att moms beräknades på moms. Om marknadsvärde anges exklusive skall givetvis inte någon dylik reducering ske innan momsen beräknas för aktuell vara eller tjänst.[60] Ifrågavarande reducering enligt NML är alltså enbart en lagteknisk precisering och givetvis inte någon materiell förändring i förhållande till ML, men på grund av bestämmelsernas utformning måste man särskilt ange att reducering inte får ske beträffande importbeskattning av tjänster (jfr avsnitt 9.3). I sådana fall ingår ju inte någon svensk moms i marknadsvärdet, varför värdet då inte får reduceras enligt ovan.[61]

[58] Jfr 14 § ML.
[59] Jfr 7 kap 1 och 2 §§ NML.
[60] Jfr Prop 1993/94:99 sid. 192.
[61] Jfr 1993/94:SkU 29 sid. 101.

Utgår gemensamt vederlag vid omsättning av varor eller tjänster, av vilka en del inte är momspliktiga medan andra är det eller en del beskattas enligt endera eller båda av de lägre momssatserna och andra enligt den generella momssatsen, bestäms beskattningsvärdet genom uppdelning av vederlaget efter skälig grund. Motsvarande gäller saluvärde vid uttag (jfr avsnitt 6.4.3).[62] Se även t.ex. avsnitten 6.2.1.1, 6.2.2.3, 6.2.2.6, 6.2.4, 6.2.5, 6.2.6 och kapitel 13.

Med *vederlag* avses, vid omsättning mot kontant betalning, erhållen likvid minskad med rabatt som avgår direkt (kassarabatt) och vid annan omsättning överenskommet pris enligt faktura eller annan handling (t.ex. köpekontrakt). I vederlaget skall inräknas avbetalningstillägg och varje annat pristillägg som skall erläggas av köparen enligt avtalet utom (verklig) ränta (jfr även avsnitt 6.2.4 och särskilt avsnitt 6.4.4).[63] I det pris som Svea tar ut skall alltså samtliga kostnadselement (löner, lönebikostnader, material, punktskatter etc) medräknas. Däremot skall Svea inte i vederlaget räkna med den ränta hon tar ut för att bevilja en kund anstånd med betalningen. Genom att ränta inte medräknas i vederlaget anses överensstämmelse uppnås med vad som i inkomsttaxeringshänseende och enligt allmänt vedertagna företagsekonomiska principer räknas som försäljningsintäkt.[64] Med andra ord är det priset som den skattskyldige (på något sätt) beräknar, t.ex. enligt en självkostnadskalkyl, som skall bilda underlag för momsbeskattningen. Härvid kan för tydlighets skull sägas att ränta som ingår i priskalkylen (kalkylränta) inte får borträknas från beskattningsunderlaget, det är endast "verklig" ränta som inte skall ingå.

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

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

I ett förhandsbesked[65] beläggs den för momsen allmänna principen, att det är varje led i en kedja av försäljningar som betalar moms för sin del av försäljningen. I fallet sålde ett bolag jultidningar genom ej anställda ungdomar, varvid konstaterades att bolaget skulle beräkna moms på priset till ungdomarna och inte på det pris som tidningarna såldes för av ungdomarna själva. Avgörande för bedömningen synes ha varit att ungdomarna själva kunnat förfoga över tidningarna och att prissättningen mot kunden var helt fri att bestämmas av

[62] Jfr sjätte stycket av anvisningarna till 14 § ML.
[63] Jfr andra stycket av anvisningarna till 14 § ML.
[64] Jfr Prop 1978/79:33 sid 81.
[65] Jfr RÅ 1992 ref 62.

ungdomarna själva. Ungdomarnas eventuella egna momsskyldighet prövades inte i förhandsbeskedet eftersom den frågan ej ställdes.

Vid beräkningen av beskattningsvärdet får inte avdrag ske för s.k. *villkorlig rabatt*, dvs. rabatt som ges vid betalning inom viss tid. Inte heller får avdrag göras för diskonto vid diskontering av kundväxel.[66] Svea får minska underlaget för beräkning av moms när hon, som ovan nämnts, ger kassarabatt och även när hon ger *mängdrabatt*, men alltså inte när hon ger rabatt för "snabb" betalning.

En *förutsättning* för att ovan nämnda korrigering (reduktion) av utgående moms avseende en viss omsättning skall få ske, är, enligt ett förhandsbesked från skatterättsnämnden,[67] att t.ex. återbäringen eller *mängdrabatten lämnas* från den momsskyldige *direkt till köparen* i den transaktion till vilken den utgående momsen hänför sig. Saknas detta samband mellan den momsskyldige och konsumenten (köparen) kan den momsskyldige inte reducera den utgående momsen, oavsett om förmån till konsument lämnas i form av kontant ersättning eller värdecheck (rabattkupong). En tillverkare som säljer sina varor till detaljhandlare för vidare försäljning till konsumenter kan således inte reducera sin utgående moms på grund av rabattkupong som konsumenten återsänder till tillverkaren.

Beträffande s.k. personalrabatter, se avsnitt 6.4.3. Angående rabatt, bonus eller återbäring som lämnas i efterhand, se avsnitt 3.2.2.

Det är den skattesats som gällde vid den tidpunkt då leverans (tillhandahållande) skedde, och därmed skattskyldighet för affärshändelsen inträdde, som skall tillämpas. Skattskyldigheten och inte redovisningsskyldigheten "styr" alltså skattesatsen.[68]

Avdragsrätten och tillämplig skattesats

Ofta får man frågan om tillämplig skattesats i en verksamhet påverkar avdragsrätten för ingående moms i verksamheten. Svaret på den frågan är nej. Svea har en syster, Elsa, som bedriver bageriverksamhet (jfr avsnitt 7.4). Elsa tar ut 18 % (21 % fr.o.m. 1/1 1993) moms på sina varor, men får själv lyfta den ingående moms som debiteras henne. På inköp av inventarier drar hon alltså 25 % moms och på inköp av livsmedel drar hon 18 % (21 % fr.o.m. 1/1 1993). Om Elsa företar en resa för sitt företag erlägger hon från och med den 1 juli 1993 endast 12 % moms. Detta påverkar givetvis inte heller tillämplig skattesats; hon tar alltså ut 21 % moms på sina bageriprodukter (jfr kapitel 13).

[66] Jfr tredje stycket av anvisningarna till 14 § ML och Prop 1968:100 sid 132.
[67] Jfr SRN den 14 april 1993 (hemligt).
[68] Jfr Prop 1978/79:141 sid 40.

3.2.2 *Kreditnotor*

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

> Om Svea tillämpar bokslutsmetod (jfr avsnitt 3.4) i sin momsredovisning får hon göra justeringen i den redovisningsperiod (jfr avsnitt 3.4.1) varunder hon utbetalar rabattbeloppet, bonusen eller återbäringen till kunden. Tillämpar hon i stället faktureringsmetod (jfr avsnitt 3.4), får justeringen i stället ske redan i den period varunder kreditnotan utfärdas.[69]

Mottagaren av en kreditnota skall i sin tur justera sin ingående moms med avseende på erhållen kreditering.[70]

> Om den som erhåller rabatt, bonus eller återbäring också är momsskyldig är det egentligen en onödig omgång att vidta ovan redogjorda justeringar av utgående moms (säljaren) och ingående moms (köparen). I sådant fall får säljaren och köparen överenskomma att inte återföra moms som belöper på rabatt, bonus eller återbäring.

Vad ovan sagts gäller även andra kundkrediteringar avseende omsättning för vilken moms tidigare redovisats, t.ex. när en kreditnota lämnas på grund av något fel som kunden påtalat avseende varan eller tjänsten i fråga.[71]

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

> Om "fel" skattesats har använts avseende den ursprungliga affärshändelsen, skall även detta justeras – vilket lämpligen sker i en rättad momsdeklaration avseende redovisningsperioden i fråga.

Vad ovan sagts om rabatt, bonus eller återbäring som lämnas i efterhand gäller enligt ett förhandsbesked[72] från RSVs nämnd för rättsärenden inte för olika former av s.k. samaktivitetsbidrag (jfr avsnitt 6.4.4). I fallet var det fråga om ett bolag som köpte dagligvaror för vidareförsäljning till grossister och detaljister. För att främja avsättningen lämnade bolaget s.k. samaktivitetsbidrag i

---

[69] Jfr 15 § tredje stycket ML.
[70] Jfr anvisningarna till 15 § ML.
[71] Jfr 15 § fjärde stycket ML.
[72] Jfr RSV/FB Im 1983:14.

olika former till detaljistföretagen. Bidragen lämnades dels utan krav på att detaljisten satte ned sina priser, dels i relation till antal beställda enheter, dels i relation till antalet beställda och verkligen inköpta enheter med krav på viss prisjustering. Bolaget kunde lämna bidragen dels till detaljister som bolaget sålde varor till direkt, dels till detaljister till vilka varorna såldes genom en grossist. Oavsett i vilken form samaktivitetsbidragen lämnades ansågs de inte utgöra sådan rabatt eller återbäring för vilken reduktion av tidigare redovisad utgående moms kunde ske. Detta stämmer enligt min mening väl med den i avsnitt 6.4.4 redogjorda bedömningen att moms överhuvudtaget inte utgår för samaktivitetsbidrag. Lämnas ett sådant bidrag behöver mottagaren inte redovisa utgående moms för detta. Den som lämnar bidraget har ej heller avdragsrätt för någon ingående moms avseende detta. Bidraget innebär ju endast att mottagaren får hjälp med att bestrida sina kostnader och kostnaderna redovisas ju exklusive moms (jfr avsnitt 3.3). Skulle däremot bolaget i fallet ovan från början ha reducerat sitt pris till detaljisten, hade beskattningsvärdet reducerats redan då och därmed naturligen också den utgående momsen reducerats. Därvidlag skulle det ha varit fråga om vanlig prissättning med hänsyn till eventuell kassarabatt. (Även skatterättsnämnden har i ett senare förhandsbesked den 4 april 1992[73] kommit till samma slut som RSVs nämnd för rättsärenden gjorde enligt vad ovan i detta stycke sagts.)

Se angående kundförluster, återtagande av varor etc avsnitten 12.4 och 12.4.1 och angående krediteringar efter verksamhetsöverlåtelser under Redovisning/avdragsrätt i avsnitt 6.2.8.1.

3.3 Bokföring moms

Kontering av moms

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

Inköpsmomsen tas i bokföringen upp på ett tillgångskonto benämnt Ingående moms (1471) och försäljningsmomsen tas upp på ett skuldkonto benämnt Utgående moms (2410). Saldona på dessa konton "flyttas över" inför varje momsdeklarationstillfälle till ett konto Momsavräkning (2480). Detta konto utvisar de siffror som skall deklareras (jfr avsnitt 3.4.1). Blir utgående moms att deklarera större än ingående, skall mellanskillnaden inbetalas till staten. Det omvända förhållandet kan också förekomma vid vissa deklarationstillfällen, dvs. att ingående moms överstiger utgående. Detta är särskilt

[73] Jfr SRN den 4 april 1992.

(1471) *Ingående moms*

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

(2410) *Utgående moms*

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

(2480) *Momsavräkning*

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

vanligt under ett uppbyggnadsskede av verksamheter som innebär att stora investeringar måste göras; försäljningen "hinner inte i kapp" förrän t.ex. efter en eller ett par deklarationstillfällen. Man talar då om "negativa momsdeklarationer", dvs. staten skall återbetala mellanskillnaden till företagaren.

Genom att ingående moms redovisas som en fordran på staten och utgående moms som en skuld till staten "rensas" alltså momsen bort från resultaträkningen hos den momsskyldige. Dvs., kostnader och intäkter redovisas alltid exklusive moms. Momsen blir med andra ord endast utgift respektive inkomst i bokföringen. Utgiften (ingående moms) blir en fordran på staten och inkomsten (utgående moms) en skuld till staten.

Kontering av moms som ingår i förskott

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

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

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

3.4 Redovisningsskyldighet/avdragsrätt (i deklaration), när?

Deklarations(redovisnings)skyldigheten är oavhängig frågan om en särskild registrering till moms skall ske eller ej (jfr avsnitt 4.1). Tidigare (före 1/1 1991) fanns en 30 000-kronorsgräns för redovisningsskyldighet. Numera gäller emellertid i princip såväl skattskyldighet som redovisningsskyldighet från första kronan;[74] Svea blir inte bara skattskyldig vid försäljningen av "den första borsten" (jfr avsnitt 1.1.4.1) utan därmed också skyldig att redovisa moms, antingen i sin självdeklaration eller i en särskild momsdeklaration. Redovisningsskyldigheten har alltså försvunnit som självständigt begrepp.[75] Emellertid finns beloppet 30 000 kronor kvar som "gränsbelopp", men nu i samband med vissa av "specialfallen" av yrkesmässighet (jfr avsnitt 6.3.2.1).

Faktureringsmetod

Redovisningsskyldighet avseende utgående moms inträder när affärshändelsen i fråga skall bokföras enligt god redovisningssed.[76] I botten skall alltså en affärshändelse för vilken skattskyldighet har inträtt finnas. Sedan är det en fråga om under vilken redovisningsperiod (jfr avsnitt 3.4.1) bokföringen av affärshändelsen i fråga bör ske enligt god redovisningssed. Utgående moms som bokförts under redovisningsperioden skall redovisas i deklarationen för perioden i fråga. Redovisningsskyldighetens inträde överensstämmer sålunda med avdragsrättens uppkomst. Även avdragsrätt för ingående moms uppkommer nämligen under den redovisningsperiod då förvärvet i fråga bör bokföras enligt god redovisningssed.[77] I enlighet härmed får i en deklaration i princip avdrag göras för all ingående moms som bokförts under redovisningsperioden, oavsett om fakturan betalats eller ej.

[74] Jfr Prop 1989/90:111 sid 133.
[75] Jfr Prop 1989/90:111 sid. 132 och 133.
[76] Jfr 5a § första stycket första meningen ML.
[77] Jfr 17 § tredje stycket första meningen ML.

> Notera att avdragsrätten enligt avsnitt 2.1 inte behöver styrkas av en inköpsfaktura, även andra underlag är godtagbara, t.ex. en följesedel till varan. Det avgörande är att momsbeloppets storlek blir känt genom underlaget. Givetvis skall underlaget innehålla de uppgifter som krävs för identifikation etc enligt avsnitt 3.2. Det jag vill framhålla är emellertid, att man inte behöver avvakta själva fakturan om annat enligt momslagen godtagbart underlag redan finns. Har köparen ett så sofistikerat bokföringssystem att han klarar av att bokföra redan när följesedeln erhålls föreligger avdragsrätt för den ingående momsen. Det kan ju inte anses strida mot god redovisningssed att komma så nära leveranstillfället som bokföringssystemet och momslagen ger möjlighet till, när affärshändelsen skall bokföras. Den enda begränsningen torde vara att själva leveransen skett/mottagits, innan bokföringen sker. Detsamma gäller när det är fråga om betalning i förskott eller a conto för en beställd vara eller tjänst.

Det nu beskrivna förfarandet benämns *faktureringsmetoden*, vilken i princip bör tillämpas när den skattskyldige har en sådan omfattning på verksamheten och en så pass ordnad bokföring att en redovisning enligt god redovisningssed klaras, och i varje fall när årsomsättningen är 20 basbelopp eller högre (jfr nedan i detta avsnitt under Bokslutsmetod).

Ovan sagda om avdragsrätt för ingående moms gäller även avdrag, som yrkas av skattskyldig som inte redovisar utgående moms, t.ex. skattskyldig med enbart exportförsäljning (jfr avsnitten 6.5.2 och 9.1).[78]

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

> Innebörden av begreppet *god redovisningssed* är inte klar och entydig. Enligt bokföringslagens förarbeten är det fråga om en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga. En sådan praxis kan ibland behöva bestämmas branschvis.[79]

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

> Beträffande kontanta in- och utbetalningar uppkommer avdragsrätt/redovisningsskyldighet i princip när de sker. Oavsett om betalning sker före eller efter leverans, skall ju i konsekvens med vad ovan sagts om förskott (jfr avsnitt 3.3) momsen i kontanta in- och utbetalningar under redovisningsperioden tas upp i den mot denna svarande momsdeklarationen; själva betalningen utgör i sig affärshändelsen. Enligt bokföringslagens princip om s.k. kassabokföring skall ju kontanta in- och utbetalningar bokföras senast påföljande arbetsdag,[80] varför några periodiseringsfel sällan uppkommer i detta sammanhang.

---

[78] Jfr Prop 1968:100 sid 138 och 140.
[79] Jfr RevHL92 sid 177–178.
[80] Jfr 8 § andra stycket BFL.

Bortsett från när det är fråga om kontanta in- och utbetalningar avgör "leveransen" och vad som enligt god redovisningssed skall anses utgöra en korrekt bokföring till vilken period en affärshändelse är hänförlig. Periodiseringsfel kan alltså uppkomma om man inte är observant på fakturor i början respektive i slutet av en redovisningsperiod; erhålls en inköpsfaktura den 28 februari, men leverans sker först den 1 mars, kan den ingående momsen avseende förvärvet tas upp först i momsdeklarationen för redovisningsperioden mars–april och inte i januari–februari-deklarationen. Detta eftersom en leverans (ett tillhandahållande) eller en betalning måste ske först; en faktura i sig utgör ingen affärshändelse som medför rätt till momsavdrag. Föreligger det omvända förhållandet – leverans före faktura – avgör "god redovisningssed" tidpunkten för avdragsrättens inträde. Därmed kan sägas att avdragsrätten inträder först när ett härför tillförlitligt underlag föreligger, dvs. när faktura, följesedel e.d. mottagits.[81] Om leveransen erhölls den 28 februari men fakturan först den 1 mars skulle alltså avdragsrätt för ingående moms även här föreligga först i perioden mars–april.

Eftersläpande fakturor[82]

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

> Antag att en leverans skett den 22 februari och att fakturan normalt sett borde ha skickats den 23 februari med ankomst dagen efter, men fakturering sker först den 15 mars. Eftersom bokföring skall ske så snart som möjligt sedan faktura mottagits, kan man anta att "rätt" bokföringsdag låg i slutet av februari. Enligt mitt förmenande vore det korrekt att ta med den ingående momsen avseende leveransen redan i deklarationen för perioden januari–februari (jfr avsnitt 3.4.1), dvs. den momsdeklaration som skall lämnas senast den 5 april. Särskilt hinder av tillfällig natur måste emellertid ha förelegat, för att redovisning skall kunna ske i januari–februari-deklarationen. Detta eftersom fakturering enligt rutinerna ("normalt sett") borde ha skett redan omkring den 23 februari, dvs. i redovisningsperioden januari–februari. Om fakturan i sådant fall anländer så sent som i slutet av mars, måste den skattskyldige lämna en rättad deklaration avseende januari–februari, eftersom det sannolikt inte hinns med att redovisa den ingående momsen i fakturan i fråga vid ordinarie deklarationstillfälle (5 april). Det nu sagda är inte prövat i högsta instans och de uttalanden och rekommendationer som givits i ämnet av BFN, har skett – uttalat eller underförstått – med förbehållet att därvid inte tagits ställning till vad som skall anses som

[81] Jfr BFN R 6 och även Prop 1968:100 sid 128.
[82] Jfr 4 och 8 §§ BFL samt BFN U 90:2, BFN R 6 och även BFN U 89:5.

rätt redovisningsperiod momsmässigt. Vid särskilda hinder av tillfällig natur som avviker från de normala rutinerna för fakturering kan man nämligen bokföringsmässigt redovisa fordran eller skuld utifrån annat underlag än fakturan (eller t.ex. följesedeln). Den bokföringsskyldige måste då själv upprätta en verifikation för att kunna fullfölja bokföringsskyldigheten (fordran) eller åtnjuta rätten till avdrag (skuld). Detta gäller som sagt bokföringsmässigt, men beträffande avdragsrätten för moms gäller ett oeftergivligt krav på att en "momsbärande faktura" (jfr avsnitt 2.1) skall ha mottagits.[83] Därför kan enligt mitt synsätt en köpare överhuvudtaget inte göra bedömningen enligt vad ovan sagts angående till vilken redovisningsperiod den ingående momsen skall hänföras förrän han mottagit ett underlag (faktura, följesedel e.d.) från säljaren. Uttalande om inträdet av avdragsrätt för ingående moms i den under När skall fakturering ske? i avsnitt 3.2 nämnda kammarrättsdomen talar inte häremot och ej heller mot vad i övrigt ovan sagts. Däremot behöver köparen inte invänta att säljaren redovisar utgående moms i sin momsdeklaration, innan han i den egna momsdeklarationen får lov att göra avdrag för motsvarande belopp som ingående moms. Se även vad som sägs under Särskild momsdeklaration i avsnitt 3.4.1 angående redovisning i samband med bokslutet.

Bokslutsmetod

Om den skattskyldiges verksamhet har liten omfattning, kan skattemyndigheten medge undantag från huvudregeln om faktureringsmetod. Mindre verksamheter kan sålunda medges att få redovisa momsen på kundfordringar respektive leverantörsskulder i samband med att betalning erhålles respektive erlägges. Redovisningsskyldigheten respektive avdragsrätten för utestående fordringar respektive skulder inträder då vid beskattningsårets utgång.[84]

En redovisning enligt vad nu sagts sägs ske enligt *bokslutsmetoden* och den kan sägas utgöra en modifierad kontantmetod; momsen redovisas under beskattningsåret i samband med kontanta in- och utbetalningar och hänsyn tas till momsen i utestående kundfordringar och leverantörsskulder först i samband med bokslutet, dvs. i den sista redovisninsperioden för räkenskapsåret. Bokslutsmetoden kan (i enlighet med bokföringslagen) endast åsättas verksamheter som har en årsomsättning som normalt understiger 20 basbelopp, vilket 1992 motsvarar 674 000 kronor (20 ×AC 33 700), 1993: 688 000 kronor (20 ×AC 34 400) och 1994: 704 000 kronor (20 ×AC 35 200).

Återtagandeförbehåll

Har vara förvärvats genom kreditköp med förbehåll från säljaren om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., får avdrag för den ingående momsen – oavsett vilken redovisningsmetod (faktureringsmetod eller bokslutsmetod) den skattskyldige är registrerad för – göras för den redovisningsperiod under vilken faktura eller motsvarande handling har mottagits.[85] Det vill säga, även om vederbörande har boksluts-

[83] Jfr första stycket första meningen av anvisningarna till 17 § ML.
[84] Jfr 5a § andra stycket och 17 § tredje stycket andra meningen ML.
[85] Jfr 17 § fjärde stycket ML.

metoden kan han dra den ingående momsen redan i den redovisningsperiod varunder fakturan mottagits.

Angående redovisning/avdrag av moms i samband med verksamhetsöverlåtelse respektive konkurs etc se särskilt avsnitten 6.2.8.1 respektive 12.2 och angående redovisning/avdrag inom byggområdet, se avsnitt 11.3.

3.4.1 *Deklaration och inbetalning/återbetalning av moms*

"Momsen i inkomstdeklarationen"

Som redan nämnts deklarerar den som har en momspliktig årsomsättning om högst 200 000 kronor (exkl moms) momsen i sin allmänna självdeklaration för beskattningsåret (jfr avsnitten 3.4 och 4.1). (Med beskattningsår avses ett räkenskapsår som antingen motsvarar kalenderåret eller ett s.k brutet räkenskapsår – se nedan i detta avsnitt under "Särskild momsdeklaration" – och som gått ut närmast före taxeringsåret).[86] En sådan skattskyldig registreras alltså inte till moms. Momsen ingår i dessa fall i stället i den slutliga skatten och samma uppbördsförfarande (dvs. enligt uppbördslagen) skall därmed tillämpas för momsen som för inkomstskatten.[87]

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

> Notera alltså att moms som fyllnadsinbetalas för inkomståren 1991 respektive 1992 inte medräknas i det för "övrig skatt" gällande gränsbeloppet för "mellanperioden" 18/2–30/4, och som innebär att senast den 18 februari året efter inkomståret får belopp som fyllnadsinbetalas senast den 30 april vara högst 20 000 kronor. Man kan således fyllnadsinbetala moms av hur stort belopp som helst plus högst 20 000 kronor övrig skatt senast den 30 april utan att drabbas av den 2-procentiga kvarskatteavgiften. På belopp som inte fyllnadsinbetalats senast den 30 april utgår 10 % kvarskatteavgift.[88] För fyllnadsinbetalningar taxeringsåret 1993 (inkomståret 1992) gäller dock inte nämnda 2 respektive 10 %, utan kvarskatteavgiften anknyts då till statslåneräntan.

Överstiger däremot den ingående momsen den utgående, gottskrivs den skattskyldige den sålunda överskjutande ingående momsen som erlagd preliminär skatt vid debiteringen av slutlig skatt.[89]

> Riksdagen beslutade den 27 maj 1992 att överskjutande ingående moms kan förtidsåterbetalas även när beloppet inte täcks av preliminär skatt. Dessförinnan

---

[86] Jfr 3 § första stycket KL, vartill hänvisning sker genom 75 § ML.
[87] Jfr Prop 1989/90:111 sid 134.
[88] Jfr 27 § 3 mom första stycket och andra stycket andra att-satsen UBL.
[89] Jfr Riksskatteverkets Momsbroschyren 1993 (RSV 552 utg 9).

gällde att förtidsåterbetalning av överskjutande ingående moms inte kunde göras med större belopp än som motsvarat preliminär skatt.[90] Som framgår nedan ingår moms att betala eller överskjutande ingående moms i den preliminära skatten först från och med inkomståret 1993 (taxeringsåret 1994). Därför kommer reglerna om förtidsåterbetalning på inkomstskattens område helt "i takt med" momsen först för taxeringsåret 1994. Det blir alltså en "övergångsperiod" beträffande förtidsåterbetalning av moms för taxeringsåren 1992 och 1993.

Från och med inkomståret 1993 motverkas behovet av fyllnadsinbetalning av att hänsyn skall tas till moms som den skattskyldige redovisar i allmän självdeklaration redan vid beräkning av preliminär F-skatt och särskild A-skatt. Dessa båda skatteformer motsvarar den tidigare preliminära B-skattens tillämpningsområde.[91]

Det finns även numera två slags skattsedlar på preliminär skatt: A-skattesedel och F-skattesedel, vilka kan förekomma samtidigt för en och samma person (och kallas då FA-skatt). En skattskyldig kan nämligen ha en anställning ("åsätts A-skattesedel härför") och uppdragsinkomster ("åsätts F-skattesedel härför"). Dessutom kan den som enbart har en A-skattesedel debiteras en särskild A-skatt för inkomster av sådant slag att preliminär skatt inte kan innehållas genom avdrag från lön.[92] [En fysisk (enskild) person kan alltså ha A- eller F-skatt eller en kombination av båda skatteformerna. En juridisk person kan däremot enbart ha antingen A- eller F-skatt.]

Det ansågs inte genomförbart att beakta momsen i preliminär skatt före inkomståret 1993[93] – dvs. "på B-skattens tid" – men nu har man alltså ansett tiden mogen att låta momsen ingå i preliminärskattesystemet.[94]

I vissa fall måste fyllnadsinbetalning avseende inkomståret 1993 och inkomstår därefter tidigareläggas. Slutdatum för undvikande av kvarskatteavgift blir den 18 februari i stället för den 30 april. Detta gäller dock endast den del av momsen som tillsammans med obetald preliminär skatt på övriga inkomster överstiger 20 000 kronor.[95] Resterande fyllnadsinbetalning upp till 20 000 kronor kan ske senast den 30 april året efter inkomståret utan att kvarskatteavgift påförs (se ovan).

I sammanhanget kan nämnas att s.k. restavgift – som normalt utgick med 6 % oavsett om den skattskyldige var försenad med en inbetalning ett par dagar eller flera månader – den 1 januari 1993 ersatts med s.k. dröjsmålsavgift. Antag att kvarskatt (och kvarskatteavgift) åsatts i slutskattsedel. En kvarskatt som debiterats enligt slutskattsedel för taxeringsåret 1992 (1991 års inkomster) skall betalas senast den 19 april 1993. Sker inte detta påförs s.k. dröjsmålsavgift och, om ärendet lämnas för indrivning till kronofogdemyndigheten, s.k. grundavgift. Dröjsmålsavgiften blir högre ju längre man dröjer med att betala och eventuell grundavgift tas ut med ett fast belopp (500 kronor) för varje

[90] Jfr RSVs skrivelse dnr 25518–92/250.
[91] Jfr Prop 1991/92:112 sid 145.
[92] Jfr Prop 1991/92:112 sid 76 och 77.
[93] Jfr Prop 1989/90:111 sid 135.
[94] Jfr Prop 1991/92:112 sid 144 och 145.
[95] Jfr Prop 1991/92:112 sid 145 och 146.

ärende/redovisningsperiod. I kapitel 15 redogörs särskilt för skattetillägg, dröjsmålsavgift och räntor. Då med avseende på momsregistrerade subjekt, dvs. företag som lämnar en "särskild momsdeklaration".

"Särskild momsdeklaration"

För de allra flesta skattskyldiga skall emellertid momsen deklareras i en särskild momsdeklaration, som samtidigt utgör inbetalningskort för skatten.[96] Dessa registreras särskilt av skattemyndigheten till moms, efter anmälan härom. Deklaration skall lämnas för verksamheten för varje redovisningsperiod så länge registreringen kvarstår. *Redovisningsperiod* omfattar två kalendermånader enligt följande: januari och februari, mars och april, maj och juni, juli och augusti, september och oktober samt november och december.[97] Om den som enligt avsnitt 4.1 är skyldig att momsregistrera sig och lämna en särskild momsdeklaration underlåter att fullgöra sin deklarationsskyldighet, kan skattemyndigheten förelägga vederbörande att göra så.[98] Genom införandet av NML den 1 juli 1994, kan dylikt föreläggande förenas med vite.[99] Se även under Tvångsregistrering etc i avsnitt 4.1.

Tvåmånadersredovisning av moms utgör huvudregeln. Emellertid kan skattemyndigheten besluta om enmånadersredovisning eller helårsredovisning – halvårsredovisning har däremot avskaffats. Förutsättningen för enmånadersredovisning är att den skattskyldige kan förväntas ha en ingående moms som regelmässigt överstiger den utgående momsen med minst 1 000 kronor varje månad. Detta är fallet främst när det är fråga om företag vars omsättning till största delen sker genom export. Helårsredovisning beviljas numera normalt sett endast handelsbolag och kommanditbolag med en momspliktig omsättning som inte överstiger 200 000 kronor (exkl moms) per år. Andra skattskyldiga i samma situation redovisar ju sin moms naturligen i den allmänna självdeklarationen. Helårsredovisning kan dock beviljas även sådana skattskyldiga som momsregistreras trots att den momspliktiga omsättningen inte överstiger 200 000 kronor om året. I sistnämnda hänseende är alltså fråga om "registrering under uppbyggnadsskede" (jfr avsnitt 4.2).[100]

Momsdeklarationen skall lämnas till skattemyndigheten i det län där vederbörande är momsregistrerad, senast den 5 i andra månaden efter utgången av den redovisningsperiod som deklarationen avser.[101] Detta datum utgör också sista inbetalningsdag för skatten.[102] Moms avseende perioden januari–februari deklarerar och inbetalar Svea således senast den 5 april. För perioden maj–juni gäller emellertid ett undantag: deklaration och inbetalning skall för denna period ske senast den 20 augusti (inte den 5 augusti).[103]

---

[96] Jfr 21 § första stycket ML.
[97] Jfr 22 § första stycket ML.
[98] Jfr 22 § femte stycket ML.
[99] Jfr 14 kap 16 § NML och Prop 1993/94:99 sid 246.
[100] Jfr 22 § andra stycket ML.
[101] Jfr 22 § tredje stycket första meningen ML.
[102] Jfr 42 § första stycket ML.
[103] Jfr sista stycket av anvisningarna till 22 § och 42 § första stycket ML.

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

Vid *enmånadsredovisning* blir senaste deklarations-/inbetalningsdag den 5 mars för redovisningsperioden januari, den 5 april för redovisningsperioden februari o.s.v.. För redovisningsperioden juni är dock senaste deklarations-/inbetalningsdag den 20 augusti. Enligt vad nedan sägs gäller för särskilt registrerade *helårsredovisare* (normalt sett handelsbolag eller kommanditbolag med en årlig omsättning ej överstigande 200 000 kronor) med kalenderår som räkenskapsår den 5 april året efter kalenderåret/räkenskapsåret som senaste deklarations-/inbetalningsdag. Om brutet räkenskapsår (dvs. annat räkenskapsår än kalenderår), t.ex. maj–april, tillämpas blir senaste deklarations-/inbetalningsdag dock den 5 i andra månaden efter redovisningsperioden – dvs. för redovisningsperioden maj–april den 5 juni. Övriga brutna räkenskapsår är juli–juni och september–augusti.[104] Notera att senaste deklarations-/inbetalningsdag för helårsredovisare med brutet räkenskapsår omfattande tiden juli–juni är den 20 augusti.

För övrigt gäller att när bokföringsskyldighet inträder, dvs. när en yrkesmässig verksamhet påbörjas, kan räkenskapsåret utsträckas till att omfatta max arton (18) månader. Det kan också avse kortare tid än tolv månader. Om någon påbörjar en verksamhet som medför momsskyldighet, t.ex. i juli månad, kan vederbörande välja som första räkenskapsår tiden juli–december "år 1" (dvs. sex månader) eller från och med juli "år 1" till och med december "år 2" (dvs. arton månader). Om vederbörande skall vara särskilt registrerad till moms som helårsredovisare kan alltså första redovisningsperioden väljas i enlighet med den tid man vill att det första räkenskapsåret skall omfatta.[105]

I fall av t.ex. blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4.1), normal eftersläpning vid fakturering[106] (jfr avsnitt 3.4) och redovisning av "delägare" i enkla bolag (jfr avsnitt 8.5), kan det bli aktuellt med justering av momsen i samband med bokslutet. Beträffande fakturor som utfärdas (kundfakturor) respektive mottas (leverantörsfakturor) efter bokslutsdatum, men avser affärshändelse före bokslutsdagen tillämpar många företag en s.k. brytdag, som brukar förläggas 2–3 veckor in på det nya räkenskapsåret.[107] För fakturor som utfärdats eller mottagits senast på brytdagen kan momsen hänföras till det gamla räkenskapsårets sista period. Fordringar på kunder respektive skulder till leverantörer – som hör till det gamla räkenskapsåret men där faktura inte föreligger på brytdagen – tillförs huvudboken efter annat underlag, t.ex. följesedlar, offerter eller eget upprättat bokföringsunderlag. Dessa ofakturerade kundfordringar och leverantörsskulder behandlas som interimistiska poster och momsen beaktas sålunda först under det nya året. Notera emellertid att enligt vad som sagts under Eftersläpande

[104] Jfr 12 § första stycket sista meningen BFL.
[105] Jfr 12 § tredje stycket BFL.
[106] Jfr avsnitt 6 i RSV Im 1984:2.
[107] Jfr BFN U 90:2.

fakturor i avsnitt 3.4 kan en köpare aldrig grunda sin avdragsrätt för ingående moms på eget upprättat bokföringsunderlag.

Om för högt avdrag för ingående moms företagits under löpande år kan rättelse lämnas för hela året i den sista redovisningsperioden för räkenskapsåret.[108] Sådan rättelse sker ofta när den sista perioden redan redovisats, varför rättelse sker genom att en 7:e rättelsedeklaration lämnas avseende hela året.

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

Numera (fr.o.m. 1/1 1993) gäller bestämmelser om räntor (restitutionsränta, anståndsränta och respiträntа) även på momsområdet (räntorna infördes samtidigt med ovan nämnda dröjsmålsavgift). Därför kan inte längre en höjning av tidigare redovisad moms genom en bokslutsrättelse ske utan pålaga (i förarbetena[109] och i RSVs rekommendationer[110] räknas nämligen inte bokslutsrättelser upp som något som respiträntа skulle efterges eller nedsättas för). S.k. respiträntа påförs om momsen höjs genom en 7:e rättad deklaration för hela året (jfr avsnitten 15.2.1 och 15.5.2). Å andra sidan åtnjuter den skattskyldige restitutionsränta om rättelsen innebär en sänkning av skatten (jfr även avsnitt 15.5.2). Se vidare i avsnitten under 15.5 angående räntor och dröjsmålsavgift och även om s.k. grundavgift.

Särskilt registrerade helårsredovisare – dvs. de som inte redovisar momsen i inkomstdeklarationen – lämnar momsdeklaration/inbetalar senast den 5 april året efter det kalenderår som deklarationen avser (dvs. om tillämpat räkenskapsår är kalenderår).[111] Om årsomsättningen inte överstiger 200 000 kronor, men verksamheten ändå ger överskott, är det alltså bättre att "helårsredovisa" i inkomstdeklarationen, eftersom inbetalningen av momsen då kan anstå till den 30 april året efter inkomståret (i stället för till den 5 april). Dock får man i sådant fall se upp med ovan nämnda "20 000-kronorsgräns" (se ovan i detta avsnitt under "Momsen i inkomstdeklarationen"). Dvs., viss del av fyllnadsinbetalningen måste kanske ske senast den 18 februari året efter inkomståret medan betalningen av moms och preliminär skatt upp till 20 000 kronor kan anstå till den 30 april året efter inkomståret. Går verksamheten med underskott är det sannolikt bäst ur likviditetssynpunkt att vara momsregistrerad. Då kan ju negativa momsdeklarationer (jfr avsnitt 3.3) lämnas löpande varannan månad. Om inte uppbyggnadsskede (jfr avsnitt 4.2) pågår torde emellertid skattemyndigheten föreslå att momsredovisningen skall ske i inkomstdeklarationen när omsättningen varaktigt inte överstiger 200 000 kronor per år. Jag erinrar om att bl.a. handelsbolag (jfr avsnitt 4.1) enbart kan redovisa momsen i särskild momsdeklaration, eftersom de inte lämnar en egen självdeklaration. Bl.a. handelsbolag är sålunda alltid momsregistrerade från första kronan för momspliktig omsättning.

Inbetalning av moms kunde före den 1 juli 1993 endast ske på skattemyndighetens särskilda postgiro för moms. Postgirot hade alltså tidigare monopol på

[108] Jfr 40b § ML och avsnitt 6 i RSV Im 1984:2.
[109] Jfr Prop 1991/92:93.
[110] Jfr RSV Im 1992:3.
[111] Jfr andra stycket av anvisningarna till 22 § ML.

momsinbetalningarna, varför betalning via bank fick ske någon dag före sista inbetalningsdag om man ville undvika dröjsmålsavgift.[112] Från och med den 1 juli 1993 gäller emellertid inte detta monopol, utan numera kan momsinbetalning även ske till bank eller giroinstitut med vilket staten ingått avtal om förmedling av skatteinbetalning[113] Deklarationen anses lämnad till skattemyndigheten den dag inbetalningskort eller gireringshandlingar kommit in till postanstalt (fr.o.m. 1/3 1994 Posten AB)[114] eller bank eller giroinstitut enligt ovan. Samma dag anses inbetalningen ha skett.[115]

Notera också att från och med den 1 juli 1993 är det inte längre kostnadsfritt att betala in momsen till staten. Den som betalar in skatten får själv stå för avgiften till betalningsförmedlaren.

Är momsdeklarationen "negativ" (jfr avsnitt 3.3), dvs. överstiger den ingående momsen för redovisningsperioden den utgående, är den skattskyldige berättigad att återfå mellanskillnaden (dvs. den överskjutande ingående momsen). En sådan deklaration skall givetvis lämnas så snart som möjligt efter redovisningsperiodens slut (och då direkt till skattemyndigheten); lämnas t.ex. januari–februari-deklarationen någon av de första dagarna i mars, kan man räkna med att återfå pengarna i mitten eller slutet av mars – kanske ännu snabbare. I lagen talar man om att sådan återbetalning till den momsskyldige skall ske "skyndsamt",[116] och därmed avses normalt inom två veckor från det att deklarationen lämnats. Den momsskyldiges fordran på överskjutande ingående moms kan dock innehållas av skattemyndigheten i avvaktan på beskattningsbeslut, om perioden i fråga är föremål för utredning hos myndigheten.[117] Enligt en regeringsrättsdom[118] anses inte en pågående skatterevision i sig innebära att skattemyndigheten kan innehålla överskjutande ingående moms. Det torde enligt min mening för sådan åtgärd krävas att just den period som den överskjutande ingående momsen avser kan ifrågasättas och att frågor särskilt ställts av skattemyndigheten med anledning härav utan att godtagbara svar från den momsskyldige erhållits.

Har den momsskyldige momsskulder i övrigt återbetalas endast för viss period överskjutande ingående moms i den mån beloppet överstiger momsskuld och räntor och avgifter som belöper på denna.[119] Har alltså t.ex. januari–februari-deklarationen utvisande skatt att betala om 10 000 kronor förfallit till betalning den 5 april och då inte betalats, kan skattemyndigheten utnyttja sin kvittningsrätt och endast återbetala 5 000 kronor, om detta förhållande kvarstår när mars–april-deklarationen utvisande t.ex. 15 000 kronor att återfå (överskjutande ingående moms) lämnas. Skattemyndigheten får däremot inte avvakta med en sådan återbetalning om det inte finns momsskulder som är restförda (dvs.

[112] Jfr 42 § andra stycket ML, dess lydelse intill den 1 juli 1993.
[113] Jfr 22 § tredje stycket andra meningen och 42 § andra stycket ML; SFS 1993:772.
[114] Jfr SFS 1993:1705.
[115] Jfr 44 § ML; SFS 1993:772.
[116] Jfr 23 § MF.
[117] Jfr 49 § sjätte stycket ML och 68 § 4 mom UBL.
[118] Jfr RÅ 1985 2:77.
[119] Jfr 49 § fjärde stycket första meningen ML.

förfallna till betalning). Däremot får sådan kvittning ske om momsen höjts och skuld uppkommer för den momsskyldige enligt ett omprövningsbeslut (jfr avsnitt 15.2.2) avseende en annan redovisningsperiod, även om skulden enligt omprövningsbeslutet ännu inte restförts (dvs. ännu inte förfallit till betalning enligt förfallodatum i beslutet). Notera att kvittning enligt vad ovan sagts även kan ske mellan olika verksamheter som den momsskyldige bedriver och för vilka han lämnar särskilda momsdeklarationer (jfr avsnitt 4.1).[120]

För skatte- och avgiftsbelopp (t.ex. arbetsgivaravgifter) som är restförda och som lämnats till kronofogdemyndigheten för indrivningsåtgärd, har kronofogdemyndigheten möjlighet att göra avräkning mot överskjutande ingående moms.[121] Från och med den 1 januari 1995 har staten samma kvittningsmöjlighet om den momsskyldige har skuld avseende skatt enligt uppbördslagen, särskild löneskatt, arbetsgivaravgifter eller allmän löneavgift, även när t.ex. skulden avseende arbetsgivaravgifter är restförd men ännu inte har lämnats för indrivningsåtgärd till kronofogdemyndigheten.[122]

En momsskyldigs fordran på överskjutande ingående moms eller ränta därpå får ej särskilt överlåtas eller utmätas.[123] Eftersom överskjutande ingående moms inte särskilt kan överlåtas eller utmätas kan den ej heller bli föremål för betalningsäkring från statens sida.[124]

I sammanhanget kan, för tydlighetens skull, nämnas att det inte finns någon koppling mellan avdragsrätt och redovisningsskyldighet på så sätt att en köpare med en "negativ" deklaration, för att komma i åtnjutande av återbetalning, skulle behöva invänta att säljaren redovisar utgående moms avseende affärshändelsen i fråga[125] I första hand uppstår sådana situationer om säljaren har bokslutsmetod och köparen faktureringsmetod; köparen lyfter momsen i den period varunder leveransen (mottagandet) skall bokföras och säljaren redovisar motsvarande utgående moms först under den senare period varunder betalningen uppbärs (jfr dock angående bolag i s.k. äkta koncerner, avsnitt 8.3; och angående tillämpning av särskild redovisningsregel i vissa kommissionsfall, avsnitt 8.5).[126] Se särskilt angående byggområdet avsnitt 11.3 och angående konkurser avsnitt 12.2. Vad nyss sagts gäller alltså avdragsrätten och tiden för dess inträdande. Emellertid skall man komma ihåg att den s.k. *reciprocitetsprincipen* betonas starkt i momssammanhang, dvs. en avdragsrätt för ingående moms hos en köpare skall i princip alltid motsvaras av en skyldighet hos en säljare att betala utgående moms (undantag dock för s.k. fiktiv avdragsrätt – jfr avsnitt 2.2). En annan sak är det att köparens avdragsrätt enligt vad ovan sagts i tiden kan uppkomma innan säljarens redovisningsskyldighet inträder. Reciprocitetsprincipen betonades t.ex. i det s.k. Thermoved-fallet som refereras i avsnitt 6.3.4.2 (jfr även avsnitt 6.4.4).

---

[120] Jfr 17 § nionde stycket ML.
[121] Jfr avräkningslagen.
[122] Jfr 49 § fjärde stycket andra meningen ML; SFS 1993:898; 1992/93:SkU 27; Prop 1992/93:198.
[123] Jfr 49 § femte stycket ML.
[124] Jfr 11 § betalningssäkringslagen och 5 kap 5 § UB.
[125] Jfr SOU 1964:25 sid. 382.
[126] Jfr Prop 1978/79:141 sid 50 och 51.

4. Registreringsskyldighet

4.1 Allmänt

Svea kan antingen momsregistrera sig under det egna personnamnet eller under en särskild benämning (firma). I båda fallen blir momsregistreringsnumret den s.k. länskoden åtföljd av hennes eget *personnummer* med ett tilläggsnummer. Driver Svea flera momsskyldiga verksamheter (jfr avsnitt 6.3.4), skall hon i princip registrera sig med ett nummer för respektive verksamhet: personnumret med tillägget 01 för "den första verksamheten", personnumret med tillägget 02 för "den andra verksamheten" etc. Skattemyndigheten kan emellertid besluta om undantag härifrån.[127] Sistnämnda innebär att den momsskyldige kan ha en enhetlig momsredovisning. Som framgår nedan i avsnitt 4.2 räcker det att minst en av den momsskyldiges verksamheter medför registreringsskyldighet för att vederbörande skall ha rätt att momsregistrera sig för alla sina momsskyldiga verksamheter. I praktiken är det också så att skattemyndigheten – om inte den skattskyldige begär annat – åsätter ett enda momsregistreringsnummer (-01), även om vederbörande bedriver verksamheter utan naturlig anknytning till varandra. Skattemyndigheten utgår ifrån att den momsskyldige vill ha en enda momsregistrering även om ansökan avser flera verksamheter, om vederbörande inte särskilt anger att det skall vara flera momsregistreringar (dvs. en för vardera verksamheten). Tilläggsnummer -02 osv. brukar normalt åsättas endast i fall där den skattskyldige, förutom annan verksamhet, har begärt frivilligt inträde i momssystemet för uthyrning av rörelsefastighet (jfr avsnitt 6.2.2.1). Ett särskilt momsregistreringnummer skall för övrigt alltid åsättas för sådan frivillig momsskyldighet.

Vi antar att Svea tänker bedriva borstbinderiet under benämningen Mor Sveas Borstbinderi. Om Svea registrerar benämningen (firman) Mor Sveas Borstbinderi hos

[127] Jfr 5 § andra stycket och även 19 § andra stycket andra meningen ML.

länsstyrelsens handelsregister erhåller hon ensamrätt till benämningen Mor Sveas Borstbinderi.[128] Numera skall för övrigt all firmaregistrering ske hos Patent- och registreringsverket (PRV) i Sundsvall – den 1 januari 1993 tog PRV över bl.a. handelsregistren från Stockholms och Västernorrlands län[129] och i november 1994 skall PRV ha tagit över samliga läns register. Registreringen av firman har emellertid inte någon betydelse för frågan om registrering till moms skall ske; det är en utbredd missuppfattning att det skulle finnas en "automatik" mellan registrering av firman och momsregistreringen. Frågan om momsregistrering skall ske, avgörs i stället av huruvida momsskyldighet uppkommer eller ej, och först efter en särskild registreringsanmälan.

Om Svea driver verksamheten genom en juridisk person blir momsregistreringsnumret länskoden åtföljd av *organisationsnumret* och ett tilläggsnummer.

En momsskyldig vars momspliktiga omsättning för beskattningsåret kan beräknas komma att överstiga 200 000 kronor (exklusive moms) skall anmäla sig för registrering till moms i det län där hans hemortskommun är belägen.[130] Om den momspliktiga omsättningen understiger detta gränsvärde redovisas – normalt sett – momsen i stället i den allmänna självdeklarationen (jfr avsnitt 3.4.1), dvs. utan att någon registreringsåtgärd företas med avseende på momsen. Gränsvärdet var under år 1991 nämnda belopp inklusive moms, eftersom skatten då fortfarande ingick i beskattningsvärdet (jfr avsnitt 3.2.1).

Gränsvärdet 200 000 kronor är relevant för bl.a. fysiska personer, aktiebolag, stiftelser och föreningar, dvs. för skattskyldiga som lämnar allmän självdeklaration. Sådana momsskyldiga som inte lämnar allmän självdeklaration, t.ex. handelsbolag och kommanditbolag, utländska företagare som momsregistreras genom ombud (jfr avsnitt 6.3.2.4), konkursbon och olika myndigheter, skall momsregistrera sig oavsett omsättningens storlek, dvs. redan "från första kronan" av momspliktig omsättning.[131] Verksamhet med uthyrning av rörelselokal m.m. (jfr avsnitt 6.2.2.1) för vilken frivilligt inträde i momssystemet önskas måste också alltid särskilt momsregistreras. Se särskilt om konkursbon i sådana fall i avsnitt 6.5.3.1.

I sammanhanget kan, mot bakgrund av vad som sagts i avsnitt 3.4.1 angående skattsedlar, sägas att handelsbolag får F-skattesedel utan att åsättas någon preliminär F-skatt eftersom handelsbolag inte är inkomstskattesubjekt.[132] Ur momssynpunkt spelar detta inte någon roll eftersom de i detta sammanhang betraktas som juridiska personer och momsregistreras från första kronan för momspliktig verksamhet. I handelsbolagsfallen debiteras för övrigt delägarna normalt sett s.k. särskild A-skatt för inkomsterna från bolaget. Om överskottet är lågt i handelsbolaget kan dock en delägare i stället få jämkning (höja) den

[128] Jfr 2 och 9 §§ Firmalagen (1974:156) och 1, 2 och 3 §§ Handelsregisterlagen.
[129] Jfr SFS 1992:1454 och även SFS 1992:1455.
[130] Jfr 19 § första stycket första meningen ML.
[131] Jfr 19 § första stycket andra meningen ML och Prop 1989/90:111 sid 133.
[132] Jfr Prop 1991/92:112 sid 92.

"vanliga" A-skatten, dvs. på inkomster som delägaren får från en anställning kan ett i förhållande till skattetabellerna förhöjt skatteavdrag ske.

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

Om möjligt skall anmälan om registrering till moms göras senast två veckor innan verksamhet som medför anmälningsplikt påbörjas eller övertas.[133] I praktiken spelar denna bestämmelse oftast ingen roll. Skattemyndigheten brukar normalt sett även registrera den skattskyldige för viss tid bakåt. Skattskyldighet till moms uppkommer ju naturligen i många fall "över en dag", utan att man har haft tid till förberedelser. Detta är man emellertid van vid att hantera på myndigheten. Praktiskt sett sker ingenting annat än att de första redovisningsperioderna omfattar tid bakåt.

Anmälan för registrering till moms görs på blankett enligt fastställt formulär.[134]

Skattemyndigheten utfärdar ett särskilt bevis om verkställd registrering varvid momsregistreringsnumret tilldelas.[135] En momsregistrering kvarstår till dess skattemyndigheten beslutar att den skall upphöra.[136] Även om verksamheten är nedlagd och någon moms inte finns att redovisa måste alltså deklarationer lämnas till dess skattemyndigheten beslutat om avregistrering (jfr avsnitt 4.3). För redovisningsperiod (jfr avsnitt 3.4.1) varunder någon moms att redovisa saknas lämnar den momsregistrerade en "nollad" deklaration till skattemyndigheten.

Ett enkelt bolag (jfr avsnitt 6.3.2.1) momsregistreras i det län där delägarföretaget, som skall registreras för det enkla bolagets verksamhet, är eller skall vara momsregistrerat. Jag förutsätter alltså att "delägarna" i det enkla bolaget utsett en bland dem att "enmansredovisa" bolagets verksamhet momsmässigt, i annat fall sker redovisningen hos vardera av dem. Vid enmansredovisning där den momsredovisande delägaren är enskild firma (fysisk person) eller aktiebolag eller annan juridisk person än handelsbolag eller kommanditbolag, skall momsregistrering ske om det enkla bolagets omsättning överstiger 200 000 kronor per år. I annat fall tar delägaren i fråga upp det enkla bolagets moms i sin inkomstdeklaration. Om t.ex. två syskon äger ett jordbruk (jfr avsnitt 6.3.2.1), kan redovisning ske i den enes inkomstdeklaration om omsättningen inte överstiger 200 000 kronor (exkl moms) per år. Om "redovisan-

[133] Jfr 19 § tredje stycket första meningen ML.
[134] Jfr 19 § andra stycket första meningen ML.
[135] Jfr 19 § fjärde stycket ML.
[136] Jfr 19 § sjätte stycket ML.

de delägare" i det enkla bolaget är ett handelsbolag eller ett kommanditbolag, skall vederbörande momsregistreras redan från första kronan av mompliktig omsättning. I avsnitt 6.3.2.1 framgår för övrigt att det i vissa fall förekommer en 30 000-kronorsgräns för att ett enkelt bolags verksamhet överhuvudtaget skall anses yrkesmässig och därmed skattskyldig momsmässigt. Skulle yrkesmässigheten falla på grund av denna 30 000-kronorsgräns, skall överhuvudtaget ingen momsredovisning ske.

Momsregistrering av utländska företag med ombud (jfr avsnitt 6.3.2.4) sker i det län där ombudet är eller borde vara registrerad. Konkursbon (jfr avsnitt 12.2) momsregistreras i det län där konkursgäldenären var registrerad.[137]

Tvångsregistrering etc

Om en momsskyldig underlåter att anmäla sig till momsregistrering, kan skattemyndigheten förelägga honom att vid vite fullgöra sin skyldighet.[138]

Skattemyndigheten kan avseende en momsskyldig som vägrar registrera sig ändå "tvångsregistrera" vederbörande. Ett sådant beslut, liksom ett vanligt beslut om registrering, innebär att den skatteadministrativa apparaten och de därmed förbundna kontrollinstrumenten skall kopplas in på den registrerade.

Ett beslut om registrering enligt momslagen kan enligt regeringsrätten dock inte tilläggas retroaktiv giltighet.[139] Frågan huruvida momsskyldighet till äventyrs inträtt redan före registreringen kan utredas oberoende av denna, och momsskyldighet som konstateras vid en sådan utredning kan leda till efterbeskattning (jfr avsnitt 15.2.2). Denna är, enligt regeringsrätten, likaledes en av registrering oberoende åtgärd.

Av nämnda regeringsrättsavgörande följer också att skattetillägg inte kan påföras vid underlåten registrering för belopp som påföres genom efterbeskattning, eftersom en skriftlig uppgift från den momsskyldige alltid förutsätts för påförande av skattetillägg (jfr avsnitt 15.4).

Här har talats om retroaktivitet i fall av tvångsregistrering. I avsnitt 8.2 under Retroaktiv bolagsbildning ger jag några praktiska synpunkter angående problematiken vid vanlig nyregistrering till moms.

Inhibition avseende registreringsfrågor

Beslut angående registrering till eller avregistrering (jfr avsnitt 4.3) från moms är verkställbara utan hinder av att de inte vunnit laga kraft. Detta konstateras i ett avgörande av regeringsrätten.[140] Eftersom det inte finns någon avvikande reglering i momslagen, kan, enligt regeringsrätten, emellertid förvaltningsprocesslagens bestämmelser om inhibition[141] tillämpas avseende registreringsfrå-

[137] Jfr MHL93 sid 320.
[138] Jfr 20 § ML.
[139] Jfr RÅ 1987 ref 115.
[140] Jfr RÅ 1988 ref 143.
[141] Jfr 28 § FPL.

gor beträffande moms. Inhibition innebär att ett överklagat beslut inte skall gälla – och därmed inte kunna verkställas – till dess frågan som beslutet avser (t.ex. fråga om registrering) avgjorts. Om t.ex. ett registreringsbeslut avseende moms överklagats till länsrätten, kan "den registrerade" ansöka hos länsrätten om inhibition till dess registreringsfrågan avgjorts.

I ovan nämnda regeringsrättsavgörande gällde det en fråga om inhibition avseende ett överklagat beslut om avregistrering från moms. Därvid uttalades att ett avgörande av inhibitionsfrågan måste grundas på ett preliminärt ställningstagande till avregistreringsfrågan. Vidare måste beaktas vilken betydelse det kan ha för "den skattskyldige" att verkställigheten av beslutet skjuts upp i avvaktan på den slutliga prövningen. I fallet refererade regeringsrätten till det fall som tagits upp i detta avsnitt ovan under Tvångsregistrering etc, och uttalade att avregistreringen inte är avgörande för momsskyldigheten. Det kunde emellertid antas att den skulle få betydande praktiska konsekvenser för den momsskyldige och det kunde inte hållas för osannolikt att den skulle störa vederbörande i dennes relationer till uppdragsgivare. Därmed ansåg regeringsrätten att det förelåg tillräckliga skäl för inhibition av skattemyndighetens beslut om avregistrering.

Som ovan nämnts är frågan om momsskyldighet principiellt oberoende av frågan om registrering till moms. Även om registrering till moms inhiberats i avvaktan på att registreringsfrågan avgjorts, skall en momsskyldig ändå debitera moms – för de affärshändelser som inträffar under en sådan mellanperiod. Skyldigheten att till staten betala in debiterad moms kan dock tillfälligt uppskjutas i sådant fall om anståndsreglerna (jfr avsnitt 15.3) kan tillämpas. Visar det sig efter en rättslig prövning att vederbörande inte var momsskyldig för sin verksamhet, kan han till sina kunder återbetala debiterad moms. Om osäkerhet råder bör man enligt min mening alltså debitera moms innan en fråga om momsskyldighet avgjorts rättsligt. I annat fall kan det – om momsskyldighet anses föreligga – uppstå svårigheter för vederbörande när han i efterhand måste gå ut och fakturera sina kunder särskilt för momsen.

4.2 Registrering p.g.a. särskilda skäl[142]

Eftersom skattskyldigheten till moms i princip uppkommer först "när den första borsten säljs", skulle Svea inte ha möjlighet till avdrag för ingående moms avseende förvärv som måste göras under startskedet av binderiet, dvs. innan någon försäljning kan påbörjas. Av denna anledning stadgas i momslagen att registrering kan beslutas av skattemyndigheten även om den skattepliktiga omsättningen inte överstiger 200 000 kronor. Förutsättningen är att s.k. "särskilda skäl" föreligger. Detta motsvaras bl.a. av vad som brukar kallas

[142] Jfr 19 § femte stycket ML.

"registrering under ett uppbyggnadsskede".[143] Beslutar skattemyndigheten sålunda om registrering på grund av "särskilda skäl" fattas i konsekvens härmed också beslut om att skattskyldighet föreligger innan verksamheten påbörjats, dvs. innan ens någon omsättning överhuvudtaget skett.[144]

Svea kontaktar alltså skattemyndigheten i länet och anmäler att hon skall starta ett borstbinderi, att hon inte kommer att ha någon försäljning förrän alla maskiner är på plats etc. I det läget kan myndigheten, som en kontrollåtgärd, begära in underlag i form av uppgift om finansiering, ekonomiska kalkyler etc. Eventuellt kan också ett s.k. momsbesök (vilket är helt formlöst) ske, varvid – efter överenskommelse med Svea – myndigheten besöker verksamhetsadressen. Om skattemyndigheten inte har några invändningar får Svea normalt sett en registrering under uppbyggnadsskede, och erhåller då omgående möjligheten att i en momsdeklaration begära tillbaka den ingående moms (inköpsmoms) som belöper på förvärven för att starta verksamheten.[145] RSV har i en skrivelse[146] angivit som en allmän förutsättning för skattskyldighet/registrering under uppbyggnadsskede att betydande investeringar görs och att verksamheten bedöms utgöra näringsverksamhet och således är yrkesmässig (jfr avsnitt 6.3.1). Särskilt för *uppfinnarverksamhet* anges i RSVs anvisningar[147] som en förutsättning för registrering under uppbyggnadsskede bl.a. att planerade uppfinningar och konstruktioner kan anses komma att uppfylla kravet på industriell användbarhet. Dessutom bör uppfinnaren kunna registreras om anslag erhållits från styrelsen för teknisk utveckling (STU – numera NUTEK) i form av bidrag, stipendier eller lån. Detsamma gäller om lån till verksamheten erhållits från utvecklingsfonderna, om statligt näringsbidrag erhållits eller om bidrag erhållits från kommuner, arbetarskyddsfonder m.fl.. Andra kriterier för registrering av en uppfinnarverksamhet under uppbyggnadsskede kan vara att investeringar sker av sådan omfattning och karaktär – inte hobbyinriktade – att det tyder på en yrkesmässig verksamhet eller att verksamheten bedrivs i särskilda lokaler.

> Om den momsskyldige förväntas ha en omsättning om högst 200 000 kronor per år och skall redovisa momsen i inkomstdeklarationen (gäller t.ex. enskilda firmor och aktiebolag – se avsnitt 4.1), godkänns en eventuell momsskyldighet på grund av "särskilda skäl", t.ex. uppbyggnadsskede, med åtföljande avdragsrätt för ingående moms helt enkelt genom att skattemyndigheten/skattenämnden godkänner inkomstdeklarationen och yrkat avdrag för ingående moms (samt eventuellt redovisad utgående moms).

Förutom uppbyggnadsskede föreligger särskilda skäl för momsregistrering t.ex. vid frivilligt inträde för uthyrning av rörelselokal m.m. (jfr avsnitt 6.2.2.1). Om ett företag har flera verksamheter och någon av dem omfattas av ovan redogjorda fall av särskilda skäl eller någon av dem har en omsättning

---

[143] Jfr 19 § femte stycket ML och Prop 1989/90:111 sid 203.
[144] Jfr 2 § sista stycket ML.
[145] Jfr Prop 1968:100 sid 139.
[146] Jfr RSVs skrivelse Dnr 24739–93/900.
[147] Jfr avsnitt 3.2 i RSV Im 1986:5.

som överstiger 200 000 kronor exklusive moms per år, får även momsskyldig verksamhet som inte omfattas av sådant fall av särskilda skäl ändå momsregistreras under åberopande av särskilda skäl. Om inte annat sägs antar skattemyndigheten att den momsskyldige vill ha en enda momsregistrering för samtliga momsskyldiga verksamheter. Saknas naturlig anknytning (jfr avsnitten 1.1.2 och 6.3.4.1) får emellertid den momsskyldige registrera verksamheterna i fråga med olika momsregistreringsnummer (jfr avsnitt 4.1). Verksamhet med uthyrning av rörelselokaler för vilken frivilligt inträde i momssystemet söks (jfr avsnitt 6.2.2.1) måste emellertid alltid ha ett eget momsregistreringsnummer. Anledningen till detta är främst att det krävs en "särskild bokföring" av sådan uthyrd rörelsefastighet för att hålla reda på momsavdragen vid en eventuellt aktualiserad återföringsskyldighet (jfr avsnitt 6.5.3.1).

Se även vad som sägs i avsnitt 8.2 bl.a. om momsregistrering och bolagsbildning. Angående vissa processuella synpunkter avseende bedömningen av verksamheter som kan anses vara under s.k. uppbyggnadsskede, se avsnitt 15.2.1.

4.3 Avregistrering

Som nämnts (jfr avsnitt 3.4) försvann redovisningsskyldigheten som självständigt begrepp den 1 januari 1991. Föreligger momsskyldighet, skall redovisning av moms också ske – antingen i inkomstdeklarationen eller i en särskild momsdeklaration (jfr avsnitt 4.1)

I momslagen sägs uttryckligen att om en verksamhet avvecklas, skall redovisning av moms fullgöras till och med den redovisningsperiod under vilken avvecklingen slutförts.[148] De sista affärshändelserna (jfr under Avveckling i avsnitt 8.2) skall alltså ha företagits, innan avregistrering från moms kan ske om det är fråga om ett företag som varit särskilt momsregistrerat.

Är det frågan om ett företag som redovisar momsen i inkomstdeklarationen och som lagt ned verksamheten blir det ju inte fråga om någon avregistrering, utan i stället får företaget det eller de beskattningsår varunder utförsäljning av inventarier etc sker redovisa moms (förutsatt att inte hela den nedlagda verksamheten överlåts till någon som driver den vidare – jfr avsnitten 6.2.8.1 och 8.2).

Företag som lämnar inkomstdeklaration (t.ex. enskild firma och aktiebolag – se avsnitt 4.1) och som är särskilt momsregistrerade, kan avregistrera sig från moms och i stället övergå till att redovisa momsen i inkomstdeklarationen om verksamheten minskar i omfattning utan att fördenskull helt läggas ned. Så kan ske om omsättningen exklusive moms beräknas understiga 200 000 kronor per år. Ett handelsbolag eller annat subjekt som inte lämnar

[148] Jfr 6 § ML.

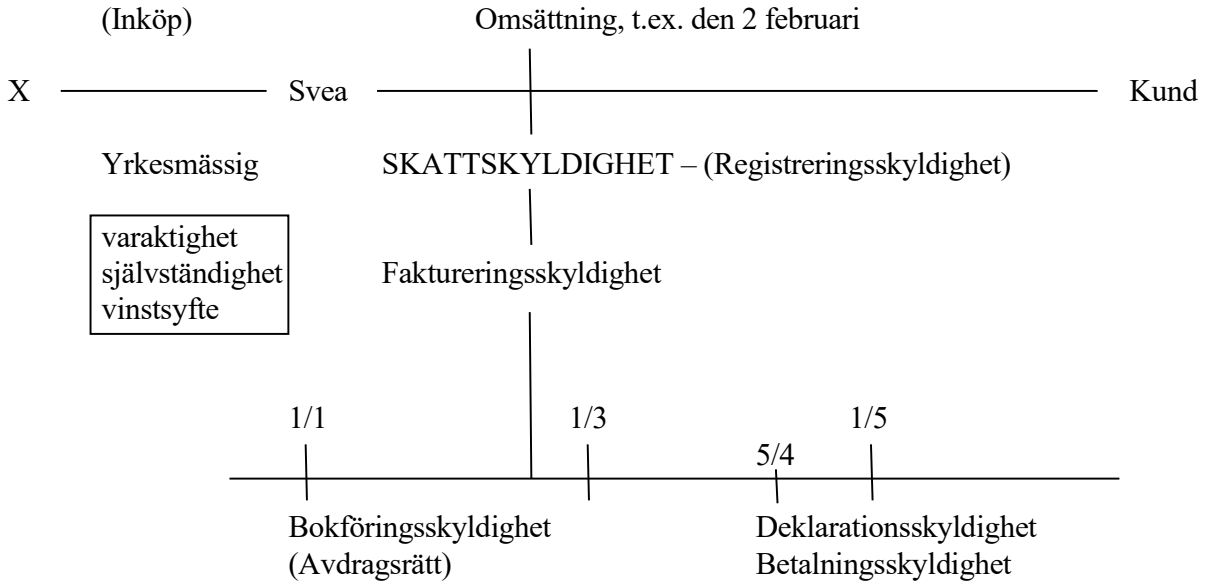
en egen allmän självdeklaration måste däremot även i sådant fall vara kvar i momsregistret till dess den sista affärshändelsen inträffat och momsredovisats.

Angående fråga om inhibition – tillfälligt uppskjutande – av beslut om avregistrering från momsregistret, se under Inhibition avseende registreringsfrågor i avsnitt 4.1.

Se även särskilt i avsnitt 8.2 om avveckling.

5. Sammanfattning del 1

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



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

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

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

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

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

För förvärv till verksamheten uppkommer avdragsrätt (också i enlighet med god redovisningssed) i samband med att en "momsbärande faktura" mottagits för levererade varor eller tillgodogjorda tjänster. Ingående moms avseende t.ex. inköpta och mottagna varor, för vilka fakturor mottagits under januari eller februari, får redovisas i januari–februari-deklarationen.

Under löpande år redovisar alltså Svea i princip in- och utgående moms period för period i takt med att hon mottar och utfärdar fakturor. Vid "eftersläpning" i faktureringen kan en affärshändelse under vissa förutsättningar hänföras till den period varunder den inträffade trots att fakturan mottagits (utfärdats) först under perioden därefter (jfr under När skall fakturering ske? i avsnitt 3.2 och under Eftersläpande fakturor i avsnitt 3.4). I samband med bokslutet kan Svea, beträffande affärshändelser för vilka faktura mottagits respektive utfärdats efter bokslutsdagen, tillämpa en s.k. brytdag. För fakturor som utfärdats eller mottagits senast på brytdagen, vilken brukar förläggas 2–3 veckor in på det nya räkenskapsåret, kan momsen hänföras till det gamla räkenskapsårets sista period. Kundfordringar och leverantörsskulder avseende det gamla räkenskapsåret som är ofakturerade senast på brytdagen behandlas dock som interimistiska poster och momsen beaktas sålunda först under det nya året (jfr under Särskild momsdeklaraton i avsnitt 3.4.1).

Om leverantören (X) av en momspliktig vara inte är momsskyldig, utan t.ex. en vanlig privatperson, kan Svea göra s.k. fiktivt avdrag för ingående moms – vilket däremot inte kan ske för förvärv av tjänster.

Om Sveas utgående moms överstiger den ingående för perioden januari–februari, skall hon redovisa (deklarera) detta och inbetala mellanskillnaden till staten senast den 5 april. Blir januari–februari-deklarationen i stället "negativ" (ingående moms överstiger utgående) kan hon begära tillbaka detta belopp från

staten så snart som möjligt efter periodens slut, dvs. redan i början av mars månad.

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

Del 2

6. Skattskyldighet – en analys

6.1 Översikt

I avsnitten 1.1–1.1.5 redogjordes, med utgångspunkt i ett enkelt praktikfall (Mor Sveas Borstbinderi), översiktligt för de fem rekvisit som ingår i begreppet skattskyldighet. 1. Borstbinderi*verksamheten* antogs uppfylla förutsättningarna (varaktighet, självständighet och vinstsyfte) för att näringsverksamhet skulle anses föreligga inkomstskattemässigt; därmed var den också 2. *yrkesmässig* enligt momslagen. Momsskyldighet uppkommer därför när Svea säljer 3. (*omsättning*) 4. *momspliktiga varor* (borstar) 5. *i* verksamheten.

Momsskyldighet uppkommer således genom att en omsättning av minst en momspliktig (skattepliktig) vara eller tjänst (eller en vara eller tjänst som är kvalificerat undantagen – jfr avsnitt 6.5.2) sker *i* en yrkesmässig verksamhet. Detta är huvudfallet av skattskyldighet. I avsnitt 6.5.2 under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 framgår att införandet av NML den 1 juli 1994 innebär att s.k. teknisk skattskyldighet (kvalificerade undantag) ersätts av en rätt till återbetalning av ingående moms. Enligt NML skall varubegreppet även anses innefatta fastigheter (jfr avsnitt 6.2.2), vilket enligt vad som sägs i avsnitt 6.2.1 inte inverkar på bedömningen av när en tjänst föreligger i momssammanhang. Ändringarna enligt NML kommer enbart att vara av lagteknisk karaktär och innebär inte någon materiell förändring i förhållande till MLs regler (jfr under SOU 1992:6 i kapitel 14).

Nedan skall närmare redogöras för vad som avses med skattepliktig vara och skattepliktig tjänst (avsnitten under 6.2), yrkesmässigheten (avsnitten 6.3.1–6.3.3) och omsättning (avsnitten under 6.4). Under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.3.3 framgår för övrigt att vissa inskränkningar av yrkesmässigheten genom NML överförs till undantagen från momsplikten. Rekvisitet "i" har redogjorts för i avsnitt 1.1.5 och berörs ytterligare i avsnitt 6.3.4. Verksamhetsbegreppet tas särskilt upp i avsnitten 6.2.8.1, 6.3.4, 6.3.4.1 och 8.1.

I avsnitten 6.5.1–6.5.3.1 tar jag upp "specialfallen" av skattskyldighet.

Genom kopplingen till inkomstskattens begrepp näringsverksamhet, kan momsen – i huvudsak – sägas ha en med inkomstskatten gemensam beskattningsram. Emellertid innebär momsens speciella begreppsvärld, att sådana skillnader i förhållande till inkomstskatten ofta föreligger att man ibland kan tala om en utvidgning, men även i flertalet fall om en inskränkning, av området för beskattning. Momsens respektive inkomstskattens beskattningsområden sammanfaller alltså långtifrån alltid.

6.2 Skattepliktig vara och skattepliktig tjänst

6.2.1 *Allmänt*

I avsnitt 1.1.1 redogjordes för definitionerna av vad som avses med varor respektive tjänster i momssammanhang. I dag gäller en i princip generell momsplikt (skatteplikt) för såväl varor som tjänster, med undantagen särskilt angivna i lagen.[149] På tjänsteområdet finns alltså inte längre (fr.o.m. 1/1 1991) några s.k. tysta undantag. Tjänsterna kan dessutom numera (fr.o.m. 1/1 1991) sägas vara momspliktiga i sig.[150] Exempelvis uthyrning är numera en tjänst som i sig är momspliktig även om den avser en momsfri vara; uthyrning av fastighet är dock som huvudregel momsfritt genom undantag som stipuleras i lagen.

Logiken i dag – med tillägg av att gas, värme, kyla och elektrisk kraft redan i lagen särskilt anges som varor – är följande när man skall bedöma frågan om objektet varöver förfogande sker är momspliktigt eller ej.

1a. Är objektet ett ting, ett "föremål", får man fråga sig om det utgör fastighet.
– Blir svaret på denna fråga ja, kan "föremålet" inte anses momspliktigt, eftersom fastighet inte utgör vara.
– Blir svaret nej, kan man konstatera att det är fråga om en vara enligt momslagen. Då får man alltså gå vidare i sin undersökning.

1b. Undantas varan från momsplikt enligt momslagen?
– Blir svaret ja, är varan momsfri.
– Blir svaret nej, är varan momspliktig (och därmed kan momsskyldighet uppkomma, om även övriga rekvisit härför är uppfyllda).

2a. Är objektet varken fastighet eller vara är det alltså, med momslagens nuvarande definition, fråga om en tjänst, förutsatt att den kan tillhandahållas i

[149] 8 § jämte anvisningarna till samma lagrum i ML.
[150] Jfr Prop 1989/90:111 sid 106.

en yrkesmässig verksamhet (jfr avsnitt 6.2.1.1). Observera att tjänsten kan avse en vara eller en fastighet, t.ex. kan det vara fråga om nyttjanderätt till fastighet, men tjänsten kan också avse en annan tjänst (t.ex. upplåtelse av nyttjanderätten till ett patent).

2b. Undantas tjänsten i fråga från momsplikt enligt momslagen?
– Ett jakande svar medför att tjänsten är momsfri.
– Ett nekande svar medför att tjänsten är momspliktig.

I avsnitt 6.2.2 framgår att enligt NML som införs den 1 juli 1994 (jfr under SOU 1992:6 i kapitel 14) skall varubegreppet innefatta även fastigheter. Detta är enbart en lagteknisk förändring; momsfriheten på fastighetsområdet upprätthålls genom att det i lagen kommer att anges att överlåtelse (omsättning) av fastigheter undantas från momsplikt. Även om det inte innebär någon utvidgning av området för momsbeskattning innebär NML att varubegreppet utvidgas, dock inte på bekostnad av tjänstebegreppet. Med *tjänst* förstås nämligen enligt NML *allt annat* än varor (inklusive fastigheter) *som kan omsättas i yrkesmässig verksamhet*, vilket överensstämmer materiellt sett med vad som gäller enligt ML (jfr avsnitt 1.1.1). I likhet med vad som gäller enligt ML anses även enligt NML rättigheter till fastigheter utgöra tjänster (jfr avsnitt 6.2.2). Det sagda innebär alltså ingen materiell skillnad mot för vad som gäller enligt ML, utan NML medför endast att man vid läsningen av logikuppställningen 1a–2b ovan får komma ihåg att fastigheter terminologiskt sett utgör varor, och att momsplikten samt undantagen från densamma skall gälla själva omsättningen av varor och tjänster, och inte, som enligt ML, de omsatta varorna eller tjänsterna som sådana (jfr avsnitt 1.1.1).

För att beskriva omfattningen av skatteplikten på varu- respektive tjänsteområdet, kan alltså undantagen först räknas upp; de varor och tjänster som inte uppräknas är således momspliktiga. Nedan har jag i en schematisk översikt försökt att illustrera detta för de områden i samhällslivet där undantag förekommer. På vänstersidan anger jag de flesta undantagen från momsplikt. Inom parentes anges för övrigt med TS i vilka fall det är fråga om teknisk skattskyldighet, dvs. s.k. kvalificerade undantag från momsplikt (jfr avsnitt 6.5.2). Varor och tjänster som inte undantas enligt vänstersidan, eller som inte undantas enligt vad som sägs i respektive avsnitt vartill hänvisning (inom parentes) sker på vänstersidan, är alltså momspliktiga. Högersidan i den schematiska översikten illustrerar momsplikten och kan sägas innehålla oändligt många varor och tjänster. På högersidan anges – för att markera gränsdragningen mot undantagen – några exempel på momspliktiga varor och tjänster inom varje område. Inom parentes anges i förekommande fall tillämplig reducerad momssats (12 eller 21 %) från och med den 1 juli 1993. När ingenting annat anges gäller den generella momssatsen 25 %. I avsnitt 6.2.1.1 företas en systematisk och övergripande utredning angående vad som avses med fastighet, vara respektive tjänst. Exempel ges därvid på momspliktiga företeelser och jag tar även upp betydelsen av att en företeelse bedöms som det ena eller andra: att ett tillhandahållande bedöms som tjänst i stället för vara kan ha betydelse t.ex. för köparens avdragsrätt (jfr avsnitt 2.2).

Lägg vid läsningen särskilt två saker på minnet i de fall hänvisning sker till RSVs rekommendationer (äldre benämning anvisningar). För det första är de inte lag eller uttryck för rättspraxis. RSV uttrycker t.ex. självt i den med anledning av momsreformen 1991 först utgivna rekommendationen på fastighetsområdet (RSV Im 1991:3) reservation för framtida rättsutveckling (jfr avsnitt 6.2.2.6). Emellertid är det en fördel att veta vad RSV anser i en viss fråga. Om det är till den skattskyldiges fördel behöver man alltså inte diskutera vidare på regional nivå. Skattemyndigheterna är nämligen skyldiga att följa RSVs rekommendationer ex officio (så länge de inte strider mot gällande lag). Det andra är att även "gamla" anvisningar från RSV (eller Riksskattenämnden, RSN), vilka inte upphävts genom åtminstone ny rekommendation, fortfarande gäller – under förutsättning givetvis att gällande rätt är oförändrad på det område som regleras i anvisningen. Ett exempel på detta är övergångsbestämmelserna från 1986 på patentområdet (jfr under III i avsnitt 6.2.1.1).

Skatterättsnämnden ger förhandsbesked i bl.a. momsfrågor och den inrättades den 1 juli 1991. Tidigare lämnades förhandsbeskeden av rättsnämnden (Eg. RSVs nämnd för rättsärenden) vilket var en särskild nämnd inom RSV. Skatterättsnämnden är i stället en egen självständig myndighet. En förändring som föranletts härav är att förhandsbeskeden numera inte publiceras av RSV. Publicering blir därför numera aktuellt först om ärendet överklagas och prövas av regeringsrätten, och då publiceras beskedet i Regeringsrättens årsbok (RÅ) – om inte sökanden vill att det skall vara hemligt. Om skatterättsnämnden givit ett förhandsbesked i en fråga kan det alltså överklagas direkt till regeringsrätten. I sammanhanget kan också sägas att prövningstillstånd ej förutsätts för att en fråga som överklagas från skatterättsnämnden till regeringsrätten skall prövas i sak av regeringsrätten (jfr avsnitt 15.2.3). Notera att ett lagakraftvunnet förhandsbesked är bindande för skattemyndigheterna såtillvida att det alltid kan åberopas av den skattskyldige avseende en fråga vars förutsättningar är identiska med förutsättningarna i beskedet.

Överhuvudtaget i samband med "processer" avseende moms kan det vara intressant att veta att den numera upphävda lagen mot skatteflykt[151] aldrig gällde momsen, utan i stället inkomstskatt, förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt och ersättningsskatt (lagen mot skatteflykt upphävdes den 1 januari 1993, dvs. den tillämpas inte från och med taxeringen 1994).[152]

I kapitel 14 (under SOU 1992:6) redogör jag för de i huvudsak lagtekniska ändringar som träder i kraft den 1 juli 1994 genom införandet av NML. NML innebär bl.a.: att momsplikten och undantagen från momsplikt skall gälla själva omsättningen av varor och tjänster, och inte, som enligt ML, de omsatta varorna och tjänsterna som sådana; att varubegreppet och fastighetsbegreppet

[151] Jfr SFS 1980:865.
[152] Jfr Prop 1992/93:127.

också ändras lagtekniskt. Nämnda förändringar skall emellertid inte medföra någon materiell förändring av beskattningens omfattning. Se härvidlag även avsnitt 1.1.1.

Schematisk översikt
UNDANTAG

Fastighetsområdet (6.2.1.1, 6.2.2–6.2.2.6)
Överlåtelse eller upplåtelse av arrende, hyresrätt, bostadsrätt, tomträtt, servitut eller annan rättighet till fastighet eller del därav. Även gas, vatten, el och värme som tillhandahålls som ett led i fastighetsupplåtelsen undantas, liksom nätutrustning för radio/TV. Tillhandahållande av lokal eller anläggning för sport- eller idrottsutövning undantas från momsplikt.

Kultur/nöjen/rättigheter (6.2.3)
Överlåtelse av bildkonst som ägs av konstnären eller dennes dödsbo; biograf-, teater-, opera- och balettföreställningar samt biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet. Upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter enligt lag om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk.

Konsult/finans/försäkring (6.2.4)
Bank-/finanstjänster, värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet. Försäkringar och försäkringsmäkleri.

Kommunikation/info/media (6.2.5)
Radio/TV, om finansiering genom licensavgifter eller statsanslag. Postens brevbefordran (före 1/3 1994). Allmänna nyhetstidningar (TS); vissa periodiska publikationer; framställning av vissa periodiska publikationer (TS).

Vård (6.2.6)
Sjuk-/tandvård samt i huvudsak vård som berättigar till sjukvårdsersättning och även vård som tillhandahålles av särskilt legitimerad. Medicinskt betingad fotvård.
Social omsorg (äldrevård, barnomsorg etc). Receptbelagda läkemedel (TS).

Utbildning (6.2.7)
Utbildning undantas om: 1. presentationen är undervisande och systematisk, 2. ämnet inte är alltför allmänt, 3. förhållanden som belyses utgör integrerad del av studieprogram och 4. studenten är aktiv för att erhålla viss kompetensnivå.

Övrigt (6.2.8 och 6.2.8.1)
Bland annat överlåtelse av lager, inventarier eller annan tillgång i samband med överlåtelse av hela rörelsen eller del därav; frimärken, sedlar och mynt som samlarobjekt; gravöppning/-skötsel (TS fr.o.m. 1/7 1994); spel, lotterier, vadhållning; skepp och luftfartyg i yrkesmässig trafik (TS); Sjöräddningssällskapets fartyg för livräddning (TS) samt flygbensin och flygfotogen (TS).

MOMSPLIKT (skattepliktig vara eller tjänst)

Fastighetsområdet (6.2.1.1, 6.2.2–6.2.2.6)
Jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt, rätt till jakt, fiske eller bete; rumsuthyrning i hotell e.d. (12 %); campingverksamhet (12 %); parkeringsverksamhet; hamn-/flygplatsverksamhet; *förvaringsboxar*, reklam-/annonsutrymme på fastighet; byggnad eller mark för djur; frivillig registrering för "upplåtelse av rörelselokal". *Fastighetsförvaltning/-skötsel*. *Fastighetsförmedling*. Upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik.

Kultur/nöjen/rättigheter (6.2.3)
Kultur- och nöjesområdet omfattas av generell momsplikt med undantag där det ansetts kulturpolitiskt motiverat och där kommersiellt nöjes- och underhållningsinslag bedömts marginellt. Immateriella rättigheter är som huvudregel momspliktiga (tjänster); ävenså rätt till reklamalster, system och program för ADB, rätt till film, videogram eller annan jämförlig inspelning som avser information, oavsett om rättigheten omfattas av upphovsrättslagen.

Galleriverksamhet, även förmedling av konstnärs egna verk, eftersom *förmedling* är momspliktig (tjänst) i sig. Restaurangtjänster och livsmedel (21 %).

Konsult/finans/försäkring (6.2.4)
Konsulter i vidsträckt mening (advokat, revisor, arkitekt, ingenjör, reklamverks etc). Även bankers etc rådgivning och *förvaring* (notariat, bankfack etc). Inkasso.

Kommunikation/info/media (6.2.5)
Personbefordran (12 %), godsbefordran, teletjänster, information (även renodlad sådan). Fr.o.m. 1/3 1994 brevbefordran (12 %).

Vård (6.2.6)
Skönhetsvård och friskvård/rekreation. Hälsohem och servicehus. Även naprapater och fotvårdsspecialister (utom medicinskt betingad fotvård).

Utbildning (6.2.7)
Utbildning i samband med försäljning eller uthyrning av en vara eller tjänst (s.k. "systemförsäljning") är momspliktig, liksom även studiematerial för rena självstudier. *Konsulttjänster* av olika slag, *informationslämnande* och anordnande av konferenser är momspliktigt, liksom även "uthyrning" av lärare till den som tillhandahåller en utbildningstjänst.

Övrigt (6.2.8 och 6.2.8.1)
Uthyrning av arbetskraft; utarrendering av rörelse; *administrativa tjänster*; rennäringen samt veterinärtjänster. Entréavgift till lokaler där spel, lotterier, vadhållning bedrivs. Etc...

6.2.1.1 Fastighet, vara och tjänst

Med *fastighet* förstås i momssammanhang i stort sett detsamma som följer av jordabalkens bestämmelser (jfr avsnitt 6.2.2).

Varor är alla materiella ting som inte är fastighet. Dessutom anges särskilt att gas, värme, kyla och elektrisk kraft också utgör varor enligt momslagen. Med kyla förstås, liksom beträffande värme, givetvis "tillverkad" sådan.

Tjänst utgör allting annat än vara eller fastighet, om det kan tillhandahållas i en yrkesmässig verksamhet. (I avsnitten 6.2.1 och 6.2.2 kommenteras de enbart lagtekniska förändringar av begreppen vara, fastighet och tjänst som NML den 1 juli 1994 medför.) En verksamhet är som nämnts yrkesmässig när den inkomstbeskattas i näringsverksamhet. För att uttrycka att en sådan verksamhet föreligger använder jag ordet "företag".

Vad för slags objekt är det då fråga om? För att besvara denna fråga erinrar jag först om de problem man hade i arbetet med momsreformen som trädde i kraft den 1 januari 1991 att definiera begreppet tjänst. Förslaget att med tjänst skulle förstås "annat än vara eller fastighet" ansågs olyckligt. I stället föreslog lagrådet att: "Med tjänst förstås annat som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet än vara eller fastighet", vilket också blev ordalydelsen i lagen. Förslaget andades emellertid något av "nödlösning"; i propositionen framgår att lagrådet föreslog formuleringen "om en definition överhuvudtaget ansågs nödvändig".[153] För att klara en beskrivning av momssystemet med dess nuvarande tjänstebegrepp (som inte förändras i materiellt hänseende genom NML den 1 juli 1994 – jfr avsnitt 6.2.1) kommer jag som "stöd" att tillföra begreppen föremål och objekt och sedan söka finna en förankring i äganderättsbegreppet. Det får emellertid understrykas att jag inte heller i förevarande sammanhang gör anspråk på att framställningen innehåller den enda möjliga beskrivningen av momsens begreppsvärld.

Det är viktigt att göra en åtskillnad mellan å ena sidan någons förfogande över varor och tjänster och å andra sidan omsättningen (leverans respektive tillhandahållande) av varan respektive tjänsten i fråga. Man kan säga att de förfoganden som kan bli föremål för beskattning enligt momslagen är dels avtal om *överlåtelser*, dels avtal om *upplåtelser*. Det skall således, i en vidsträckt bemärkelse, finnas en "säljare" och en "köpare" för att momsbeskattning överhuvudtaget skall aktualiseras. Det är dock en annan fråga om någon omsättning anses ha skett mellan parterna.

> De förfoganden (avtal) det är fråga om är i första hand köp, byte och därmed jämförliga fång (s.k. onerösa fång), men även s.k. benefika fång som gåvor kan bli föremål för (uttags)beskattning (jfr avsnitt 6.4.3). Singularfången kan alltså momsbeskattas, men inte universalfången. I sistnämnda hänseende blir aldrig fråga om någon omsättning när t.ex. en arvtagare träder i arvlåtarens ställe som ägare till arvfallen egendom. Annorlunda uttryckt kan man säga att något avtal om överlåtelse inte föreligger mellan arvlåtaren och arvtagaren, det är fråga om

[153] Jfr Prop 1989/90:111 sid 304.

ett "ensidigt åtagande" utan obligationsrättsliga förpliktelser. Vid bodelningar kan som huvudregel momsbeskattning inte bli aktuell (jfr avsnitt 6.4.3).

Fastigheter och varor

Fastigheter och varor är materiella saker och ting. Sådant benämner jag *föremål* i förevarande arbete. *Tjänster* är allting som inte är materiellt, men som ändå "finns" och kan tillhandahållas av ett företag. Det som inte är materiellt, dvs. som inte finns i sinnevärlden, benämner jag *objekt* för att göra en avgränsning mot föremålen.

För föremålen (fastigheter och varor) är det gemensamma att de "finns" på så vis att de kan iakttas; de har dimensioner och kan vägas, mätas eller räknas. Föremålen finns alltså i sig själva och momslagen konstituerar huruvida de är fastigheter eller varor. Endast de föremål som utgör varor kan vara momspliktiga.

Tjänster

Objekten däremot kan inte iakttas och undersökas fysiskt, de finns endast som institutionella fakta. Det vill säga, vad jag benämner objekt finns endast genom konventioner eller definitioner och inte av "egen kraft". Exempel härpå är rättigheter av alla de slag.

Fastighet, vara eller tjänst definieras inte som "fristående" begrepp i momslagen, utan är institut vars uppkomst beror på förekomsten av andra begrepp. Fastighetsbegreppet bygger i huvudsak på den civilrättsliga motsvarigheten (jordabalkens regler) och varorna definieras negativt som föremål som inte utgör fastighet. Tjänster kvalificeras dessutom som sådana först med stöd av omsättningsbegreppet i momslagen; det räcker inte med att konstatera att det är fråga om "något" annat än vara eller fastighet, utan detta något skall också kunna tillhandahållas av ett företag. För varorna medför nämnda "osjälvständighet" inte något problem vid en vanlig försäljning (överlåtelse), vilket beror på att momslagen emanerar ur den allmänna varuskatten från 1960. Enkannerligen kan nämligen momsens systematik sägas bygga på en grundtanke om beskattning av överlåtelse av varor. En i princip generell skatteplikt gäller också alltjämt för varorna. Inte heller utgör överlåtelser av fastigheter några problem; sådana överlåtelser kan inte beskattas eftersom föremålen i fråga inte är varor. Problemen uppkommer, till följd av det nya tjänstebegreppet, i stället vid andra förfoganden.

Överlåtelser och upplåtelser handlar om förfoganden över äganderätten till något.

Enligt uttalande av departementschefen i förarbetena[154] medför definitionen av vara och tjänst (jfr avsnitt 1.1.1) att endast överlåtelse av äganderätt till fastighet faller utanför den generella momsplikten. Med omsättning av vara förstås enbart överlåtelse av äganderätten till varan. Upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet samt upplåtelse eller överlåtelse av nyttjanderätt till vara eller immateriell rättighet anses däremot som omsättning av tjänst.

[154] Jfr Prop 1989/90:111 sid 189.

I ett förhandsbesked av skatterättsnämnden den 13 oktober 1993[155] åberopades ovan redogjorda uttalande av departementschefen av innebörd att överlåtelse av nyttjanderätt till immateriell rättighet anses utgöra omsättning av tjänst. Sökanden ansåg att någon momspliktig omsättning inte förelåg när ett avtal träffats om sale and leaseback av ett databehandlingssystem utan att objektet (systemet) avlämnades till köparen. Sökanden åberopade fallet med byggnadsställningarna (varor) i avsnitt 6.4.2.1 och hävdade att eftersom något avlämnande till köparen ej skedde förelåg ingen omsättning, varför momsbeskattning inte skulle vara för handen. Skatterättsnämnden bedömde att överlåtelsen av förfoganderätten till databehandlingssystemet utgjorde överlåtelse av en tjänst. Bärarna av rättigheten, dvs. magnetbanden som systemet lagrats på, var i och för sig varor, men de ansågs underordnade och integrerade i den immateriella rättigheten (förfoganderätten) varför hela överlåtelseobjektet bedömdes utgöra tjänst (jfr även ang. filmkopia som bärare av visningsrätt i avsnitt 6.2.3). Fallet som åberopats av sökanden avsåg ju varor (byggnadsställningar) varför det inte var relevant i förevarande hänseende. Omsättning (tillhandahållande) av tjänsten ansågs i stället föreligga när överlåtelsen till köparen fullbordats enligt villkoren i avtalet. Att något avlämnande av magnetbanden inte skett i praktiken saknade således betydelse. En annan bedömning hade alltså kunnat ske om objektet för överlåtelsen bedömts utgöra vara.

Äganderätten är inte något begrepp som kan definieras precist. Äganderätten kan i stället sägas innefatta alla de förfogandemöjligheter som rättsordningen medger ägaren. Äganderätten är med andra ord ett sammansatt begrepp, bestående av olika "delrätter" (dvs. begränsade rättigheter till egendomen i fråga), bl.a. rätten att förändra eller förstöra egendomen och rätten att i övrigt disponera över densamma (dispositionsrätten) "ingår" i äganderätten. Äganderätten till viss egendom kan vidare delas upp på flera händer. Då talar man om "ideella andelar" (t.ex. aktier) i egendomen.

Beträffande tjänsterna kan det alltid sägas vara fråga om avtal om prestationer av olika slag mellan parterna. Förutsatt att prestationen kan tillhandahållas (omsättas) av ett företag, utgör den ett exempel på en tjänst (jfr avsnitt 6.4.2.2). De objekt som på så vis kan tillhandahållas och som därmed per definition anses utgöra tjänster enligt momslagen, kan indelas i fem kategorier:

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

En obligationsrättsligt bindande äganderättsövergång avseende en fastighet eller en vara innebär att föremålet i fråga av den ena parten överlåts till den andra. Även en tjänst (I, II, III, IV eller V) kan överlåtas. Upplåtelse är emellertid ett förfogande som kan avse en delrätt till ett föremål (II), en immateriell rättighet (III), en "ny" tjänst (IV) eller en ideell andel (V).

Följande förfoganden kan således – enligt mitt betraktelsesätt – i praktiken bli aktuella för de olika kategorierna: för kategorierna II, III, IV och V

[155] Jfr SRN den 13 oktober 1993.

upplåtelser och överlåtelser samt för kategori I överlåtelser. Av momslagens särskilda bestämmelser därom (jfr avsnitt 1.1.1)[156] följer sedan, liksom vad som gäller på varuområdet, om tjänsten i fråga undantas från momsplikt. Återfinns den inte i nämnda bestämmelser är tjänsten sålunda momspliktig (jfr avsnitten 6.2.1 och 6.2.2–6.2.8.1 och även avsnitt 1.1.1).

I. Prestationer på föremål, förmedling och andra personliga tjänster

Här är fråga om prestationer som innebär att en "säljare" åtar sig att för en "köpares" räkning se till att något praktiskt utförs, t.ex. att ett föremål bearbetas (tvättas, slipas, repareras osv.), att en säljare av ett hus sammanförs med en köpare eller att en hårklippning utförs. Jag gör sålunda en indelning i prestationer på föremål, förmedlingsverksamhet och andra personliga tjänster. Gemensamt för förevarande slag av tjänster är att de, till skillnad från tjänsterna under II, III, IV och V, inte kan "säljas vidare" av köparen. Det är fråga om renodlade konsumtionstjänster på så vis att köparen "slutligen förbrukar" tjänsten helt enkelt genom att åtnjuta den eller genom att den kommer att tillföras ett föremål så att den blir en oskiljbar del av detta (t.ex. en reparation av en symaskin kan ju inte lösgöras från föremålet och överlåtas vidare). Man kan säga att förevarande slag av tjänster slutgiltigt förbrukas antingen av privatpersoner eller av näringsidkare.[157] Som nämnts ovan i detta avsnitt är det i förevarande fall fråga om överlåtelse av en prestation av något slag. Rent teoretiskt skulle man dock kunna tala om upplåtelser även i detta sammanhang. Dvs., exempelvis en frisör kan ju sägas upplåta sin tid under det att klippningen utförs. Emellertid avser ju kunden att åtnjuta ett färdigt resultat. Det avtal som ingås får därmed anses utgöra en överlåtelse (försäljning) av en prestation (en hårklippning).

Prestationer på föremål utgör tjänster, eftersom de kan tillhandahållas (utföras) av ett företag. Prestationen i fråga kan bestå i att föremålet repareras, underhålls, ändras, monteras, rengörs, förstörs, lagras, transporteras, kontrolleras, analyseras, besiktigas etc. Notera att tjänsten kan avse antingen en vara eller en fastighet.

> Även projektering, ritning, konstruktion, projektledning och dylika konsulttjänster avseende varor och fastigheter samt – beträffande varor – produktutveckling, utgör tjänster.

Tillverkning av en "hel" vara på beställning är inte tjänst, utan då är det fråga om att "tillverkaren" överlåter en vara till beställaren (vanlig varuförsäljning alltså). Detta torde gälla i konsekvens med allmänna köprättsliga regler. Tjänst föreligger dock när beställaren (köparen) tillhandahåller en väsentlig del av materialet och tillverkaren endast sköter om sammanfogningen eller annan bearbetning av materialet (jfr under Vara eller tjänst? i detta avsnitt).[158]

---

[156] Jfr 8 § jämte anvisningarna till samma lagrum i ML.
[157] Jfr Prop 1989/90:111 sid 105.
[158] Jfr 2 § första stycket KöpL.

Beträffande fastigheter är det ofta fråga om sådana tjänster som schaktning, sprängning, borrning, dränering, utfyllning, ytbeläggning, jordbearbetning, jordförbättring, röjning, sådd, plantering, märkning (av träd t.ex.), beskärning, gödsling, gallring, avverkning, skördeverksamhet, växtskyddsverksamhet. Dessa tjänster avser marken och växtligheten.

> Även rengöring av marken utgör numera exempel på momspliktig tjänst (jfr även avsnitt 6.3.2.2). Häri inbegrips t.ex. gaturenhållning och snöröjning.[159]

Tjänster på byggnad, annan anläggning än byggnad, stängsel och dylikt utgörs av sådant som uppförande, anläggande, rivning, reparation, ändring, underhåll, rengöring, kontroll och besiktning.

> Notera att det nya tjänstebegreppet (fr.o.m. 1/1 1991) innebär att samtliga byggkonsulttjänster numera är momspliktiga. Sålunda kan exempelvis fastighets- och markvärderingar, biträde i expropriations- och vattenmål, arkitektarbeten som inte avser bestämda fastigheter, utredningar avseende markanskaffning, rådgivning i samband med upphandling, förhandlingar med myndigheter, upprättande av drifts- och skötselinstruktioner för en byggnads framtida vård, företagsledning och administrativ rationalisering samt lantmäritekniska tjänster beskattas.[160]

Nu nämnda tjänster är i princip momspliktiga och som en huvudregel kan momsplikt sägas gälla oavsett om föremålet som tjänsten utförs på är fastighet, momspliktig vara eller momsfri vara. Det spelar t.ex. ingen roll om en jordanalys utförs direkt på marken (fastighet), om nu detta överhuvudtaget är görligt, eller om tjänsten utförs på ett jordprov (vara) i laboratorium. En konservators rengöring av ett frimärke (momsfri vara som samlarobjekt) är en momspliktig tjänst. Undantag från momsplikt förekommer emellertid för följande tjänster inom förevarande kategori: framställning av periodisk publikation som undantas från momsplikt och annan tjänst som framställaren tillhandahåller (jfr avsnitt 6.2.5), gravöppning och gravskötsel som utförs av huvudman för allmän begravningsplats och tjänster avseende vissa momsbefriade fartyg (jfr avsnitt 6.2.8) samt kontroller och analyser som t.ex. ett laboratorium utför för ett sjukhus räkning på blodprov o.d. (jfr avsnitt 6.2.6).

Redan nu får sägas att särskilda regler gäller inom byggområdet angående när omsättning av en tjänst kan anses ske. Vid en byggnads- eller anläggningsentreprenad – dvs. ny-, till- eller ombyggnad, reparation eller underhåll av fastighet – beskattas de tjänster som entreprenören utför på beställarens fastighet när en slutbesiktning, som beställaren godkänt, skett (jfr avsnitt 11.3). Då anses tillhandahållande av entreprenaden ske. Byggnation kan även ske i egen regi, på så vis att den byggmästare som bygger också äger fastigheten som arbetena utförs på. Då inträder skattskyldigheten successivt i takt med att tjänsterna utförs; skattskyldighet uppkommer när spikar slås i, rör läggs, färg stryks på väggar etc. Byggmästaren beskattas för detta genom s.k.

---

[159] Jfr SOU 1989:35 sid 166.
[160] Jfr Prop 1989/90:111 sid 105 och 106.

uttagsbeskattning (jfr avsnitt 11.3). När byggnationen är klar säljs fastigheten momsfritt (jfr avsnitt 11.2). Andra byggarbeten än entreprenader (jfr avsnitt 11.1.1) samt byggkonsult- och arkitekttjänster, t.ex. ritning, avseende inte bestämd fastighet, följer dock vanliga regler om tillhandahållande (jfr avsnitt 6.4.2.2).

All yrkesmässig *förmedlingsverksamhet* anses innebära att momspliktig tjänst utförs. Detta oavsett om förmedlingen avser fastighet, skattefria eller skattepliktiga varor och tjänster, eftersom förmedlingen utgör en momspliktig tjänst i sig. En fastighetsmäklare t.ex. tillhandahåller momspliktiga tjänster, även när prestationen endast innebär att mäklaren sammanför säljare och köpare.[161] Galleriers och konsthandlares förmedlingsprovisioner m.m. är också momspliktiga, även om ersättningen avser förmedling av från skatteplikt undantagna alster av bildkonst (jfr avsnitt 6.2.3).[162] Däremot är givetvis förmedlingsverksamhet momsfri när så särskilt anges i lagen: se härvidlag om försäkringsmäklare och om förmedling av värdepapper i avsnitt 6.2.4 samt om ackvisition av annons i momsfri periodisk publikation i avsnitt 6.2.5.

> Hur är det då med avdragsrätten för ingående moms för den som anlitar en mäklare för försäljning av sin fastighet (dvs. momsen i mäklararvodet)? Om en jordbruksfastighet eller del därav försäljs torde säljaren vara berättigad till avdrag för ingående moms debiterad på (och sålunda ingående i) erlagt mäklararvode. Mäklararvodet utgör ett förvärv till en momsskyldig verksamhet, och avdragsrätt föreligger enligt allmänna regler (jfr avsnitt 2.1). Mäklararvodet utgör så att säga "en av de sista affärshändelserna" (jfr under Avveckling i avsnitt 8.2). Till den del momsen i mäklararvodet belöper på mangårdsbyggnaden på den försålda jordbruksfastigheten föreligger inte avdragsrätt. Det är ju i sådan del fråga om förvärv som belöper på stadigvarande bostad och som sålunda träffas av avdragsförbud (jfr avsnitt 7.2). (Se dock särskilt i avsnitt 6.2.2.2 angående stadigvarande bostad som ingår i jordbruksarrende.) Notera att avdragsrätt för ingående moms avseende mäklararvodet förutsätter att den som erlägger arvodet gör förvärvet till en momsskyldig verksamhet. Uppkommer tomtrörelse (jfr avsnitt 11.1) föreligger således inte avdragsrätt för momsen i mäklararvodet, eftersom utgiften då hänför sig till en icke momsskyldig verksamhet.

Momsbeskattning sker när tillhandahållande av den momspliktiga tjänsten i fråga anses ske (jfr avsnitt 6.4.2.2). Angående kommissionärsförhållanden, se särskilt avsnitt 6.5.1.

Angående skillnader mellan förmedling och kommission i vissa fall, se nedan i detta avsnitt under Kategori I–V, vissa aspekter.

Andra *personliga tjänster* än nu sagts är momspliktiga (såvida undantag inte stipuleras i lagen), eftersom de kan tillhandahållas av ett företag.

Exempel på tjänster som kommer att omfattas av den generella skatteplikten är därmed följande:

> Skönhets- och hårvård, badinrättningsverksamhet, rekreation etc (jfr avsnitt 6.2.6); tekniska konsulttjänster och arkitekttjänster, oavsett om de avser bestämda föremål (varor eller fastigheter) eller ej (se ovan) samt andra konsulttjänster, dvs. Utredande

[161] Jfr Prop 1989/90:111 sid 106 och 189.
[162] [14] Jfr Prop 1989/90:111 sid 102.

och rådgivande verksamhet inom ekonomiska, administrativa och juridiska områden i vidsträckt bemärkelse (jfr avsnitt 6.2.4); servering, tvättjänster, information, teletjänster, transporter (jfr avsnitt 6.2.5), kultur- och nöjesområdet (jfr avsnitt 6.2.3) och uthyrning av arbetskraft (jfr avsnitt 6.2.8).

Undantagen från den generella momsplikten förekommer främst inom vårdens och omsorgens områden (jfr avsnitt 6.2.6) samt inom utbildningsområdet (jfr avsnitt 6.2.7). Dessutom förekommer undantag på kulturområdet (jfr avsnitt 6.2.3) och i vissa andra sammanhang, bl.a. finns det gamla undantaget från skatteplikt i samband med verksamhetsöverlåtelser kvar (jfr avsnitt 6.2.8).

Momsbeskattning sker när tillhandahållande av den momspliktiga tjänsten i fråga anses ske (jfr avsnitt 6.4.2.2).

II. Delrätter till föremål

Dispositionsrätten till ett föremål eller ett objekt utgör det vanligaste typexemplet på en delrätt. Dispositionsrätten kan sägas "finnas" redan i det att en ägare till föremålet eller objektet själv har tillgång till detsamma.

Dispositionsrätten kan vara "synlig" i det att den finns registrerad, t.ex. servitut som är registrerat i fastighetsboken hos tingsrätten. Oftast är det emellertid först när ägaren på något sätt förfogar över dispositionsrätten till föremålet eller objektet som den blir synlig; upplåtelse av dispositionsrätten till exempelvis en bil kommer normalt sett till uttryck i ett leasingavtal (avtal om uthyrning) – äganderätten till bilen består bl.a. i en rätt att använda (disponera) den och denna dispositionsrätt (nyttjanderätt) kan alltså ägaren till bilen upplåta till annan.

Dispositionsrätterna utgör tjänster, eftersom de kan tillhandahållas av ett företag. De kan då ingå som tillgångar hos ett företag och omsättas (tillhandahållas) av detta.

Dispositionsrätten till ett föremål som utgör vara enligt momslagen är i princip en momspliktig tjänst och detta oavsett huruvida varan i sig är momspliktig eller momsfri (se dock beträffande tjänster avseende fartyg och luftfartyg i avsnitt 6.2.8). Denna tjänst (dispositionsrätten) kan upplåtas (uthyras) av varans ägare. Nyttjanderättshavaren (förhyraren) kan i sin tur upplåta tjänsten (uthyrning i andra hand) till en tredje person. Vidareupplåtelse kan givetvis ske i flera led (uthyrning i tredje, fjärde hand osv).

Ägaren till varan kan också mot en engångsersättning upplåta dispositionsrätten till densamma för all framtid. I sådant fall sker ingen momsbeskattning om säljaren är en fysisk person som inte är momsskyldig, eftersom det då är fråga om intäkt av kapital (jfr avsnitt 6.3.1).[163]

Dispositionsrätten till en fastighet utgör en tjänst. Emellertid gäller som huvudregel att sådan tjänst undantas från momsplikt, oavsett om det är fråga om

[163] Jfr Grosskopf/Rabe sid 290.

upplåtelse eller överlåtelse av tjänsten. I momslagen sker emellertid en uttömmande uppräkning av "undantag från undantaget", som anger vilka nyttjanderätter till fastighet som utgör momspliktiga tjänster (jfr avsnitt 6.2.2).

Momsbeskattning sker när den momspliktiga tjänsten tillhandahålls (omsätts), jfr avsnitt 6.4.2.2, förutsatt givetvis att övriga förutsättningar för skattskyldighet föreligger.

III. Objekt som utgör immateriella rättigheter

En intellektuell prestation av viss höjd utgör en rättighet som kan skyddas, enligt de immaterialrättsliga reglerna, mot efterbildning eller kopiering utan samtycke av rättighetens ägare, eller mot annat obehörigt utnyttjande. Exempel på sådana ensamrätter är rätten till patent, rätten till varumärke, mönsterrätt, upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk och fotorätt.[164] Inom det industriella rättsskyddet, t.ex. patenträtten, varumärkesrätten och mönsterrätten, uppkommer rättigheterna genom ett registreringsförfarande. Exempelvis en konstruktion skall vara så unik att den anses ha uppfinningshöjd. Först då är den patenterbar och patenträtten till konstruktionen uppkommer genom registrering hos Patent- och registreringsverket.[165]

Beträffande upplåtelse av rätt till patent och nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning som avser momspliktig vara uttalade RSV i anvisningar när momsplikt infördes den 1 juli 1986,[166] att undantag från momsplikt skulle gälla även efter nämnda datum avseende inkomster från upplåtelser varom skriftligt avtal träffats dessförinnan. När momsreformen genomfördes den 1 januari 1991 hävdades från en del håll att dessa övergångsbestämmelser upphörde. Emellertid har RSV den 31 augusti 1992[167] uttalat att övergångsbestämmelserna från 1986 alltjämt är giltiga. Till skillnad från vad som hävdats från vissa håll innebar nämligen utvidgningen av skattebasen den 1 januari 1991 inte att undantag från momsplikt som reglerats före den 1 januari 1991 blev momspliktiga i annat fall än när så anges i övergångsbestämmelserna till lagstiftningen 1991. Gällande rätt hade i förevarande fall inte ändrats genom den nya lagstiftningen. Den enda förändringen för t.ex. patenten den 1 januari 1991 var att de ur lagteknisk synpunkt övergick från att vara momspliktiga som varor (enligt särskild uppräkning i lagen) till att anses som momspliktiga tjänster. Detta innebär att inkomster avseende patent (och nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning som avser momspliktig vara) där upplåtelseavtal tecknats före den 1 juli 1986 inte skall momsbeskattas. Om emellertid avtalet skrivits om efter den 1 juli 1986 kan upplåtelse inte längre anses ske på grund av det gamla avtalet och beskattning sker då av inkomsterna. Samma gäller som regel även supplementavtal som ingåtts (undertecknats) efter den 1 juli 1986. Vad nu sagts angående patent etc där upplåtelseavtal finns från tiden före den 1 juli 1986 beläggs för övrigt numera i övergångsbestämmelserna till NML som införs den 1 juli 1994 (jfr under Övergångsbestämmelser under SOU 1992:6 i kapitel 14).

Angående patentavgifter erlagda av ombud, se avsnitt 6.4.4. Beträffande patent i samband med sale and leaseback, se under särskild underrubrik i avsnitt 6.4.2.1 och angående patent som säljs i handelskommission, se avsnitt 6.5.1.

[164] Jfr Bernitz m fl sid 9–11.
[165] Jfr Bernitz m fl sid 79.
[166] Jfr RSV Im 1986:5.
[167] Jfr RSVs skrivelse Dnr 30178–92/212.

Upphovsrätt till litterära, konstnärliga och musikaliska verk, fotorätt och vissa upphovsrätten närstående rättigheter skiljer sig från rättigheterna inom det industriella rättsskyddet på det viset att dessa rättigheter uppkommer redan när verket i fråga skapas; de uppkommer med andra ord omedelbart och utan något registreringsförfarande.[168] Existensen av de rättigheter som åtnjuter skydd enligt immaterialrätten "indikeras" alltså av att en registrering skett (t.ex. patent) eller av verket i sig (t.ex. en bok). Dessa rättigheter finns som en följd av en registreringsåtgärd eller "av egen kraft" och kan överlåtas eller upplåtas till andra av sina ursprungliga rättsinnehavare.

De immateriella rättigheterna är tjänster, eftersom de kan tillhandahållas av ett företag.

Immateriella rättigheter utgör tjänster som i princip är momspliktiga, och undantag från momsplikten förekommer främst på det kulturella området (jfr avsnitt 6.2.3).[169]

Ägaren till en immateriell rättighet kan överlåta eller upplåta (uthyra) tjänsten. En köpare kan i sin tur vidareöverlåta den immateriella rättigheten. Likaså kan en förhyrare i sin tur upplåta (uthyrning i andra hand) den immateriella rättigheten (tjänsten).

Notera beträffande bl.a. patenten att eftersom de övergick från att betraktas som varor till att betraktas som tjänster den 1 januari 1991, kan s.k. fiktivt avdrag (jfr avsnitt 2.2) inte längre företas av företag när de förvärvar patent från icke momsskyldiga subjekt. Momsavdrag för en momsskyldig förvärvare förutsätter alltså att den som säljer t.ex. ett patent till honom också debiterar moms, dvs. själv är momsskyldig. Då har förvärvaren avdragsrätt enligt allmänna regler (jfr avsnitt 2.1). Se även särskilt under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.3.3 angående undantag från momsplikt enligt NML vid försäljning av t.ex. patent som utgör inventarium e.d. och för vilket avdragsrätt för ingående moms inte förelegat vid anskaffningstillfället. Detta är t.ex. fallet när ett sjukhus förvärvat ett patent på en viss medicinsk apparatur avsett att användas i verksamheten (inventarium) och säljer det efter några års nyttjande. Sjukhusverksamheten är momsfri enligt avsnitt 6.2.6 och medförde ingen avdragsrätt vid förvärvet av patentet och eftersom det utgjort ett inventarium i verksamheten sker enligt NML ingen momsbeskattning vid en vidareförsäljning.

IV. "Utförande av 'nya' tjänster"

Andra rättigheter än de immateriella och delrätterna kan sägas uppkomma när ett avtal sluts mellan två parter. Exempelvis kan det vara fråga om att innehavaren av ett varumärke upplåter åt någon ensamrätten att få saluföra kläder av detta märke inom ett visst geografiskt område (upplåtelse av ensamrätt till försäljningsområde). Annorlunda uttryckt "skapas" t.ex. ensamrätten till försäljningsområdet genom parternas agerande; rättigheten fanns inte

[168] Jfr Bernitz m fl sid 17.
[169] Jfr Prop 1989/90:111 sid 112.

tidigare på så sätt att den kunde utläsas ur ett register eller genom att den utgjorde en delrätt till ett föremål (jfr även avsnitt 6.4.2.2).

För att skilja ifrågavarande typ av rättigheter från immateriella rättigheter och delrätter, kan man säga att parterna på marknaden själva utför en "ny" tjänst. Genom att en säljare och köpare (i vid bemärkelse) avtalar att säljaren tillhandahåller/skall tillhandahålla köparen något, har parterna själva kvalificerat detta något som utgörandes en tjänst. Det blir i princip det avtalade vederlaget som indikerar tjänsten; att vederlag utgår till säljaren visar att denne skall tillhandahålla något som köparen anser värt att betala pengar för. Det är parterna själva som skapar en marknad och därmed också en ny tjänst. I princip uppkommer momsplikt för vilken företeelse som helst som parterna "sätter ett pris på". Man kan mot bakgrund av vad nu sagts – och med beaktande även av det otal variationer på tjänster som kan hänföras till kategori I – säga att numera gäller enligt momslagen att minst lika många varianter av tjänster kan tillverkas som det kan tillverkas varor av olika slag och utföranden. Det nya momssystemet kan sägas innehålla oändligt många tänkbara varianter på tjänster som kan bli föremål för momsbeskattning.

> Notera att i fall som nu avses det inte torde vara fråga om rättigheter som anses utgöra värdepapper (jfr under V i detta avsnitt och avsnitt 6.2.4). Det är snarare fråga om rättigheter som kan jämställas med patent och andra immateriella rättigheter (jfr under III i detta avsnitt och avsnitt 6.2.3). Utfärdandet av t.ex. en option kan också sägas innebära att en ny tjänst skapas, men den momsbeskattas inte i egenskap av värdepapper (jfr avsnitt 6.2.4).

Att en sådan ny tjänst som det nu är fråga om (t.ex. ensamrätt till försäljningsområde) överhuvudtaget skall uppkomma (finnas) förutsätter att den kan tillhandahållas. Till skillnad från vad som är fallet med immaterialrättigheter och delrätter finns inte något objekt "före tjänsten"; objektet och tjänsten kan sägas vara ett och samma. Dessa "nya" tjänster är i princip momspliktiga (jfr avsnitt 6.4.2.2).

Köparen av den upplåtna rättigheten kan i sin tur upplåta eller överlåta densamma.

En ny tjänst momsbeskattas normalt sett när den som bedriver yrkesmässig verksamhet sluter avtalet i fråga med köparen; uppkomsten av tjänsten och inträdet av skattskyldigheten för densamma kan sägas ske simultant. Att en ny tjänst uppkommit kan – bortsett från att vederlag utgår – indikeras av att parterna använder uttryck som royalty, goodwill, option etc. Royalty kan sägas utgöra en benämning på den för en tjänst utgående ersättningen, medan en option är en tjänst i sig. Goodwill torde snarast vara att jämställa med sistnämnda, ehuru den inte kan brytas ut ur en verksamhet och bilda egen marknad. I avsnitten 6.2.2, 6.2.3, 6.2.4 och 6.2.8.1 tar jag upp några sammanhang där uttrycken kan förekomma och momsplikt eventuellt föreligga.

Se även under Enumerationen av omsättningar "inom landet" i förhållande till momspliktig omsättning i avsnitt 9.2.1, varav framgår att även avstående från

att utnyttja rättigheter kan anses medföra att "nya" momspliktiga tjänster uppkommer.

V. "Ideella andelar" i föremål och objekt

Med en ideell andel förstås en rätt till viss kvotdel, procentandel e.d. i en förmögenhetsmassa. Det är alltså inte fråga om en rätt till visst föremål eller objekt. En ideell andel i ett föremål eller ett objekt är en tjänst, eftersom andelen kan tillhandahållas av ett företag.

Tillhandahållande av aktier och andra andelar och fordringar undantas emellertid från momsplikt som utgörandes värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet (jfr avsnitt 6.2.4). Sålunda sker aldrig någon momsbeskattning av överlåtelser eller, där så förekommer, upplåtelser av ideella andelar. Upplåtelser av ideella andelar torde vara sällsynta. Den som förvärvat en ideell andel i viss egendom torde i vart fall normalt sett vara tvungen att inhämta övriga delägares samtycke för uthyrning (upplåtelse) av sin andel, om sådan upplåtelse ej medges redan av t.ex. ett avtal om samägande eller ett bolagsavtal.

Den som äger en andel i en fastighet registreras i fastighetsboken som fastighetsägare för andelen. Vederbörande har t.ex. ena halvan av ett parhus eller övervåningen i en villa. Upplåts andelen till annan sker detta momsfritt, oavsett om man talar om en upplåtelse av andelen ("värdepapperet") eller fastighetsdelen som sådan. Som nämnts ovan under II i detta avsnitt är dock vissa fall av upplåtelse av fastighet momspliktiga (jfr även avsnitten 6.2.2, 6.2.2.1 och 6.3.2.1). Överlåtelse av ideell andel av fastighet innebär för övrigt överlåtelse av äganderätt till fastighet, vilket också är momsfritt.[170]

Kategori I–V, vissa aspekter

Redan här skall pekas på vissa momsmässiga skillnader mellan de olika kategorierna (I–V) av tjänster enligt ovan i detta avsnitt.

Ovan under I framgår att t.ex. en hårklippning är en tjänst som inte kan säljas vidare av köparen. Den som klipper sig hos frisören är den slutlige förbrukaren av tjänsten. Hårklippningstjänsten kan man alltså inte handla med i kommission (jfr avsnitt 6.5.1) som man kan med vissa andra tjänster (och med varor). Däremot är en företagare som förmedlar kontakt mellan frisörer och frisörers kunder momsskyldig, eftersom förmedlingen i sig utgör en momspliktig tjänst (jfr ovan under I). I sistnämnda hänseende kan jämförelse även ske med vad som sägs i avsnitt 6.2.8 om uthyrning av arbetskraft och arbetsförmedling. Patent o.d. utgör å andra sidan exempel på tjänst som inte bara kan förmedlas, utan även handlas med i kommission (jfr under III ovan och i avsnitt 6.5.1). I avsnitt 6.2.5 framgår dessutom att t.ex. en resebyrå antingen kan vara momsskyldig som förmedlare av exempelvis hotellrum, varvid den generella momssatsen gäller, eller som försäljare av hotellövernattningar i kommission, varvid den reducerade momssatsen gäller. Hotellöver-

[170] Jfr Prop 1989/90:111 sid 196.

nattningar kan alltså säljas i kommission mellan momsskyldiga företag (resebyråer), eftersom de utgör tjänster som inte förbrukas förrän de utnyttjas av slutkonsumenten (hotellgästen).

Överlåtelse av fastighet, vara eller tjänst

En *överlåtelse* av en momspliktig tjänst (I, II, III, IV eller V) eller en momspliktig vara momsbeskattas normalt sett när tillhandahållandet (jfr avsnitt 6.4.2.2) eller leveransen (jfr avsnitten 6.4.2 och 6.4.2.1) anses ske, förutsatt att övriga förutsättningar för skattskyldighet föreligger.

Fastighetsöverlåtelser beskattas – som framgår ovan – aldrig. Notera att detta även gäller delavyttring av fastighet. Delavyttring är inte detsamma som avyttring av en ideell andel. En ideell andel utgör rätt till viss procentandel eller kvotdel i förmögenhetsvärdet av fastigheten medan delavyttringen avser ett på marken begränsat område av fastigheten, dvs. en materiell del.[171] Skillnaden spelar emellertid ingen roll eftersom båda företeelserna, som nämnts ovan, är momsfria.

Realavtal

Ett avtal kan ingås utan att parterna träffar en muntlig eller skriftlig uppgörelse. Exempelvis kan den som utnyttjar allmänna kommunikationsmedel, parkeringsplatser o.d. sägas ha accepterat anbudet om tjänsten i fråga på grund av sitt utnyttjande av densamma. Ett realavtal kan sägas uppkomma i sådana situationer och det vederlag som utgår innehåller moms. Däremot momsbeläggs inte sanktionsavgifter som utgår på grund av ett obehörigt utnyttjande (jfr avsnitt 6.4.4.1).

Sammansatta transaktioner (särdebitering eller "huvudsaklighet")

En viss affär (omsättning) kan bestå i olika delmoment, vilka, sedda var för sig, skulle anses utgöra tillhandahållande av tjänst/-er respektive leverans av vara/-or – varav en del vore momspliktigt och en del momsfritt.

Utgår ett *gemensamt vederlag* för ett tillhandahållande av vilket viss del inte är momspliktigt, bestäms beskattningsvärdet enligt momslagen genom *uppdelning* av vederlaget efter skälig grund.[172] Motsvarande gäller saluvärde vid uttag (jfr avsnitt 6.4.3).[173] Detta har av RSV uppfattats som ett krav när prestationerna är klart åtskiljbara,[174] vilket stöds av ett förhandsbesked från skatterättsnämnden beträffande s.k. franchiseavgift (jfr avsnitt 6.2.8 och även avsnitt 6.2.2.6). Kan momspliktigt och momsfritt klart avskiljas från vartannat är det heller – normalt sett – inga problem att göra en uppdelning av vederlaget och specificera (särdebitera) momsen i fakturan. Problem med uppdelningen kan dock föreligga med avseende på exempelvis till vilka kostnadsställen momspliktigt respektive momsfritt tillhandahållande är hänförs-

[171] Jfr Prop 1989/90:111 sid 196.
[172] Jfr sjätte stycket första meningen av anvisningarna till 14 § ML.
[173] Jfr sjätte stycket andra meningen av anvisningarna till 14 § ML.
[174] Jfr MHL93 sid. 170.

ligt. Därvid torde vad som sägs i avsnitt 6.3.4.1 om olika fördelningsgrunder gälla även här vad avser begreppet skälig grund.

När momspliktiga respektive momsfria prestationer, för vilka gemensamt vederlag utgår, inte är klart frånskiljbara, är det praxis från såväl skattemyndigheternas som företagarnas sida att tala om en *huvudsaklighetsprincip*. Den innebär att hela åtagandet momsbeskattas om den momsfria prestationen endast kan anses utgöra ett underordnat led till den momspliktiga. Gäller det omvända förhållandet är hela åtagandet momsfritt. Begreppet huvudsakligen har i rättspraxis ansetts innebära 70–80 %. För att ange att något är mer än 50 % brukar i stället uttrycket "till övervägande del" användas.[175] Kan inte det ena eller andra anses vara det huvudsakliga i ett åtagande skall alltså en uppdelning efter skälig grund i stället ske.

Hur avgör man om något utgör det huvudsakliga i ett åtagande?

Enligt mitt förmenande får avgörande ske från fall till fall. Finns inget domstolsavgörande att luta sig emot, är det en fråga om argumentation för att det ena eller andra i åtagandet skall anses utgöra det huvudsakliga. Härvid torde företagarens egna bedömning vara ledande; företagaren vet ju bäst vilken del i tillhandahållandet i fråga som är avgörande för avsättningen av hela prestationen, dvs. "vad kunderna egentligen betalar för". En viktig faktor härvidlag är storleken av företagarens investeringar i "momspliktig respektive momsfri del". Ledning kan givetvis sökas i de rekommendationer som utges av RSV (jfr avsnitt 6.2.2.6), men det avgörande får ändå anses vara omständigheterna i det enskilda fallet. Angående fall av sammansatta transaktioner, se avsnitt 6.2.2.6 samt även kapitel 13 och avsnitten 6.2.2.3, 6.2.5 och 6.2.7.

Vara eller tjänst?

Problematiken med om särdebitering skall ske eller ett huvudsaklighetsresonemang föras rör situationer där det är klart att ett tillhandahållande avser varor och/eller tjänster. Frågan är där hur man skall förfara med skattepliktiga och skattefria delmoment i tillhandahållandet eller fall med olika momssatser (jfr avsnitt 3.2.1 och avsnitten 6.2.2.3, 6.2.2.6, 6.2.4, 6.2.5 och 6.2.6 och kapitel 13). En annan fråga som kan ställas, och som i vissa fall kan föregå förut nämnda frågeställningar, är den om ett tillhandahållande skall anses utgöra överlåtelse av vara eller utförande av en tjänsteprestation.

Som nämnts (jfr under I i detta avsnitt) utgör tillverkning av en vara på beställning vanlig varuförsäljning; en färdig vara säljs och de arbetsmoment som säljaren eventuellt utfört – sammanfogning, ytbehandling, målning etc – bryts alltså inte ut för att beskattas som tjänster. Däremot får säljaren anses utföra en tjänst om han t.ex. reparerar en sak som köparen redan är ägare till. Den nu beskrivna situationen är ganska klar, men i andra fall kan det vara svårare att avgöra om tillhandahållandet består i överlåtelse av vara eller en tjänsteprestation. Ledning härvidlag torde finnas i den nya köplag som trädde i kraft samtidigt som den "nya momslagen" trädde i kraft, den 1 januari 1991.

[175] Jfr SkU 1975/76:28 sid 37 och 38.

Köplagens regler är i första hand utformade med tanke på köp av lösa saker,[176] varför vad som enligt momslagen avses med överlåtelse av vara kan sägas sammanfalla med köp enligt köplagen. Karakteristiskt för köp är att det är fråga om överlåtelse av äganderätten till egendom, inte upplåtelse av begränsad rätt till egendomen i fråga. Sistnämnda utgör i konsekvens med vad jag tidigare sagt, förfogande över en tjänst ("delrätt"). Enligt mitt förmenande bör därför – när det är fråga om transaktioner avseende materiella ting som inte utgör fastighet (dvs. lösa saker/varor) – även i momssammanhang gälla att prestationer som faller utanför köplagen behandlas som tjänster och inte varuförsäljning. Det blir fråga om två situationer där man skall bedöma om köplagen är tillämplig eller ej och avgörande för denna bedömning är avtalets innehåll. Situationerna är följande:

1. Avtalet går enbart ut på tillverkning av en vara på köparens beställning.

2. Prestationen sker typiskt sett i samband med eller efter leveransen av varan och den går ut på något annat än tillverkning av själva varan (här, och när inte annat sägs, använder jag begreppet vara i momslagens mening).[177]

I fall 1 blir det fråga om köp och därmed varuförsäljning enligt momslagen, när säljaren tillhandahåller allt material. Däremot blir det fråga om en tjänsteprestation från säljarens sida om köparen tillhandahåller en väsentlig del av materialet (ämnet) i den vara som skall tillverkas.[178]

> Frågan om ett avtal om tillverkning av en vara faller under köplagen eller skall anses som ett avtal om en tjänst blir i princip beroende på vad avtalet mellan parterna innebär i fråga om tillhandahållande av det material som behövs för att tillverka varan. Om exempelvis ett konfektionsföretag skall tillverka uniformer och beställaren (köparen) tillhandahåller emblem och gradbeteckningar till uniformerna, medför detta inte att avtalet förlorar sin karaktär av köp. Skulle emellertid beställaren tillhandahålla det tyg som uniformerna skall sys av, blir köpreglerna inte tillämpliga och därmed får säljaren anses tillhandahålla en tjänsteprestation enligt momslagen. Bedömningen av vad som är en väsentlig del av materialet varierar naturligen beroende på de föreliggande omständigheterna. En faktor av betydelse är värdet. Om emellertid tillverkaren (säljaren) tillhandahåller en från funktionell synpunkt väsentlig del av materialet, kan den omständigheten att beställaren kanske anskaffar vissa värdemässigt dyra tillbehör i regel inte tillmätas avgörande betydelse. Om beställaren i nyss nämnda exempel tillhandahåller emblem i ädla metaller som betingar ett högre pris än tyget, föranleder denna omständighet i sig inte att avtalet förlorar sin karaktär av köp.[179]

I fall 2 innebär avtalet inte bara att säljaren skall leverera en vara utan också utföra arbete eller annan tjänst som inte består i tillverkning av själva varan. Sådana kombinerade avtal är mycket vanliga i praktiken. Någon gång kan

---

[176] Jfr Prop 1988/89:76 sid 61.
[177] Jfr Prop 1988/89:76 sid 65.
[178] Jfr 2 § första stycket första meningen KöpL.
[179] Jfr Prop 1988/89:76 sid 62 och 63.

avtalet bestå av två så självständiga delar, den ena avseende köp och den andra avseende en tjänst, att det är naturligt att betrakta dem var för sig. Många gånger är det emellertid svårt eller ogörligt att hålla avtalets olika delar isär från varandra, dvs. de olika förpliktelserna som åligger säljaren enligt avtalet kan sägas vara odelbara. Avtalet måste klassificeras antingen som ett köp eller som en tjänst.

Köplagen gäller inte avtal som innebär att den som skall leverera en vara även skall utföra arbete eller någon annan tjänst, om tjänsten utgör den övervägande delen av hans förpliktelse.[180] Med hjälp av denna regel kan man exempelvis bedöma om ett avtal som innefattar leverans av maskiner eller annan utrustning samt installation, montering eller andra tjänster i anslutning till leveransen skall betraktas som ett köp eller inte. Så länge leveransen av varan – och inte tjänsten – framstår som den övervägande delen av säljarens prestation betraktas avtalet som ett köp och därmed torde det vara fråga om en varuförsäljning, och inte tjänst, enligt momslagen.

> Vid bedömningen av vad som skall anses utgöra den övervägande delen av partens förpliktelse är värdet en faktor av betydelse, men även andra omständigheter måste beaktas. Arbetet kan på grund av erforderlig fackkunskap, skicklighet eller särskild utrustning utgöra det viktigaste inslaget i säljarens prestationsskyldighet enligt avtalet. Ett avtal som går ut på leverans och montering av reservdelar till komplicerad teknisk utrustning är t.ex. i regel att bedömas som en tjänst även om reservdelarna är av större värde än arbetet. Arbetsåtagandet framstår i sådana fall som den övervägande delen av den ena partens prestation och avtalet bör då normalt betraktas som en tjänst och inte som ett köp. I andra fall kan inslaget av köp framstå som så dominerande att det är naturligt att se arbetsåtagandet som en biförpliktelse till köpeavtalet. Går arbetet ut på leverans av tillbehör som särskilt har angetts vid beställningen eller av lätt utbytbara reservdelar samt installation av dessa, t.ex. nya hjul på en bil, kan man anse att det är fråga om ett köp. Är det fråga om att någon på beställning tillverkat dörrar och fönster till ett hus bedöms också vanligen avtalet i dess helhet som ett köp, även om det innefattar inmontering av dörrarna och fönstren.[181] I sammanhanget kan för övrigt nämnas att det numera inte spelar någon roll om tillbehör till byggnad som tillfälligt tas bort, exempelvis för reparation, bedöms som vara eller fastighet; reparationstjänsten är momspliktig i sig och reduceringsreglerna på fastighetsområdet har slopats.

Vad nu sagts kan sägas gälla främst gränsdragningen mellan prestationer på föremål (jfr under I i detta avsnitt) och varuförsäljning. Ett annat område där ifrågavarande gränsdragning kan bli aktuell är förfoganden över delrätter till föremål (jfr under II i detta avsnitt).

På fastighetsområdet spelar det som huvudregel i praktiken inte någon roll om det är fråga om överlåtelse av hela fastigheten eller del därav eller endast upplåtelse av en begränsad rätt, momsfrihet råder i vilket fall som helst.

---

[180] Jfr 2 § andra stycket KöpL.
[181] Jfr Prop 1988/89:76 sid 64 och 65.

Emellertid får frågeställningen aktualitet när man kommer in på någon av de dispositionsrätter som utgör "undantag från undantaget" och som därmed är en momspliktig tjänst (jfr avsnitt 6.2.2). Tolkas ett avtal som fastighetsköp råder momsfrihet, medan det däremot om avtalet endast skulle anses innebära exempelvis upplåtelse av jordbruksarrende blir fråga om en momspliktig tjänst.

På varuområdet har det också betydelse om ett avtal innebär en varuförsäljning eller en upplåtelse av en begränsad rätt (läs: uthyrningstjänst). För t.ex. en företagare som inte är bilhandlare/-uthyrare eller driver taxirörelse har det betydelse om det verkliga innehållet i ett avtal medför att det är fråga om köp eller förhyrning av en bil. I det förra fallet (köp) har vederbörande ingen avdragsrätt för debiterad moms, medan avdragsrätt föreligger med 50 % i det senare fallet (förhyrning). Jfr avsnitt 10.2.

Vid bedömningen av om det är fråga om överlåtelse eller uthyrningstjänst talar den omständigheten att ett föremål efter hyrestidens slut skall övergå i förhyrarens ägo för att det är ett köp.

Vad gäller rätten att göra avdrag för moms som ingår i en prestation som tillhandahålls av en icke momsskyldig person, t.ex. en fysisk person som inte kan anses bedriva näringsverksamhet, är det avgörande huruvida tillhandahållandet bedöms som vara eller tjänst. I det förra fallet har köparen, till skillnad från vad som gäller i det senare, i princip rätt till s.k. fiktivt momsavdrag, förutsatt givetvis att varan i fråga är momspliktig (jfr avsnitt 2.2).

Ett annat fall där det är viktigt att avgöra om det är fråga om vara eller tjänst kan vara t.ex. följande. Ett utländskt företag har köpt upp tyger som skickas till en skräddare i Sverige. Denne skall sy upp uniformer åt företaget. Om det utländska företaget inte anses tillhandahålla en väsentlig del av materialet blir det – i konsekvens med vad ovan sades i exemplet om konfektionsföretaget – fråga om att skräddaren exporterar varor när de färdiga uniformerna återsänds till det utländska företaget. Skräddaren debiterar då inte utgående moms. Anses däremot de tyger som det utländska företaget skickar till skräddaren utgöra en väsentlig del av materialet i uniformerna blir det fråga om att skräddaren utför tjänsteprestationer för företaget. I sådant fall blir det fråga om export om det utländska företaget bedriver verksamhet som skulle ha medfört momsskyldighet om den bedrivits i Sverige. Alltså, export och ingen momsdebitering om det utländska företaget t.ex. är ett vaktbolag eller flygbolag. Däremot skall skräddaren ta ut moms för tjänsterna om det utländska företaget är t.ex. en bank, ett försäkringsbolag eller ett sjukhus (jfr även avsnitt 9.2). I sammanhanget får nämnas att enligt NML som införs den 1 juli 1994 skall export i förevarande fall av tjänsteprestation anses föreligga oavsett om det beställande utländska företaget vore momsskyldigt i Sverige eller ej (jfr under Undantag från huvudregeln i avsnitt 9.2.1).

Se även ovan i detta avsnitt under Tjänster angående fallet med överlåtelse av förfoganderätten till ett databehandlingssystem och betydelsen för omsättningsbegreppet av bedömningen huruvida en vara eller tjänst anses utgöra objektet som överlåts.

6.2.2 *Fastighetsområdet*[182]

Av lagen följer att fastighetsbegreppet på momsområdet, liksom tidigare, i stort sett bygger på vad som civilrättsligt avses med fastighet, dvs. jordabalkens regler.

Fastighet enligt jordabalken[183]

Fast egendom är jord, varmed menas mark i ordets vida bemärkelse (t.ex. även vattentäckta områden). Marken är indelad i *fastigheter*, som förs in i ett fastighetsregister och får en s.k. registerbeteckning.[184]

De föremål som hör till fastigheterna, men som inte utgör direkta beståndsdelar av själva marken, betecknas enligt jordabalken som *tillbehör* till fastigheten, och är av tre olika kategorier: allmänna fastighetstillbehör, byggnadstillbehör och industritillbehör. Gemensamt för de tre fallen är att om det finns ett yttre samband mellan fastigheten och föremålet i fråga, presumeras föremålet vara tillbehör. Denna presumtion bryts endast i följande fall:

> 1. När nyttjanderättshavare eller annan än fastighetsägaren tillfört fastigheten föremålet och detta och fastigheten inte kommit i samme ägares hand, utgör föremålet lös egendom.
>
> 2. När ett föremål som kan utgöra s.k. industritillbehör tillförts fastigheten av fastighetsägaren utan att han ägde föremålet, utgör detsamma lös egendom.
>
> 3. När fastighetsägare förvärvat ett föremål som kan utgöra industritillbehör, men under förbehåll att säljaren har rätt att återtaga detsamma om fastighetsägaren åsidosätter villkor i överlåtelseavtalet, utgör föremålet lös egendom så länge villkoret gäller.[185]

Punkterna 2 och 3 har ingen betydelse i momssammanhang, eftersom – som framgår nedan – industritillbehör aldrig kan utgöra fastighet enligt momslagen, utan i stället alltid anses utgöra varor. Beträffande punkt 1 kan sägas att t.ex. en byggnad som ställs på mark tillhörig annan än byggnadens ägare utgör lös egendom enligt jordabalken. Emellertid betraktas byggnad på annans mark alltid som fastighet i momssammanhang (se nedan).

Allmänna fastighetstillbehör är som huvudregel sådant som finns för stadigvarande bruk inom fastighetens gränser, t.ex. byggnader, ledningar, stängsel, annan anläggning och växtlighet på rot. Dessutom utgör gödselstacken på en bondgård fastighetstillbehör. Undantagsvis kan även föremål utanför fastighetsgränsen vara tillbehör till fastigheten. Så är fallet i ett servitutsförhållande om en byggnad eller annan anläggning som inte är tillbehör till den tjänande fastigheten (fastigheten där föremålet är beläget), är avsedd att stadigvarande brukas till förmån för den härskande fastigheten. Detsamma

---

[182] Jfr 7 § andra och tredje styckena och 8 § 6) jämte punkt 8 av anvisningarna till 8 § ML.
[183] Jfr 1 kap 1 § , 2 kap 1–4 §§ jordabalken.
[184] Jfr Grauers sid 70.
[185] Jfr Grauers sid 70 och 71.

gäller ledning för vilken den härskande fastigheten förordnats en rätt till stadigvarande bruk.[186]

Begreppet *byggnad* kräver normalt ingen närmare precisering. Oftast är det ju också så att om en konstruktion som liknar byggnad, men där tveksamhet ändå råder om det verkligen är fråga om byggnad, konstruktionen i fråga ändå utgör tillbehör, eftersom den i varje fall kan anses som "annan anläggning". Därmed blir i stället *avsikten* oftast det som avgör föremålets status; är det ägnat att stadigvarande brukas på fastigheten utgör det tillbehör till densamma, i annat fall är det fråga om lös egendom. Härvidlag kan anmärkas att i och för sig flyttbara objekt – t.ex. arbetsbodar eller pontonbryggor som placerats på fastigheten – är fastighetstillbehör om kravet "för stadigvarande bruk" är uppfyllt. Sådana flyttbara objekt kan också utgöra exempel på föremål belägna utanför fastighetsgränsen som ändå tillhör fastigheten. Exempelvis pontonbryggor blir tillbehör till den härskande fastigheten om de, enligt servitutsavtal, tillförts den tjänande fastigheten av den härskande fastighetens ägare.[187]

Byggnadstillbehör är allehanda inredningsdetaljer som hör till en byggnad, ägnade att stadigvarande brukas för byggnaden eller del av densamma. Exempel härpå är fast avbalkning, hiss, ledstång, ledning för vatten, värme, ljus eller annat med kranar, kontakter och annan sådan utrustning, värmepanna, element till värmeledning, kamin, kakelugn, innanfönster, markis, brandredskap, civilförsvarsmaterial och nyckel.

Vidare hör i regel till byggnad, såvitt angår 1. bostad: badkar och annan sanitetsanläggning, spis, värmeskåp och kylskåp samt maskin för tvätt eller mangling, 2. butikslokal: hylla, disk och skyltfönsteranordning, 3. samlingslokal: estrad och sittplatsanordning, 4. ekonomibyggnad till jordbruk: anordning för utfodring av djur och anläggning för maskinmjölkning, 5. fabrikslokal: kylsystem och fläktmaskineri.

Reservdelar och dubbletter till ovan nämnda föremål kan inte utgöra byggnadstillbehör, utan anses som lös egendom.

Industritillbehör omfattar bl.a. maskiner och annan utrustning som ingår i industriell verksamhet, som bedrivs på fastigheten.

Notera i sammanhanget att allmänna fastighetstillbehör och byggnadstillbehör kan finnas på alla typer av fastigheter. Industritillbehör däremot kan endast finnas på en industrifastighet.[188]

Fastighet enligt momslagen[189]

Förutom mark, i ordets vidsträckta bemärkelse, utgör även allmänna fastighetstillbehör och byggnadstillbehör fastighet enligt momslagen.

Kärnan i begreppet bygger alltså i stort på jordabalkens regler. Emellertid sker enligt momslagen såväl en utvidgning som en inskränkning av fastighetsbegreppet i förhållande till jordabalkens regler.

---

[186] Jfr Grauers sid 73.
[187] Jfr Grauers sid 73 och 74.
[188] Jfr Grauers sid 71.
[189] Jfr 7 § andra och tredje styckena ML och första stycket av anvisningarna till 7 § ML.

En *utvidgning* sker såtillvida att även byggnad, ledning, stängsel eller liknande anläggning för stadigvarande bruk på fastigheten, men tillhörig annan än ägaren till marken, utgör fastighet. Så utgör t.ex. byggnad på annans mark fastighet enligt momslagen. Även byggnadstillbehör, som antingen avser byggnad på annans mark eller som tillförts byggnad av annan än byggnadens ägare, utgör fastighet.

Fastighet eller vara?

En *inskränkning* av fastighetsbegreppet sker på så sätt att industritillbehören aldrig utgör fastighet enligt momslagen, utan anses som varor. Annan maskin, utrustning eller särskild inredning än industritillbehör (s.k. verksamhetstillbehör), som tillförts byggnad eller del av byggnad inrättad för annat än bostadsändamål, för att direkt användas i särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten utgör inte heller fastighet. *Industritillbehör* och *verksamhetstillbehör* utgör alltså varor i momssammanhang (materiella ting som inte utgör fastighet).[190] Exempelvis utgör en specialfläkt till en maskin, i likhet med maskinen, en momspliktig vara. Däremot utgör alltid sådan utrustning för vatten, avlopp, sanitet, värme, elektricitet eller liknande och som normalt brukar användas i byggnader för bostadsändamål, fastighet, om föremålet utgör byggnadstillbehör enligt ovan.[191] Sålunda utgör t.ex. ett badkar fastighet enligt momslagen även om det används i verksamheten på ett sjukhus.

Det sagda innebär att man, som en tumregel, kan säga att anordningar för en byggnads funktion som uppehållsplats för människor alltid utgör fastighet enligt momslagen. Detta gäller oavsett vad byggnaden som anordningen finns i används för (bostadsändamål, industriell verksamhet etc). Exempelvis fläktanordningar i en byggnad som krävs för att människor skall kunna vistas där utgör, till skillnad från specialfläkten till maskinen enligt ovan, exempel på anordning som betraktas som fastighet enligt momslagen.

I sammanhanget får nämnas att verksamhetstillbehör (men inte industritillbehör) enligt NML som införs den 1 juli 1994 skall utgöra fastighet. Förändringen är endast av lagteknisk art och innebär således inte någon materiell förändring. För att omsättning av verksamhetstillbehör alltjämt skall momsbeskattas omfattar inte undantaget för omsättning av fastighet (se nedan) omsättning av verksamhetstillbehör (jfr under SOU 1992:6 i kapitel 14).

Varor

En ytterligare inskränkning av fastighetsbegreppet är att växande skog, odling och annan växtlighet anses som vara vid omsättning utan samband med avyttring av marken.[192] En rotpostförsäljning av skog utgör alltså en omsättning av momspliktiga varor.

---

[190] Jfr Prop 1989/90:111 sid 303.
[191] Jfr 7 § andra stycket sista meningen ML.
[192] Jfr 7 § tredje stycket ML.

Beträffande växande skog, odling och annan växtlighet innebär införandet av NML den 1 juli 1994 att sådant på samma sätt som ovan i detta avsnitt under Fastighet eller vara? redogjorts för beträffande verksamhetstillbehör, skall anses utgöra fastighet. Dvs., att ifrågavarande saker blir fastighet tekniskt sett medför inte att de blir momsfria (omfattas ej av undantaget från momsplikt på fastighetsområdet).

Överlåtelse av fastighet

En överlåtelse av fastighet kan aldrig momsbeskattas, eftersom det inte kan bli fråga om omsättning av vara eller tjänst (jfr avsnitten 6.2.1 och 6.2.1.1). Under V i avsnitt 6.2.1.1 framgår att momsfrihet föreligger även för de fall där det är fråga om delavyttring av fastighet eller avyttring av en ideell andel i fastighet. Beträffande s.k. återföring av momsavdrag vid överlåtelse av fastigheter för vilka frivilligt inträde i momssystemet beviljats, se särskilt i avsnitt 6.5.3.1.

Varubegreppet förenklas enligt NML som införs den 1 juli 1994 så att det skall anses omfatta även fastigheter. För att det beskattningsbara området skall förbli oförändrat (och endast en lagteknisk ändring åstadkommas) anges i NML att överlåtelser (omsättning) av fastigheter undantas från momsplikt. Fastighetsbegreppet får alltså samma funktion som hittills i momssammanhang. På samma sätt som enligt ML (jfr nedan i detta avsnitt och avsnitten 6.2.2.1–6.2.2.4) anges i NML "undantagen från undantaget", dvs. när momspliktiga tillhandahållanden anses föreligga (jfr under SOU 1992:6 i kapitel 14). [Notera i sistnämnda hänseende att även om fastigheterna enligt NML lagtekniskt sett är varor utgör fortfarande rättigheter till fastigheter tjänster (jfr nedan i detta avsnitt under Överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till fastighet).]

Att fastigheterna blir varor medför ingen förändring enligt NML av uttagsbeskattningen (jfr avsnitt 6.4.3), vilket framgår under Varubegreppet under SOU 1992:6 i kapitel 14.

Fastighetsförmedling

Som framgår under I i avsnitt 6.2.1.1 innebär det nya tjänstebegreppet (fr.o.m. 1/1 1991) att fastighetsförmedling är en momspliktig tjänst i sig. Momsplikt föreligger även när prestationen endast innebär att mäklaren sammanför säljare och köpare.

Tjänst avseende fastighet, utom uthyrning

Under I i avsnitt 6.2.1.1 ges exempel på tjänster avseende fastighet – utom uthyrning – och för vilka momsplikt föreligger.

Överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till fastighet

Beträffande tjänster som innebär *överlåtelse* eller *upplåtelse* av olika rättigheter till fastighet gäller som huvudregel ett i princip generellt undantag från momsplikt, vilket medför att någon beskattning inte heller skall ske i sådana

fall (jfr under II i avsnitt 6.2.1.1).[193] I första hand avser man att subventionera boendet genom detta undantag, även lokaluthyrning omfattas emellertid av undantaget från beskattning.

Undantaget från skatteplikt avser i princip transaktioner, vars huvudsakliga innebörd (jfr avsnitten 6.2.1.1 och 6.2.2.6) är att upplåtaren ställer fastigheten eller del därav till rättighetsinnehavarens förfogande. Gränsdragningen mellan momspliktig tjänst och momsfri upplåtelse av fastighet fanns redan i det "gamla" momssystemet (före 1/1 1991) och gällde närmast lagring eller förvaring samt upplåtelse av reklamplats. Lagring eller förvaring var med vissa begränsningar momspliktiga tjänster, medan uthyrning av lagerlokal eller annat utrymme åt någon som själv lagrar varor däremot inte räknades som en lagringstjänst utan som upplåtelse av fastighet. Departementschefen har uttalat att denna gränsdragning i princip bör bestå. Däremot föreslås vissa utvidgningar av momsplikten i särskilda fall (jfr vad nedan sägs om s.k. "undantag från undantaget"), såsom vid upplåtelse av förvaringsboxar. I konsekvens härmed uttalar departementschefen att gränsen mellan momspliktiga reklamtjänster och momsfri upplåtelse av fastighet inte bör kvarstå. Tidigare ansågs som skattefri upplåtelse av fastighet att fastighetsinnehavaren endast upplät rätten att på fastigheten sätta upp affischer eller reklamskyltar och förutsatte att han inte hade låtit vidta någon särskild åtgärd för affischeringen eller skyltningen. Denna skillnad bör alltså inte kvarstå i ett generellt skattesystem.[194] Numera (fr.o.m. 1/1 1991) föreligger alltså momspliktig fastighetsupplåtelse även när fastighetsägaren upplåter plats för affischering utan att han t.ex. sätter upp en tavla på husfasaden för affischeringen.

Genom en uttömmande uppräkning i lagen anges de "undantag från undantaget" för vilka momsplikt föreligger. Momsplikt kan i stort sägas föreligga för sådana kommersiella rättigheter till fastighet för vilka undantag inte kan motiveras av bostadspolitiska eller andra skäl.[195]

> Överlåtelse eller upplåtelse av arrende, hyresrätt, bostadsrätt, tomträtt, servitutsrätt eller annan rättighet till fastighet eller del av fastighet utgör icke momspliktiga tjänster. Ingår som ett led i sådan upplåtelse tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme eller nätutrustning för radio och TV, är det också momsfritt.[196]
>
> Momsplikt föreligger emellertid för:
>
> a. uthyrning av rörelselokal om fastighetsägaren frivilligt momsregistrerat sig,
>
> b. upplåtelse eller överlåtelse av jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt samt rätt till jakt, fiske eller bete,
>
> c. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet,

[193] Jfr Prop 1989/90:111 sid 89.
[194] Jfr Prop 1989/90:111 sid 196 och 197.
[195] Jfr Prop 1989/90:111 sid 89.
[196] Jfr första stycket punkt 8 av anvisningarna till 8 § ML.

d. upplåtelse av parkeringsplats i parkeringsverksamhet,
upplåtelse för fartyg eller luftfartyg av hamn eller flygplats,
upplåtelse av förvaringsbox,
upplåtelse av utrymme för reklam eller annonsering på fastighet,
upplåtelse av byggnad eller mark för djur,[197]
upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik (jfr avsnitt 6.2.2.4).[198]

Notera att formuleringen ovan angående nätutrustning inte medför momsfrihet för fastighetsupplåtares förmedling av program (jfr även avsnitt 6.2.5).[199]

Det sagda innebär att varje överlåtelse eller upplåtelse av en rättighet att på något sätt få utnyttja (disponera) vad som enligt momslagen betecknas som fastighet undantas från momsplikt, såvida det inte är fråga om något av "undantagen från undantaget" (jfr punkterna a–d närmast ovan). Det intressanta blir alltså att undersöka omfattningen av de senare fallen (jfr avsnitten 6.2.2.1–6.2.2.4). En överlåtelse eller upplåtelse av en delrätt (jfr under II i avsnitt 6.2.1.1) – av vad slag det vara må – till fastighet sker alltså momsfritt, om rättigheten inte omfattas av något av nämnda "undantag från undantaget". Det bör uppmärksammas att om en upplåtelse benämnes t.ex. royalty, får ställning ändå tas till huruvida rättigheten som upplåtelsen avser är sådan att den omfattas av huvudregeln om skattefrihet eller av ett "undantag från undantaget". Har fastighetsägaren t.ex. uppburit royalty på grund av upplåten rätt till brytning av naturfyndighet, föreligger momsplikt enligt punkt b ovan.

Som vi skall se är det på fastighetsområdet ur momssynpunkt bl.a. intressant med gränsdragningar mellan eller inom följande områden: momsfri fastighetsupplåtelse kontra momspliktigt arrende av rörelse (jfr avsnitt 6.2.8); momsfri fastighetsupplåtelse kontra momspliktigt jordbruksarrende; momsfri fastighetsupplåtelse kontra momspliktig hotellverksamhet (jfr avsnitt 6.2.2.3) och momspliktiga kursgårdar (jfr avsnitt 6.2.7).

6.2.2.1 Uthyrning av rörelselokal m.m. (frivillig registrering)[200]

Rörelselokaler

Dispositionsrätten till en fastighet utgör som nämnts en tjänst enligt momslagen som undantas från momsplikt. Detta är huvudregeln. Emellertid kan en fastighetsägare frivilligt inträda i momssystemet om denne upplåter dispositionsrätten till byggnad (eller del därav) eller annan anläggning som utgör

[197] Jfr första till fjärde ledet d andra stycket punkt 8 av anvisningarna till 8 § ML.
[198] Jfr sista ledet d andra stycket punkt 8 av anvisningarna till 8 § ML; SFS 1993:642.
[199] Jfr Prop 1989/90:111 sid 198.
[200] Jfr andra stycket a punkt 8 av anvisningarna till 8 § och 2 § tredje stycket ML samt i första hand RSV Im 1986:3, men även RSV Im 1991:3 (som ersatts 1/7 1993 av RSV Im 1993:4).

fastighet enligt momslagen för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet. Som framgår av rubriken är det i första hand fråga om uthyrning av rörelselokaler: t.ex. kontor, butikslokaler eller lagerlokaler.

Har frivillig skattskyldighet medgivits (beslutats) kan fastighetsägaren inte frivilligt gå ur momssystemet, utan skattskyldigheten för uthyrningen av rörelselokalen kvarstår så länge förutsättningarna för skattskyldigheten föreligger. Vilka är då förutsättningarna för frivillig skattskyldighet?

Uthyrningen skall ske för stadigvarande användning i verksamhet som medför momsskyldighet. Det är tillräckligt om hyresgästens verksamhet endast till viss del, t.ex. 1 %, medför skattskyldighet enligt momslagen.

> I en sådan situation tar fastighetsägaren ut moms på hela hyran, men hyresgästen har enligt allmänna regler (jfr avsnitten 2.1 och 6.3.4.1) endast avdragsrätt för debiterad moms i den mån lokalen används i den verksamhet som medför skattskyldighet. Notera att någon direkt koppling inte nödvändigtvis behöver föreligga mellan t.ex. fördelningen av momspliktig respektive momsfri omsättning hos hyresgästen och dennes avdragsrätt för moms i hyran för lokalen. Den momspliktiga verksamheten kan t.ex. endast svara för 10 % av den totala omsättningen, men ta hela 60 % av den förhyrda lokalens yta i anspråk. Då kan hyresgästen lyfta 60 % av den moms som ingår i hyran (jfr angående fördelningsgrunder för avdragsrätt vid s.k. blandad verksamhet vad som sägs därom i avsnitt 6.3.4.1).
>
> Uthyrning av lokal för stadigvarande användning får enligt RSV anses föreligga när en påbörjad uthyrning för momspliktigt ändamål sker oavbrutet resterande del av det beskattningsår då hyreskontrakt tecknats och därutöver minst nio kalendermånader.[201]

Är däremot hyresgästens verksamhet helt momsfri – lokalen används t.ex. av en legitimerad läkare i dennes praktik (jfr avsnitt 6.2.6) – kan fastighetsägaren aldrig bli skattskyldig. Att hyresgästens verksamhet är kvalificerat undantagen (jfr avsnitt 6.5.2) från momsplikt förtar dock inte möjligheten till frivillig registrering för fastighetsägaren.

Notera att det endast är fastighetsägaren själv som kan registrera sig för uthyrningen; en hyresgäst kan alltså aldrig registrera sig för andrahandsuthyrning (jfr även avsnitt 6.5.3.1 och under SOU 1992:121 i kapitel 14). I konsekvens med vad som sagts kan inte heller fastighetsägaren frivilligt registrera sig för uthyrning till den som i sin tur hyr ut lokalerna. Emellertid kan så ske om hyresgästen återuthyr endast en del av den lokal i vilken han bedriver momsskyldig verksamhet. Då har hyresgästen på grund av att andrahandsuthyrningen är momsfri en blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4.1); hyresvärden/fastighetsägaren tar ut moms på hela hyran, men hyresgästen får endast göra avdrag för moms hänförlig till den del av hyran som avser momspliktig verksamhet som hyresgästen bedriver.

I ansökan om frivilligt inträde i momssystemet skall fastighetsägaren ange vilka lokaler som han vill skall omfattas av skattskyldighet – även hyres-

[201] Jfr avsnitt 2.2.4 i RSV Im 1986:3.

gästerna skall uppges i ansökan. Fastighetsägaren gör själv detta urval, eftersom inträdet sker frivilligt. Exempelvis kan en hyresgäst som i och för sig bedriver momsskyldig verksamhet i en av fastighetsägarens lokaler motsätta sig att moms skall tas ut på hyran. Detta är helt och hållet en sak mellan fastighetsägaren och hyresgästen som skattemyndigheten inte lägger sig i. Fastighetsägaren har emellertid sin frihet att exkludera den "motspänstige" hyresgästen i sin ansökan om frivillig skattskyldighet och endast ta med övriga momsskyldiga hyresgäster. Detta får dock till följd att fastighetsägaren inte kan göra avdrag för ingående moms avseende förvärv till den lokal som inte skall omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Detta gäller för övrigt givetvis även övriga lokaler för vilka frivillig skattskyldighet inte medges.

Om fastighetsägaren efter ansökan därom medges frivilligt inträde anges i skattemyndighetens beslut i antal kvadratmeter hur stor del av byggnaden (lokalytorna) som omfattas av skattskyldighet. För s.k. gemensamma förvärv (jfr avsnitt 6.3.4.1), dvs. förvärv hänförliga till såväl "momspliktiga" som "momsfria" lokaler får fastighetsägaren, om inte annan fördelningsgrund kan anses lämpligare, avdrag för ingående moms i förhållande till produktionskostnaden för den i beslutet angivna "skattskyldiga ytan". Om produktionskostnaden för lokaler som uthyrs till momsskyldiga hyresgäster motsvarar hälften av produktionskostnaden för hela byggnaden, får fastighetsägaren i sin momsdeklaration för gemensamma förvärv dra hälften av den ingående momsen även om lokalytor som hyrs ut till skattskyldiga hyresgäster understiger hälften av byggnadens totala yta. Full avdragsrätt föreligger för ingående moms avseende förvärv, t.ex. reparationer, enbart hänförliga till "momspliktiga lokaler". Inget momsavdrag överhuvudtaget medges för förvärv som enbart avser "momsfria lokaler". Om frivillig skattskyldighet medges för uthyrning av hela byggnaden (100 %) har fastighetsägaren rätt till avdrag för all ingående moms avseende byggnaden. Inte bara produktionskostnaden för lokallägenhetsytor som hyrs ut till momsskyldiga respektive icke momsskyldiga hyresgäster utgör exempel på en skälig fördelningsgrund. Även andra bedömningsgrunder, som t.ex. lokallägenhetsyta och byggnadsvolym, kan komma i fråga.[202] De s.k. avdragsschablonerna som nämns i avsnitt 6.3.4.1 gäller även i förevarande fall. Exempelvis får momsen i ett förvärv som till mer än 95 % avser "skattskyldig yta" dras till fullo, dvs. utan uppdelning efter skälig grund.

Notera att fastighetsägaren omfattas av avdragsförbudet i avsnitt 7.2 avseende ytor som har karaktären av stadigvarande bostad.[203] Om byggnad på fastighet för vilken frivilligt inträde i momssystemet söks innehåller bostäder kan alltså fastighetsägaren inte lyfta moms avseende förvärv som belöper därpå. Om en hyresgäst bedriver momsskyldig verksamhet i sin bostad kan fastighetsägaren i princip ta med en sådan yta att omfattas av den frivilliga momsskyldigheten. Emellertid är det ju poänglöst eftersom fastighetsägaren

[202] Jfr avsnitt 5.3.1 i RSV Im 1986:3.
[203] Jfr 18 § första stycket 1 ML och avsnitt 5.1 i RSV Im 1986:3.

på grund av nämnda avdragsförbud inte får göra momsavlyft för sådan yta. Han skulle dock vara skyldig att debitera hyresgästen moms som denne i sin tur på grund av samma avdragsförbud saknar avdragsrätt för. En sådan yta (bostad) tar givetvis fastighetsägaren inte med i ansökan om frivilligt inträde som en yta som skall omfattas av momsskyldigheten. Jämför härvidlag även vad som sägs under Servicelägenhet/gruppbostad kontra stadigvarande bostad i avsnitt 6.2.6.

Det spelar ingen roll om byggnaden, vari lokaler upplåts, finns på mark tillhörig annan än byggnadens ägare. Byggnadens ägare anses, i konsekvens med den utvidgning av fastighetsbegreppet som gäller på momsområdet jämfört med vad som gäller civilrättsligt, som fastighetsägare i förevarande sammanhang.

Enmansredovisning eller registrering av "varje" fastighetsägare

Om en fastighet ägs av flera har skattemyndigheterna tillåtit att frivillig registrering för uthyrning av rörelselokal sker för endast en av ägarna. Detta är ett praktiskt förfarande såväl för de skattskyldiga, dess bokförare som för skattemyndighetens vidkommande. Problem kan dock uppkomma beträffande tillämpning av de s.k. återföringsreglerna, exempelvis vid en försäljning av fastigheten (jfr under särskild underrubrik i avsnitt 6.5.3.1).

I princip är det dock felaktigt att besluta om enmansredovisning i förevarande fall. Delägare till en fastighet registreras i fastighetsboken som fastighetsägare. Frivilligt inträde i momssystemet medges enligt momslagen fastighetsägaren och ingen annan. Därför kan principiellt sett enmansredovisning inte förekomma, utan varje delägare skall momsregistreras för sin del. Skattemyndigheterna torde därför numera vara restriktiva med enmansredovisning i förevarande fall och tillåta det endast i fall med många delägare. Då är det även ur kontrollsynpunkt en fördel att inte varje delägare till fastigheten utan endast en är registrerad till moms.

Fastighetsupplåtelse kontra lagringstjänst

Om någon inlagrar varor åt annan, utförs en momspliktig lagringstjänst. Uthyrning av lagerlokal eller annat utrymme åt någon som själv lagrar varor räknas däremot inte som lagringstjänst utan anses som upplåtelse av fastighet (jfr även avsnitt 6.4.2.1).[204] I sådant fall kan alltså fastighetsägaren frivilligt inträda i momssystemet för uthyrning av lagerlokalen.

Äkta koncerner, alternativ regel till frivilligt inträde

Bestämmelserna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av rörelselokal har en kompletterande bestämmelse beträffande företag i koncerner. Om ett företag inom en s.k. äkta koncern tillhandahåller ett annat företag i samma koncern en momsfri tjänst, får det senare företaget, förutsatt att det är momsskyldigt, göra avdrag för den ingående moms som belöper på förvärv eller

[204] Jfr Prop 1989/90:111 sid 196.

import som förstnämnda företag gör för att tillhandahålla tjänsten i fråga (jfr avsnitt 8.3).[205] Den momsfria tjänsten kan t.ex. vara uthyrning av rörelselokal. Detta innebär att ett företag inom en äkta koncern som i egenskap av fastighetsägare uthyr rörelselokal till annat företag i koncernen, har möjlighet att föra över ingående moms till förhyrande företag och därmed undvika kumulativa skatteeffekter, utan att bestämmelserna om frivillig skattskyldighet för uthyrning och de därmed förenade återföringsreglerna (jfr avsnitt 6.5.3.1) behöver tillämpas vid exempelvis en försäljning av fastigheten.

Byggnadstillbehör etc

Vad nu sagts gäller upplåtelse av lokaler i byggnader som utgör fastighet enligt momslagen. Även allmänna fastighetstillbehör och byggnadstillbehör (jfr avsnitt 6.2.2) utgör fastighet enligt momslagen. Frivillig skattskyldighet kan sålunda också medges för uthyrning av t.ex. stängsel och andra anläggningar än byggnader som utgör allmänna fastighetstillbehör. Detsamma gäller uthyrning av byggnadstillbehör som t.ex. brandlarm och sprinklerutrustning. Eftersom uthyrning av varor – i likhet med vad som gällde redan i det "gamla" momssystemet (före 1/1 1991) – utgör momspliktig tjänst, torde, av praktiska skäl, beslut om frivillig skattskyldighet avseende uthyrning av byggnad också anses innefatta samtliga byggnadstillbehör och industri- och verksamhetstillbehör, som finns i byggnaden. Notera i sammanhanget även vad som sägs om bl.a. franchiseavgifter i avsnitt 6.2.8 (utarrendering av rörelse) och beträffande s.k. sammansatta transaktioner i avsnitt 6.2.2.6.

Skattskyldighet genom frivilligt inträde, när?

Skattskyldighet vid frivilligt inträde medges tidigast från den dag då ansökan inkom till skattemyndigheten förutsatt att uthyrning då påbörjats.

Retroaktiv avdragsrätt

Genom det frivilliga inträdet får fastighetsägaren givetvis göra avdrag för ingående moms avseende förvärv till fastigheten från och med beslutet om skattskyldighet och registrering ("tidigast från den dag ansökan inkom"). Han får dessutom rätt till s.k. retroaktiv avdragsrätt.

Har fastighetsägare inom *tre år* från utgången av det kalenderår under vilket utförts ny-, till- eller ombyggnad av fastighet medgivits (genom beslut) frivillig skattskyldighet får han göra avdrag för ingående moms hänförlig till byggnadsarbetena till den del de avser uthyrda lokaler som omfattas av skattskyldigheten (*retroaktiv avdragsrätt*).[206]

> Byggnadsarbeten får enligt RSVs anvisningar[207] anses utförda under det år slutbesiktning eller annan åtgärd ägt rum som innebär beställarens godkännande av entreprenaden. Om besiktning eller annan åtgärd inte vidtagits bör byggnadsarbetena anses utförda när lokalerna i huvudsak tagits i bruk eller kunnat tas i

[205] Jfr 17 § sjunde stycket ML.
[206] Jfr åttonde stycket av anvisningarna till 17 § ML.
[207] Jfr avsnitt 5.4 i RSV Im 1986:3.

bruk. Med huvudsakligen tagits i bruk anses enligt RSVs anvisningar att inflyttning skett till minst 80 %.

Avdrag för ingående moms avseende bl.a. reparationer får däremot fastighetsägaren göra tidigast från den dag då skattskyldighet/registrering skedde, dvs. tidigast från den dag då ansökan om frivilligt inträde inkom till skattemyndigheten. För reparationer o.d. gäller alltså inte ovan nämnda rätt till retroaktiv avdragsrätt.

Notera att om fastighetsägaren begär utökad skattskyldighet i ett senare skede genom att ytterligare momsskyldiga hyresgäster tagits in i byggnaden, kan ytterligare moms avseende byggnadsarbetena (ny-, till- eller ombyggnationen) avdragas om så ej skett tidigare för den nytillkomna momsskyldiga ytan i byggnaden och om ansökan som ligger till grund för detta senare beslut hinner komma in till skattemyndigheten inom nämnda treårsfrist. Detta innebär att fastighetsägaren, med hänsyn till återföringsreglerna i avsnitt 6.5.3.1 och de tidsfrister som gäller därvidlag, måste noga hålla reda på när i tiden olika beslut om skattskyldighet avseende fastigheten fattats.

Beträffande retroaktiv avdragsrätt förutsätter inte lagen identitet mellan fastighetsägaren och den som en gång bestred kostnaderna för ny-, till- eller ombyggnad: fastighetsägaren har nämligen retroaktiv avdragsrätt för ingående moms "som hänför sig till byggnadsarbetena" om de avser lokaler, som fastighetsägaren hyr ut till momsskyldig. Detta får anses gälla som *lex specialis* i förhållande till den allmänna regeln (*lex generalis*) i avsnitt 2.1 som innebär att avdragsrätt föreligger för den skattskyldiges egna förvärv. Kostnaderna kan alltså ha nedlagts av en säljare av fastigheten som inte var frivilligt registrerad själv och som därför inte, och inte heller på annan grund, lyft moms för byggnadsarbetena. Köparen av fastigheten går frivilligt in i momssystemet och kan "rensa" byggnadskontot från moms (och även "hämta hem" moms i ombyggnadskostnader som inte aktiverats) genom att utnyttja retroaktiviteten även för de kostnader som säljaren nedlagt. Om köparen sedan i sin tur säljer fastigheten, blir han återföringsskyldig för gjorda momsavdrag under vissa förutsättningar (jfr avsnitt 6.5.3.1). Om han därvid utfärdar intyg över återförd moms, kan nye ägaren efter att ha beviljats inträde i momssystemet göra avdrag för motsvarande belopp. Att min ovan redogjorda tolkning av den retroaktiva avdragsrätten är "rätt" – nämligen att identitet inte förutsätts mellan fastighetsägaren och den som en gång bestred kostnaderna – stöds av att man i NML som införs den 1 juli 1994 eliminerar just möjligheten för fastighetsägare, som blivit frivilligt registrerad, att även retroaktivt dra sådan ingående moms som hänför sig till en tidigare inte registrerad ägares ny-, till- eller ombyggnadsarbeten.[208] I stället för ovan angvivna lokution ("som hänför sig till byggnadsarbetena") anges i NML att fastighetsägaren har retroaktiv avdragsrätt avseende byggnadsarbeten som "han har utfört eller låtit utföra". Genom införandet av NML den 1 juli 1994 förutsätts alltså identitet mellan fastighetsägaren och den som bestridit kostnaderna för byggnadsarbeten för att retroaktiv avdragsrätt skall föreligga för fastighetsägaren efter frivilligt inträde i momssystemet.

[208] Jfr 9 kap 3 § första stycket punkt 1 NML och Prop 1993/94:99 sid 220.

Hyresgästen är stat eller kommun

Om hyresgästen är stat eller kommun, medges fastighetsägaren frivillig skattskyldighet för uthyrningen oavsett om den av staten eller kommunen bedrivna verksamheten, för vilken uthyrningen sker, medför momsskyldighet eller ej. Detta sammanhänger med de särskilda regler som numera gäller beträffande avdragsrätt för ingående moms respektive kompensation för momskostnader i kommunal respektive statlig verksamhet (jfr avsnitt 6.3.2.2).

När hyresgästen är en kommun gäller det sagda från och med det nya momssystemets ikraftträdande den 1 januari 1991. När hyresgästen är staten gäller det sagda från och med den 1 juli 1991 (jfr avsnitt 6.3.2.2).

Beträffande frivilligt inträde för uthyrning av fastighet till kommun föreslås att registrering till moms från och med den 1 januari 1995 skall följa samma bestämmelser som gäller för uthyrning till privaträttsliga subjekt, om den generella avdragsrätten för kommuner (jfr avsnitt 6.3.2.2) slopas då. Dvs., i så fall kan fastighetsägaren frivilligt inträda i momssystemet för uthyrning till kommunen endast om den bedriver momsskyldig verksamhet i lokalen (jfr under SOU 1993:75 i kapitel 14).

Bostadsrätt

Vad som sagts om uthyrning tillämpas också vid upplåtelse av bostadsrätt. I sådant fall av frivillig momsskyldighet skall bostadsrättsföreningen debitera bostadsrättsinnehavaren med moms. Föreningen har därvid också avdragsrätt för ingående moms som belöper på den lokal som upplåts med bostadsrätt. När motsvarande upplåtelse tillhandahålls av ett s.k. äkta bostadsföretag gäller enligt vad som sägs i avsnitt 6.3.2.1 en beloppsgräns om 30 000 kronor för att bostadsföretaget skall kunna utnyttja möjligheten till frivilligt inträde (se även i avsnitt 6.3.2.1 vad som sägs om nämnda beloppsgräns beträffande privatbostadsfastigheter och allmänna bostadsföretag).

Försäljning av fastigheten

Den fastighetsägare, som avyttrar fastighet eller del därav för vilken han medgivits frivilligt inträde, skall om han fortsätter uthyrningsverksamheten efter försäljningen vara momsskyldig härför till dess han frånträder fastigheten.[209]

Återföringsskyldighet avseende gjorda momsavdrag

Den fastighetsägare som beviljats frivilligt inträde för uthyrning kan under vissa omständigheter, bl.a. vid försäljning av fastigheten, bli skyldig att återföra gjorda momsavdrag till beskattning. Se mera angående de s.k. återföringsreglerna i avsnitt 6.5.3.1.

[209] Jfr elfte stycket punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML.

6.2.2.2 Jordbruksarrende, avverkningsrätt etc

Som nämnts (jfr avsnitt 6.2.2) utgör upplåtelse eller överlåtelse av jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt samt rätt till jakt, fiske eller bete exempel på "undantag från undantaget" på fastighetsområdet som medför momsplikt.

> Uttrycket "annan jämförlig rättighet" innebär att momsplikt föreligger för upplåtelser och överlåtelser av rättigheter som kan förekomma inom främst jord- och skogsbruket. Vidare torde även t.ex. arrende av handelsträdgård omfattas av momsplikten.

Notera att skog eller annan växtlighet som omsätts tillsammans med en avverkningsrätt anses utgöra varor, eftersom omsättning sker utan samband med avyttring av marken (jfr avsnitt 6.2.2). En engångsersättning för allframtidsupplåtelse av avverkningsrätt och avyttring, i samband därmed, av skogsprodukter, momsbeskattas för övrigt alltid, eftersom sådan verksamhet anses yrkesmässig i sig enligt momslagen (jfr avsnitt 6.3.1).

Beträffande jordbruksarrende skall nämnas att arrendatorn har rätt till avdrag för ingående moms även till den del värdet av bostad ingår i arrendet.[210] Denna bestämmelse utgör sålunda ett undantag från avdragsförbudet avseende stadigvarande bostad (jfr avsnitt 7.2).

6.2.2.3 Hotell, camping etc

Momsplikt föreligger för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet (jfr angående hälsohem och kursgårdar avsnitten 6.2.6 och 6.2.7). Det är fortfarande lagen från 1966 om hotell- och pensionatsrörelse som utgör "kärnan" i momsplikten enligt förevarande grund.[211] Liksom enligt den gamla ordningen omfattar alltså skatteplikten inte bara hotell i vanlig mening utan även uthyrning av stugor i stugbyar och semesterbyar eller på campingområden.

Som ny momspliktig upplåtelse har vidare införts upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet. Skatteplikten omfattar upplåtelse av plats för tält eller husvagnar eller av sådana enklare stugor på campingområde som skatteplikten för rumsuthyrning tidigare inte ansetts innefatta. Skatteplikten gäller även upplåtelse av näringsidkares egna uppställda tält eller husvagnar.[212]

> Eftersom rumsuthyrning etc inte avser stadigvarande bostad omfattas ifrågavarande verksamheter inte av avdragsförbudet härför (jfr avsnitten 2.3 och 7.2).

På campingplatserna i Sverige är s.k. Svenskt Campingkort obligatoriskt: det kan användas som kreditkort vid incheckning, och innebär att gästen får kredit fram till avresedagen. Avgiften för kortet anses utgöra en momsfria

---

[210] Jfr fjärde stycket av anvisningarna till 17 § ML.
[211] Jfr avsnitt 5 i RSV Im 1993:5.
[212] Jfr Prop 1989/90:111 sid 197.

finansiell tjänst (jfr avsnitt 6.2.4).[213] På samma sätt är det med s.k. hotellkuponger. Ett kupongföretag tecknar avtal med ett antal hotell om inlösen av utfärdade kuponger som kupongföretaget säljer till företag vars anställda använder kupongerna som betalningsmedel på hotellen i fråga. Kupongföretaget kan därmed inte anses vara någon förmedlare av hotellrum, utan hotellkupongerna får ses som rättighetsbärare och betalningsmedel på samma sätt som beskrivs i avsnitt 6.4.3.1 angående måltidkuponger och presentkort (jfr även avsnitt 6.2.4). Kupongföretaget är alltså inte momsskyldigt för försäljningen av hotellkuponger och företagarna kan ej heller göra avdrag för någon ingående moms vid förvärv av kupongerna. Däremot får företagen lyfta moms enligt faktura från de hotell där deras anställda har bott i tjänsten (dvs., normalt i samband med tjänsteresor). Notera att en resebyrå däremot kan vara momsskyldig för förmedling av hotellrum eller försäljning av hotellövernattningar i kommission (jfr avsnitt 6.2.5 och även under Huvudregeln i avsnitt 9.2).

Reducerad momssats införd den 1 januari 1992, vilken höjdes den 1 januari 1993 och för vissa fall sänktes den 1 juli 1993

Den 1 januari 1992 infördes en reducerad momssats om 18 % för rumsuthyrning i hotellrörelse, tillhandahållande av plats för uppställning av tält eller husvagnar samt upplåtelse av enklare stugor och liknande på campingområden. 18 % motsvarar en "marginal" om 15,25 %. Den 1 januari 1993 höjdes den reducerade momsen till 21 % (motsvarar en "marginal" om 17,36 %). Av förarbetena framgår att man vill undvika konkurrenssnedvridningar på förevarande område, varför samtliga typer av tillhandahållanden i detta avsnitt torde kunna anses omfattade av den lägre momssatsen.[214] För bl.a. tjänsterna på förevarande område sänktes momssatsen den 1 juli 1993 till 12 % (motsvarar en "marginal" om 10,71 %). Se mera härom, och även om momsen för bl.a. serveringstjänster, i kapitel 13.

6.2.2.4 Parkeringsverksamhet, hamnar etc

Momsplikt föreligger för upplåtelse av parkeringsplats i parkeringsverksamhet. Med upplåtelse av parkeringsplats avses här upplåtelse av parkeringsplats för fordon på marken eller i byggnad.[215]

Parkeringsverksamhet definieras inte i lagen. I en skrivelse till länsskattemyndigheterna den 3 december 1990[216] har emellertid RSV uppdelat parkeringsverksamhet i parkering på *gatumark*, *tomtmark* och *i parkeringshus*. RSV konstaterar att kommunens upplåtelse av parkeringsplatser på gatumark inte utgör myndighetsutövning (jfr avsnitt 6.3.2.2), utan får anses ske i konkurrens med privat parkeringsverksamhet. En kommuns parkeringsverksam-

[213] Jfr RSVs skrivelse Dnr 16084–92/212.
[214] Jfr Prop 1991/92:50 sid 13.
[215] Jfr Prop 1989/90:111 sid 197.
[216] Jfr RSVs skrivelse Dnr D29–1487–90.

het omfattas därmed av momsplikt och är dessutom yrkesmässig oavsett om den bedrivs med vinstsyfte eller ej (jfr avsnitt 6.3.2.2). En felparkeringsavgift momsbeläggs emellertid inte, eftersom det inte kan anses vara fråga om ett tillhandahållande av vara eller tjänst gentemot fordonsägaren (jfr avsnitt 6.4.4.1).

Parkeringsverksamhet på tomtmark och i parkeringshus bedrivs av privata bolag, kommunala parkeringsbolag och kommuner. Ett realavtal kan sägas ingås när fordonsföraren uppställer sitt fordon på parkeringsplatsen. Den avgift som den som bedriver parkeringsverksamheten tar ut skall momsbeläggas. RSV uttalar att den s.k. kontrollavgift som markägaren har rätt att ta ut, om fordonsföraren bryter mot regler som skyltats på den aktuella parkeringsplatsen, inte skall momsbeläggas eftersom åtgärden – i likhet med vad som sagts ovan angående felparkeringsavgift – inte kan anses utgöra tillhandahållande av momspliktig tjänst.

Utanför momsplikten faller som synes sådana upplåtelser som inte sker i parkeringsverksamhet. Därmed blir upplåtelser i samband med t.ex. bostadsuthyrning momsfria. Detsamma gäller i allmänhet arbetsgivares upplåtelse åt anställda.[217] Det är alltså momsfritt att hyra parkeringsplats av sin hyresvärd eller bostadsrättsförening. Däremot torde sådan boendeparkering vartill tillstånd kan fås från kommunen i det område där man är kyrkobokförd vara momspliktig (jfr även avsnitt 6.3.2.1).

Av avsnitt 3.2 framgår att den som bedriver verksamhet med parkeringsupplåtelse inte behöver utfärda momsbärande fakturor, dvs. momsen behöver inte debiteras öppet på utfärdade parkeringskvitton (jfr även avsnitten 6.2.3 och 6.2.5).

Momsplikt föreligger vidare för upplåtelse för fartyg – alltså såväl för skepp som för båt – eller luftfartyg av hamn eller flygplats.

Skatteplikten har utsträckts till att gälla inte bara handelshamn utan även annan hamnrörelse. Detta innebär att även små marinor blir momspliktiga. Om någon bedriver campingverksamhet i kombination med upplåtelse av gästhamn för fritidsbåtar, skall ett gemensamt vederlag uppdelas så att den lägre momssatsen (12 %) tillämpas för upplåtelsen av campingplats (jfr avsnitt 6.2.2.3) och den generella momssatsen (25 %) tillämpas för upplåtelsen av båtplats. RSV har uttalat[218] att camping inte omfattar gästhamnsupplåtelser, varför upplåtelse av gästhamn beskattas efter den generella momssatsen. Hamnutrustning såsom kranar o.d. utgör överhuvudtaget inte fastighet, varför momsplikt föreligger vid upplåtelse av sådant utan att det är fråga om någon tillämpning av "undantaget från undantaget". Med fartyg förstås i förevarande sammanhang även luftkuddefarkost.[219]

> Vid upplåtelse åt fartyg eller flygplan av hamnen eller flygplatsen skall alltså moms debiteras. Genom återinförandet den 1 juli 1993 av det kvalificerade undantaget (jfr

[217] Jfr Prop 1989/90:111 sid 197.
[218] Jfr RSVs skrivelse dnr 21856–93/901.
[219] Jfr Prop 1989/90:111 sid 197 och 198.

avsnitt 6.5.2) från momsplikt, som nämns i avsnitt 6.2.8, beträffande skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, fartyg för bogsering eller bärgning, luftfartyg (eller luftkuddefarkost) för yrkesmässig person- eller godsbefordran behöver dock moms inte debiteras vid upplåtelse av hamn eller flygplats avseende sådant fartyg eller flygplan (luftfartyg). Detta eftersom det kvalificerade undantaget omfattar även "tjänst *avseende* sådant fartyg eller luftfartyg". I sådana fall behöver alltså den som driver exempelvis en hamnverksamhet inte ta ut någon moms, och detta begränsar inte vederbörandes avdragsrätt för ingående moms. Däremot skall moms även efter den 1 juli 1993 debiteras för exempelvis upplåtelse av hamn åt en båt (=fartyg som ej utgör skepp) eller åt ett skepp som ej används för yrkesmässig sjöfart samt för upplåtelse av flygplats åt ett flygplan som används exempelvis för flyguppvisning (alltså inte fråga om yrkesmässig person- eller godsbefordran). Att "tjänst avseende fartyg" innefattar upplåtelse åt fartyg av hamn inser man vid en jämförelse med en av reglerna om utvidgning av exportbegreppet i avsnitt 9.2. Där talas om tjänst som "avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, härunder inbegripet upplåtelse av hamn eller flygplats". I regeln i fråga[220] lades lokutionen "härunder inbegripet upplåtelse av hamn eller flygplats" till den 1 januari 1991 i samband med momsreformen och överförandet av bestämmelserna i förordningen om skattskyldighet till moms för hamn- och flygplatsverksamhet[221] till momslagen. Av förarbetena[222] framgår att ändringen gjordes i förtydligande syfte. Alltså innefattar uttrycket "avser fartyg eller luftfartyg" bland annat upplåtelse för fartyg eller luftfartyg av hamn eller flygplats.

Eftersom momsplikten avser hamnverksamhet är det momsfritt att enbart upplåta "råmark" för uppläggning av båt (jfr avsnitt 6.2.2.6).

Skatteplikten för upplåtelse av flygplats avser upplåtelse av bana för landning samt upplåtelse av mark eller hangar för uppställning av flygplan. Numera begränsas inte momsplikten till att avse endast flygplats som är trafikflygplats eller som drivs av luftfartsverket eller kommun. Gränsdragningen mot upplåtelse av nyttjanderätt till mark, byggnad o.d. består emellertid. Detta innebär att uthyrning enligt hyresavtal av permanenta lokalutrymmen i hangarer sker momsfritt.[223]

Momsplikt föreligger även för upplåtelse av förvaringsbox, vilket innefattar bl.a. uthyrning av bankfack. Upplåtelse av utrymme för reklam eller annonsering på fastighet är också momspliktig (jfr avsnitt 6.2.2). Slutligen har momsplikt införts beträffande upplåtelse av byggnad eller mark för djur. Därmed aktualiseras inte längre någon gränsdragning mellan å ena sidan momspliktigt tillhandahållande av djurskötsel, fodervärdskap eller betesservitut och å andra sidan momsfri upplåtelse av fastighet.[224]

Gemensamma bestämmelser

Om fastighetsägare eller nyttjanderättshavare hyr ut fastighet eller del därav till någon som där bedriver parkeringsverksamhet åvilar, enligt RSVs rekommendationer, skattskyldighet endast den som bedriver parkeringsverksamheten på ifrågavarande utrymme. Motsvarande bör även gälla vid upplåtelse av fastighet för hamn

[220] Jfr 2a § tredje stycket 1 ML.
[221] Jfr SFS 1976:674.
[222] Jfr Prop 1989/90:111 sid. 185.
[223] Jfr Prop 1989/90:111 sid 198 och RSV/FB Im 1980:2.
[224] Jfr Prop 1989/90:111 sid 198.

eller flygplats. Vid upplåtelse i flera led av utrymme som är avsett för reklam eller annonsering på fastighet anses momsplikt föreligga i samtliga led. Motsvarande bör enligt RSV gälla vid upplåtelse av mark eller byggnad för djur.[225]

Upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik

Momsplikt infördes den 1 juli 1993 för upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik (jfr avsnitt 6.2.2). Bestämmelsen härom[226] är i första hand föranledd av projektet med en fast förbindelse mellan Sverige och Danmark. En momsfrihet för avgifter för upplåtelser av vägar, broar eller tunnlar anses dessutom särskilt missgynna momspliktiga transportformer såsom järnvägar och färjetransporter, varför momsplikten för nämnda upplåtelser för trafik gjordes momspliktiga den 1 juli 1993.[227]

Av konkurrensskäl har man särskilt för upplåtelse av bro eller tunnel mellan Sverige och annat land bestämt att sådan upplåtelse skall jämställas med export.[228] Det skall alltså inte vara någon momsmässig skillnad mellan att utnyttja t.ex. en färja för transport av fordon till annat land mot att utnyttja en avgiftsbelagd bro eller tunnel.

I de fall en momsskyldig tar ut en gemensam avgift för trafik på en väg eller spåranläggning inom landet och en bro eller tunnel till annat land, skall momsen tas ut på den del av avgiften som belöper på vägupplåtelsen.[229]

Av övergångsbestämmelserna till förevarande bestämmelser för upplåtelser för trafik av broar etc, framgår att avdrag för ingående moms för förvärv för uppförande av t.ex. bron medges för förvärv eller införsel som gjorts från och med den 1 oktober 1992.[230]

6.2.2.5 Fastighetsförvaltning/-skötsel

I avsnitten 6.2.2.1–6.2.2.4 berördes undantagen från huvudregeln om momsfrihet avseende rättigheter till fastighet. Det handlade alltså om vad jag benämner delrätter till föremål (jfr under II i avsnitt 6.2.1.1). Beträffande kategorin "Prestationer på föremål, förmedling och andra personliga tjänster" (jfr under I i avsnitt 6.2.1.1) kan följande sägas i förevarande sammanhang.

Såväl prestationer som utförs "på" en fastighet som administrativa tjänster (jfr under I i avsnitt 6.2.1.1 och avsnitten 6.2.4 och 6.2.8) avseende fastighet är momspliktiga.

Momsplikt föreligger med andra ord för samtliga tjänster avseende fastighetsskötsel och fastighetsförvaltning. Det gäller t.ex. upphandlad fastighets-

---

[225] Jfr avsnitt 3 i RSV Im 1993:4.
[226] Jfr sista ledet d andra stycket punkt 8 av anvisningarna till 8 § ML; SFS 1993:642; 1992/93:SkU 26; Prop 1992/93:190.
[227] Jfr Prop 1992/93:190 sid. 13.
[228] Jfr 2a § tredje stycket 17 ML; SFS 1993:642.
[229] Jfr Prop 1992/93:190 sid. 14.
[230] Jfr punkt 2 i övergångsbestämmelserna till SFS 1993:642.

skötsel, städning av bostäder och andra lokaler, yttre städning, fönsterputsning och sotning. Härvidlag kan framhållas att momsplikt numera (fr.o.m. 1/1 1991) föreligger även vid s.k. samordnad fastighetsförvaltning, dvs. när smärre reparationer och underhåll ingår som underordnade moment i ett förvaltningsuppdrag. Sådana tjänster var tidigare momsfria enligt huvudsaklighetsprincipen som underordnade den då momsfia förvaltningen. I det nya systemet med en generell beskattning finns det alltså inte några sådana gränsdragningar.[231] En företagares förvaltning av eget fastighetsbestånd (egen fastighetsförvaltning) medför dock inte momsskyldighet, eftersom det inte är fråga om utåtriktad verksamhet (jfr avsnitt 6.4.3).

Beträffande fastighetsarbeten som utförs i egen regi och egen fastighetsförvaltning i övrigt (utom för kamerala och administrativa arbeten) kan s.k. uttagsbeskattning aktualiseras. Se mera härom i avsnitten 11.1 och 11.2.1. Angående kyrkogårdsförvaltning, se särskilt avsnitt 6.2.8.

6.2.2.6 Sammansatta transaktioner[232]

När ett tillhandahållande innefattar såväl fastighetsupplåtelse som andra tjänster eller varor, s.k. sammansatt transaktion (jfr avsnitt 6.2.1.1), blir det nödvändigt att ta ställning till huruvida transaktionen skall beskattas helt, delvis eller inte alls. Jag erinrar om vad som sägs under Sammansatta transaktioner i avsnitt 6.2.1.1, vari även hänvisas till avsnitt 6.2.8 och däri refererade förhandsbesked om s.k. franchiseavgift. Vidare hänvisar jag till vad nedan sägs i detta avsnitt och hävdar att: om prestationerna är klart åtskiljbara, måste ett gemensamt vederlag för den momsfria fastighetsupplåtelsen och momspliktigt tillhandahållande delas upp så att det momspliktiga tillhandahållandet kan momsbeläggas.

Om en fastighetsägare upplåter såväl lokal som däri befintliga inventarier bör det anses vara fråga om två skilda prestationer: skattefri lokaluthyrning och skattepliktig uthyrning av varor (inventarier). Ett beslut om frivilligt inträde i momssystemet för fastighetsägaren på grund av lokaluthyrning kan dock av praktiska skäl anses omfatta även inventarierna (jfr avsnitt 6.2.2.1).

När upplåtelse eller tillträde till fastighet kombineras med annan tjänst på ett sådant sätt att tillhandahållandena inte kan ses som klart åtskilda prestationer rekommenderar RSV att momsplikten får avgöras med hänsyn till vad tillhandahållandet huvudsakligen (jfr avsnitt 6.2.1.1) avser. (På ifrågavarande område har RSV utgivit rekommendationen RSV Im 1991:3 som trädde i kraft den 1 januari 1991, vilken har ersatts den 1 juli 1993 med RSV Im 1993:4 – se mera härom nedan.) RSV hänvisar till uttalande av departementschefen om gränsdragningen mellan skattepliktig tjänst och skattefri upplåtelse av fastighet och uttalar följande.

> Om tillhandahållandet består av flera prestationer, som inte klart kan åtskiljas

[231] Jfr Prop 1989/90:111 sid 91.
[232] Jfr avsnitt 4.1 i RSV Im 1993:4.

> och om detta i allt väsentligt är att anse som upplåtelse av fastighet eller del därav bör inte skatteplikt föreligga för någon del av vederlaget. I de fall däremot då fastighetsupplåtelsen endast kan anses utgöra ett underordnat led i annat skattepliktigt tillhandahållande bör hela vederlaget tas upp till beskattning.[233]

RSV tar i rekommendationen upp olika situationer där sammansatta transaktioner förekommer och anger därvid huruvida man anser att fastigheten utgör det huvudsakliga tillhandahållandet (momsfritt) eller fastigheten endast utgör ett underordnat led i annat tillhandahållande som är momspliktigt. Härvidlag hänvisar RSV till att ledning får sökas i annan lagstiftning än momslagen; är exempelvis hyreslagen tillämplig talar det för att det är fråga om en momsfri transaktion. Nedan återges RSVs synpunkter för de olika situationerna. Emellertid får man hålla i minnet att det alltid kan argumenteras för eller emot i det enskilda fallet och RSV reserverar sig dessutom i den först utgivna rekommendationen för ifrågavarande område (RSV Im 1991:3) för framtida rättsutveckling på området.

Ifrågavarande fall rör i första hand sådana situationer där man minst ett momspliktigt tillhandahållande som inte kan särskiljas från en samtidig fastighetsupplåtelse. [Om det är frågan om klart särskiljbara prestationer skall ju normalt sett det momspliktiga tillhandahållandet särdebiteras i fakturan (jfr under Sammansatta transaktioner i avsnitt 6.2.1.1).] Det är också enligt vad ovan sagts frågan om icke klart frånskiljbara prestationer där momentet av fastighetsupplåtelse och det generella undantaget härför från momsplikt[234] (jfr avsnitt 6.2.2) kan medföra att hela tillhandahållandet blir momsfritt.

Den 1 juli 1993 infördes emellertid en alternativ (eller kompletterande – om man så vill) regel[235] till det generella undantaget från momsplikt på fastighetsområdet, och då särskilt för sport och idrott (bl.a. därav föranleddes RSV Im 1993:4). Enligt regeln undantas från momsplikt "tillhandahållande av lokal eller annan anläggning eller del därav för sport- eller idrottsutövning (jfr även avsnitt 6.2.3) samt upplåtelse *i samband* därmed av verksamhetstillbehör eller annan inredning för sport- eller idrottsutövning."

> "Alternativregeln" på sport- och idrottsområdet utgör en utvidgning av momsfriheten på det området i förhållande till en tillämpning av det generella undantaget från momsplikt för fastighetsupplåtelse. Det räcker ju med att verksamhetstillbehör (varor) eller annan inredning hyrs ut i samband med lokalupplåtelse eller uthyrning av anläggning. Man behöver alltså inte pröva huruvida t.ex. verksamhetstillbehören utgör ett underordnat led i förhållande till lokalupplåtelse eller ej. Oavsett om varorna är särskiljbara eller ej från lokalupplåtelsen är hela tillhandahållandet momsfritt enligt "alternativregeln".
>
> Märk alltså härvidlag att problem endast uppkommer när det är fråga om upplåtelse av lokal eller anläggning, varvid momspliktiga *tjänster* samtidigt tillhandahålls. Då måste man pröva om momsfrihet föreligger med beaktande av det generella undantaget på fastighetsområdet, varvid momsfrihet föreligger för

[233] Jfr avsnitt 4.2 i RSV Im 1993:4.
[234] Jfr 8 § 6 ML.
[235] Jfr 8 § 22 ML; SFS 1993:642; 1992/93:SkU 26; Prop 1992/93:190 sid. 17 och 18.

hela tillhandahållandet om fastighetsupplåtelsen utgör det huvudsakliga inslaget och tjänsterna ej är klart särskiljbara från fastighetsupplåtelsen. Exempelvis är det momsfritt att endast hyra ut en lokal som t.ex. innehåller utrustning (inredning och varor) för att träna tyngdlyftning ("alternativregeln"). Däremot torde träning på ett s.k. gym under överinseende av instruktör fortfarande vara momspliktigt, eftersom man då inte bara kan använda träningsredskapen utan även blir instruerad av professionella tränare (tjänst), och inslaget av den sålunda tillhandahållna momspliktiga tjänsten får anses utgöra det huvudsakliga i tillhandahållandet. Den som öppnar träningslokal där man kan träna själv eller under ledning av instruktör torde alltså ha en s.k. blandad verksamhet (jfr avsnitten 6.3.4 och 6.3.4.1).

I sammanhanget kan sägas att RSV internt inom skatteförvaltningen – alltså inte i form av rekommendationer – uttalat att en vid tolkning av "alternativregeln" kan ske såtillvida att exempelvis avgifter till gym, karate, aerobics, workout och gymnastik skulle vara momsfria även när träningen är instruktörsledd. Således kan man som företagare argumentera för såväl momsfrihet som momsskyldighet (beroende på vad som passar bäst). Den som har stora investeringar att göra i form av inredning av en gymlokal skall givetvis argumentera för momsskyldighet så att vederbörande kan åtnjuta avdragsrätt för ingående moms avseende nämnda investeringar. Notera dock att det inte är fråga om någon valfrihet och att en rättslig prövning sannolikt skulle leda till att momsskyldighet ansågs föreligga beträffande instruktörsledda gympass. Dessutom erinras om att skattemyndigheterna i de olika länen inte är skyldiga att följa RSVs (interna) uttalande ex officio, eftersom det inte är fråga om rekommendationer från RSV (jfr avsnitt 6.2.1).

Nedan redogörs för rättsläget numera vid sammansatta transaktioner med inslag av fastighetsupplåtelse, varvid särskilt för sport- och idrottsområdet påpekas skillnader före respektive efter den 1 juli 1993 med anledning av införandet av "alternativregeln".

Upplåtelse av fastigheten utgör det huvudsakliga tillhandahållandet

Upplåtelse av hel eller del av *idrottshall* o.d. betraktades redan före den 1 juli 1993 som skattefri lokalupplåtelse.[236] Som skattefri upplåtelse av del av fastighet räknades även uthyrning av banor för tennis, badminton och squash. Genom en regeringsrättsdom (förhandsbesked) den 28 december 1992 konstaterades för övrigt att momsfrihet föreligger för tennisbanor i tennishall oavsett om uthyrningen sker för enstaka timmar eller på långtidskontrakt.[237]

Genom införandet av ovan nämnda "alternativregel" för sport- och idrottsområdet gäller därutöver (enligt vad ovan nämnts) från och med den 1 juli 1993 undantag från momsplikt för tillhandahållande av lokal eller annan anläggning eller del därav för sport- eller idrottsutövning samt upplåtelse i samband därmed av verksamhetstillbehör eller annan inredning för sport- eller idrottsutövning.

[236] Jfr avsnitt 5.2 i RSV Im 1991:3.
[237] Jfr RÅ 1992 ref 103.

Syftet med denna bestämmelse är att undanröja de skillnader som rådde tidigare (före 1/7 1993) mellan t.ex. tennis och bowling, vilka jag återkommer till nedan.[238]

Enligt RSV gäller undantag från momsplikt för upplåtelse av verksamhetstillbehör och annan inredning, som utgör förutsättning för idrottsutövandet, oavsett om lokalupplåtelsen i fråga är momsfri enligt vad som gäller allmänt för fastighetsupplåtelse eller enligt förevarande "alternativregel".[239] Skillnaden torde alltså, enligt min mening, bestå i att man vid "alternativregeln" inte behöver pröva om varorna (verksamhetstillbehören) – momspliktigt tillhandahållande – eller lokalen – momsfritt tillhandahållande – utgör det huvudsakliga inslaget. Är det endast fråga om lokalupplåtelse och upplåtelse i samband därmed av verksamhetstillbehör är alltså hela tillhandahållandet momsfritt ("alternativregeln"). Om däremot momspliktiga tjänster tillhandahålls i samband med upplåtelse av lokal för idrottsutövande får man konstatera om tjänsterna eller lokalen utgör det huvudsakliga [se ovan exemplet med enbart utnyttjande av träningslokal (momsfritt) kontra träning under överinseende av instruktör (momspliktigt)]. Detsamma torde också gälla om andra varor än verksamhetstillbehör av "inredningskaraktär" tillhandahålls i samband med lokalupplåtelsen. "Alternativregeln" gäller ju "verksamhetstillbehör eller *annan inredning*", varför RSV rekommenderar[240] att uthyrning av skridskor, tennisracketar och golfklubbor skall momsbeläggas. Däremot anses klubbor vid bangolf samt spelkö och bollar vid biljard utgöra momsfria tillhandahållanden i förhållande till den momsfria fastighetsupplåtelsen. Hantlar och skivstänger i en tyngdlyftningslokal å andra sidan torde vara av "inredningskaraktär", varför "alternativregeln" medför momsfrihet enligt ovan i det fallet.

> I ett förhandsbesked från skatterättsnämnden i februari 1993 (som överklagats)[241] bedömdes rätten att under viss tid i en lokal få disponera ett biljardbord, bollar och spelkö för biljardspel som momspliktigt tillhandahållande. Tillhandahållandena ansågs inte av nämnden i huvudsak avse upplåtelse av rättighet till del av fastighet, trots att företagets kostnader i kalkyl- och investeringshänseende sades vara till klart övervägande del hänförliga till själva lokalen. Avgörandet är från tiden före "alternativregeln" och belyser enligt min mening mot bakgrund av vad ovan sagts, att "alternativregeln" i förhållande till en tillämpning av det generella undantaget från momsplikt på fastighetsområdet (vid fall med sammansatta transaktioner med inslag av momspliktigt tillhandahållande) innebär en utvidgning av undantagen från momsplikt. RSV anser ju att ifrågavarande tillhandahållanden numera (med stöd av "alternativregeln") sker momsfritt.

Det sagda visar att undantaget från momsplikt inte omfattar tillhandahållanden i allmänhet av varor eller tjänster som avser sport eller idrott.[242] Sport- och

---

[238] Jfr Prop 1992/93:190 sid 17 och 18.
[239] Jfr avsnitt 7 i RSV Im 1993:4.
[240] Jfr avsnitt 7 i RSV Im 1993:4.
[241] Jfr SRN februari 1993.
[242] Jfr Prop 1992/93:190 sid 18.

idrottsområdet omfattas ju av en generell momsplikt (jfr avsnitt 6.2.3), och "alternativregeln" (eller det generella undantaget på fastighetsområdet) inverkar endast inskränkande beträffande momsbeskattningen på ifrågavarande område under angivna förutsättningar.

Vad som avses med lokal för sport och idrott torde inte medföra något tolkningsproblem. Beträffande begreppet "annan anläggning" får sägas att det exempelvis kan vara frågan om en fotbollsplan. Det skall alltså vara fråga om t.ex. en anlagd bana för tennisspel eller en fotbollsplan: vanlig råmark omfattas inte. Eftersom "alternativregeln" omfattar även verksamhetstillbehören (varor), uppkommer vid upplåtelse av fotbollsplanen eller dylikt inget gränsdragningsproblem för nödvändig kringutrustning. Såväl ställning för ljusramper, som också utgör "anläggning", som själva strålkastarna undantas från momsplikt oavsett om sistnämnda bedöms som vara eller fastighet momsmässigt. Detsamma torde gälla målställningar (även flyttbara sådana) och målnät. Däremot torde fotbollar, tröjor etc anses som momspliktigt tillhandahållande, eftersom sådant inte är av "inredningskaraktär" ("alternativregeln" motsatsvis). En fotboll som "ingår i planhyran" torde dock inte behöva särdebiteras, utan får anses ingå som ett underordnat led i den momsfria fastighetsupplåtelsen (undantag från momsplikt på grund av det generella undantaget på fastighetsområdet således). Utrymme (lokal) för omklädning vid fotbollsplanen upplåts också momsfritt enligt "alternativregeln", men inte en cafédel i samma byggnad. I sistnämnda fall kan det vara frågan om momspliktig utarrendering av rörelse (caféet) eller att klart frånskiljbara prestationer skall momsbeskattas och cafélokalen hyras ut momsfritt enligt det generella undantaget på fastighetsområdet (jfr avsnitt 6.2.8).

Upplåtelse av *sammanträdesrum*, *aulor*, *klassrum* och *gymnastiksalar* bör normalt anses utgöra momsfria lokalupplåtelser. Härvidlag är det frågan om att undantaget följer av vad som generellt gäller för fastighetsupplåtelser och att fastigheten utgör det huvudsakliga i ett sammansatt tillhandahållande. Det har alltså inte skett någon förändring för nämnda fall på grund av införandet av "alternativregeln", vilket, som vi skall se nedan, också är fallet i stort.

Upplåtelse av enbart lokaler för *teater*, *konferenser*, *festvåningar* och *konserthus* bör anses utgöra skattefria lokalupplåtelser. Tillhandahållande av konferenslokaler och festvåningar m.m. i hotellrörelse och liknande verksamhet medför dock skatteplikt (jfr angående kursgårdar avsnitt 6.2.7). Så är också fallet om serveringstjänster tillhandahålls i samband med hyra av festvåning. Lokalen får i sådant fall anses underordnad serveringstjänsten. I sistnämnda fall eliminerar RSVs ståndpunkt dessutom konkurrenssnedvridning gentemot de fall där olika personer svarar för lokalupplåtelsen respektive serveringen.

Tillhandahållande av enbart mark för uppläggning av båt bör anses som skattefri upplåtelse av fastighet. Det förekommer att upplåtaren åtar sig att utföra skattepliktiga tjänster såsom upptagning, iläggning, tillhandahållande av vagga och täckning. Tillhandahållande av dessa tjänster mot särskild ersättning bör inte medföra att markupplåtelsen blir skattepliktig. I de fall

gemensamt vederlag utgår för markupplåtelsen och de skattepliktiga tjänsterna bör beskattningsvärdet bestämmas genom uppdelning av vederlaget efter skälig grund.

Upplåtelse av trottoarer, gatumark, tomtmark m.m. för annat ändamål än parkeringsplats bör anses som skattefri upplåtelse av mark.

Notera i sammanhanget att momsen använder begreppet fastighet och inte det vidare begreppet fast egendom. Därför har RSV i sin rekommendation nödgats använda begreppet mark, när momsfriheten för upplåtelse av trottoarer, gatumark, tomtmark m.m. skall beskrivas. Gator och torg är t.ex. inte fastighetsindelade. Enligt momsens systematik är fråga om momspliktig tjänst vid upplåtelse av ett torg, som inte är fastighetsindelat. För att uppnå momsfrihet på området måste därför RSV tala om skattefri upplåtelse av mark. I avsnitt 6.2.2.4 framgår att RSV anser en kommuns upplåtelse av parkeringsplatser på gatumark som momspliktig. Vad nu sagts påverkas inte av att tjänstebegreppet och fastighetsbegreppet ändras i lagtekniskt hänseende genom NML den 1 juli 1994 enligt vad som sagts i avsnitten 1.1.1, 6.1, 6.2.1, 6.2.1.1 och 6.2.2 (jfr även under SOU 1992:6 i kapitel 14).

Rätten att nyttja en *golfbana* för avsett ändamål bör anses utgöra "annan rättighet till fastighet" (jfr under II i avsnitt 6.2.1.1 och avsnitt 6.2.2) och därmed undantas från momsplikt. Även om fastigheten (golfbanan) kan nyttjas av flera personer samtidigt bör den begränsade rätten ("delrätten" till fastigheten) ses som transaktionens huvudsakliga innebörd då annan vara eller tjänst normalt inte tillhandahålls i samband härmed. För rätten att spela golf brukar en s.k. green fee erläggas, vilken sålunda inte skall momsbelägggas. Övning av utslag på s.k. driving-range samt bangolf (minigolf) ansågs före den 1 juli 1993 som momspliktiga tillhandahållanden då rätten till fastigheten sågs som underordnad annat skattepliktigt tillhandahållande. Genom införandet av "alternativregeln" avsåg man bl.a. att likställa bangolf (minigolf) och övning av utslag på s.k. driving-range med vad som gäller i övrigt på golfområdet.[243] Av denna anledning är det sålunda från och med den 1 juli 1993 momsfritt även att spela bangolf (minigolf) och öva utslag på driving-range. Angående s.k. hole in one-card, se avsnitt 6.2.8.

Fastigheten utgör endast ett underordnat led i annat tillhandahållande

Om följande omständigheter föreligger talar det för att det är fråga om en momspliktig tjänst.

– Upplåtelsen sker samtidigt till flera av varandra oberoende nyttjare av den aktuella lokalen.

– Rätten att nyttja lokalen omfattar inte någon klart avgränsad del av denna.

– Ersättningen har karaktär av inträde och avser rätten att nyttja även annat än lokalen som sådan (jfr vad som sägs om entréavgifter till uppträdanden på restaurang i avsnitt 6.2.3 och till spellokaler i avsnitt 6.2.8).

[243] Jfr Prop 1992/93:190 sid. 17.

Om nyttjandet av verksamhetstillbehör eller andra varor eller tjänster utgör en så väsentlig del av tillhandahållandet att tillträdet till fastigheten utgör ett helt underordnat led i sammanhanget bör även detta anses som momspliktig tjänst.

Upplåtelse av *tvätt- och servicehall* på bensinstation får anses utgöra en sådan skattepliktig tjänst där lokalen är av underordnad betydelse. Är det endast fråga om upplåtelse av tvättplats (spolplatta, servicebox o.d.) där kunden själv får tvätta sin bil torde, enligt min mening, dock ledning fortfarande kunna sökas i RSNs meddelande från 1970,[244] när det gäller bedömningen av huruvida tillträdet till fastigheten endast skall anses utgöra ett underordnat led i förhållande till verksamhetstillbehör etc som ingår i tillhandahållandet. RSN uttalade att sådant tillhandahållande skulle anses momsfritt även om kunden utan särskild avgift tillhandahålls exempelvis tvättmedel eller som lån får nyttja vissa varor såsom hink, svamp och vridmaskin. Om anläggningens innehavare däremot tar ut särskild avgift för tvättmedel, vax och annat, bör skatt utgå för denna del av vederlaget. Sker biltvätten i en automatisk anläggning torde tillträdet till fastigheten utgöra ett underordnat led i förhållande till åtkomsten av tvättanläggningen och sålunda momsplikt föreligga, oavsett om anläggningen handhas av anställd personal eller av kunden.

> Jag argumenterar alltså för att det fortfarande finns fall av momsfri upplåtelse av tvätt- och servicehallar, nämligen när det i upplåten tjänst förutom fastigheten som sådan inte ingår något "annat tillhandahållande". Såvida man inte argumenterar för att "annat tillhandahållande" består i själva (dispositions)tiden, medför, enligt min syn, tillgången till enklare saker som hink, svamp etc inte att något "annat tillhandahållande" föreligger, vartill upplåtelsen av fastigheten som sådan skulle vara av underordnad betydelse.

Tillträde till *badhus* och *isanläggningar* (av typen allmänhetens nyttjande) ansågs före den 1 juli 1993 utgöra sådant momspliktigt tillhandahållande där fastigheten är av underordnad betydelse. Sådana upplåtelser ansågs därför utgöra skattepliktiga tjänster. Motsvarande tillhandahållande utomhus bedömdes inte på annat sätt. Upplåtelse av speltider för bowling ansågs också utgöra en sådan skattepliktig tjänst där lokalen är av underordnad betydelse. Genom införandet av "alternativregeln" på sport- och idrottsområdet har såväl speltider för bowling som allmänhetens nyttjande av badhus och isanläggningar blivit momsfria tillhandahållanden från och med den 1 juli 1993.[245] Att även allmänhetens nyttjande av idrottshallar numera sker momsfritt får anses följa av att man i skattesammanhang inte skiljer mellan motionsidrott och mera "kvalificerat" idrottande.[246] S.k. äventyrsbad eller vattenrutschbanor på semesteranläggningar där idrottsinslaget saknas torde dock vara momspliktiga, eftersom fastigheten utgör ett underordnat led i tillhandahållandet.

---

[244] Jfr RSN 1970:71.2.
[245] Jfr Prop 1992/93:190 sid. 17 och 18 och avsnitt 7 i RSV Im 1993:4.
[246] Jfr avsnitt 3.7.2 i RSV Dt 1992:23.

Detsamma (momsplikt alltså) gäller för inträde till bastubad, solarier etc (ang. solarium i hyreshus och bostadsrättsföreningar, se avsnitt 6.3.2.1). En liknande gränsdragning enligt vad nu sagts torde föreligga mellan upplåtelse av skytteklubbs skjutbana (momsfritt) och tillträde till skjutbana på nöjesfält (momsplikt).

Se avsnitt 6.2.8 angående utarrendering av rörelse där arrendet även innefattar fastighetsupplåtelse.

6.2.3 *Kultur/nöjen/rättigheter*[247]

Som framgått (jfr under II, III, IV och V i avsnitt 6.2.1.1) är rättigheter av alla de slag momspliktiga som tjänster, om de inte undantas genom särskilt angivande i lagen.

På immaterialrättens område förekommer undantag från momsplikt där det anses kulturpolitiskt motiverat. Detta innebär att kommersiella rättigheter i huvudsak är momspliktiga, vilket t.ex. är fallet med rätt till patent, rätt till varumärke, mönsterrätt och rätt till konstruktion eller uppfinning (jfr under III i avsnitt 6.2.1.1). Undantag inom kulturområdet förekommer för övrigt främst där inslaget av rent kommersiell nöjes- och underhållningsverksamhet är marginellt och en beskattning kan antas få betydande negativa kulturpolitiska konsekvenser.[248]

I punkterna a–g nedan redogörs för undantagen från momsplikt inom kulturområdet. Först skall emellertid erinras om att inkomster från en tillfälligt bedriven verksamhet av t.ex. vetenskaplig, litterär eller konstnärlig art, liksom från tillfälliga uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av tillfällig natur vid inkomstbeskattningen går i inkomstslaget tjänst.[249] För att en person överhuvudtaget skall kunna momsbeskattas krävs att omsättningen sker i en näringsverksamhet (jfr avsnitt 1.1.3). Är det inte fråga om verksamhet av tillfällig natur anses näringsverksamhet föreligga när ersättning utgår i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar.[250] Om jag endast skriver denna bok mot en engångsersättning och inte avser att författa på heltid, sker inte någon momsbeskattning redan på grund av att yrkesmässighet (jfr avsnitt 6.3.1) inte uppkommer. Skulle jag däremot år från år av förlaget uppbära royalty, föreligger yrkesmässighet. Då aktualiseras undantagsbestämmelsen enligt punkt a nedan. Se dock beträffande fall av s.k. rörelseliknande former i avsnitt 6.3.2.1.

a) Upplåtelse eller överlåtelse av rättighet som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (upphovsrättslagen) undantas från momsplikt, såvida det inte är fråga om rättighet som avser reklamalster eller system och program för automatisk databehandling,

---

[247] Jfr 8 § 5) och punkt 7 av anvisningarna till 8 § ML.
[248] Jfr Prop 1989/90:111 sid 101.
[249] Jfr Prop 1989/90:110 sid 306.
[250] Jfr punkt 1 av anvisningarna till 21 § KL.

film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information (jfr även under Information i avsnitt 6.2.5). I sistnämnda fall föreligger alltså momsplikt även om rättigheten i fråga omfattas av någon av nämnda paragrafer i upphovsrättslagen, vilket kan betecknas som utgörandes "undantag från undantaget".

För att en rättighet skall vara skyddad enligt upphovsrättslagen krävs att den avser en intellektuell prestation som är unik (unikumprincipen): prestationen i fråga skall ha s.k. verkshöjd (jfr under III i avsnitt 6.2.1.1). Sålunda kan man säga att upplåtelse eller överlåtelse av en rättighet till ett litterärt eller konstnärligt verk undantas från momsplikt om det inte är fråga om ett plagiat av någon annans verk. Något "kvalitativt" krav kan knappast uppställas; för undantag från momsplikt räcker det därför med att verket i fråga inte har plagierats, utan verkligen är den förmente upphovsmannens egna verk (angående översättningar, se avsnitt 6.2.4).

> Enkla nyhetsmeddelanden i radio, TV eller media i övrigt är inte upphovsrättsligt skyddade, eftersom de inte har verkshöjd. På samma sätt är det vanligen med t.ex. bruksanvisningar, instruktionsböcker för exempelvis bilar och reklammaterial (sistnämnda är ju för övrigt momspliktigt genom explicit angivelse i momslagen). De som säljer en nyhet eller rätten att utnyttja en bruksanvisning säljer alltså normalt sett en momspliktig tjänst. För att bedöma att ett verk, t.ex. en bok, är den förmente upphovsmannens eget, och inte ett plagiat av ett liknande som tillhör någon annan, kan man se till i vilken grad det andra verket citeras. När referat av det andra verket blandas med citat från detsamma ökar risken för intrång i upphovsrätten till det refererade verket. Har däremot likheten med det verk som påstås ha blivit plagierat – dvs. utsatt för upphovsrättsligt intrång – uppstått genom att den andre upphovsmannen i fri anslutning till det verket har åstadkommit ett nytt och självständigt verk, berörs inte den förste upphovsmannens rätt. Dvs., då föreligger två självständiga verk vilka båda åtnjuter upphovsrättsligt skydd och således är momsfria. På samma sätt är det med bearbetningar av redan existerande verk. Om en ändring (bearbetning) av ett verk inte bara är resultatet av mekaniskt eller rutinmässigt arbete, får den som gjort bearbetningen upphovsrätt till verket i dess bearbetade gestalt och åtnjuter alltså momsfrihet. Dvs., så är fallet om ändringarna inte bara består i ett "kopieringsarbete". Ett utnyttjande av ett sålunda bearbetat verk förutsätter dock medgivande av upphovsmannen till ursprungsverket.[251]

Rätten till t.ex. en reklambroschyr är alltså momspliktig på grund av "undantaget från undantaget". Reklamtjänster är för övrigt generellt momspliktiga.

Notera att momsplikt också föreligger när upplåtelse eller överlåtelse inte avser upphovsrätten utan t.ex. själva boken som trycksak (vara). Ett bokförlag är alltså momsskyldigt för utgivningen av böcker. Detta innebär att en författare fakturerar bokförlaget utan moms för rättigheterna till sin bok. Förlaget kan göra avdrag för moms avseende inköp av papper etc för att

[251] Jfr Bernitz m.fl. sid 31 och 32.

trycka författarens bok (eller för inköp av tryckeritjänster om man väljer att lägga ut tryckningen på entreprenad), men kan inte lyfta moms för förvärvet av rättigheterna till boken. Notera att förlaget inte heller kan göra fiktivt avdrag för dessa rättigheter, eftersom rättigheter är tjänster och fiktivt avdrag endast förekommer för varor (jfr avsnitt 2.2). På samma sätt förhåller det sig med musiker/kompositörer och "musikförläggare" respektive filmskapare och "filmförläggare". I sistnämnda hänseende har regeringsrätten uttalat[252] att om filmkopior utgör en integrerad del av visningsrätt på så vis att filmkopian endast har funktion som bärare av visningsrätten, delas vederlaget inte upp på en materiell och en immateriell del utan hela prestationen anses utgöra en tjänst (jfr även under Tjänster i avsnitt 6.2.1.1). Dvs., om filmkopian (varan) endast tagits fram för att det överhuvudtaget skall vara möjligt att visa filmen, utgör en upplåtelse eller överlåtelse av filmkopian en upplåtelse eller överlåtelse av den rättighet (tjänst) som kopian är bärare av. Filmskaparens överlåtelse eller upplåtelse till en filmdistributör ("filmförläggare") av en filmkopia som bärare av den överlåtna eller upplåtna visningsrätten är integrerad med visningsrätten (tjänsten), varför hela tillhandahållandet utgör omsättning av en momsbefriad tjänst. Distributören ("filmförlaget") som massproducerar filmen för bruk på biografer eller för vidareförsäljning eller uthyrning i videobutiker skall däremot debitera moms till sina kunder. [Vad nu sagts hade enligt min mening även gällt i tillämpliga delar beträffande författare och bokförlag respektive musiker/kompositör och "musikförläggare".] En musiker/kompositör, författare eller filmskapare som omsätter sina alster från eget förlag tar givetvis också ut moms.

Nedan i detta avsnitt under d) framgår för övrigt att en biograf inte tar ut moms på försäljningen av biobiljetter. Däremot tar givetvis videobutiker ut moms på försäljning eller uthyrning av videokassetter. [Under d) framgår också att det föreligger en momsmässig skillnad beträffande efterbehandlingsarbeten i samband med skapandet av å ena sidan en kinotekniskt framställd film (biograffilm) och å andra sidan en videotekniskt framställd film.]

> Angående framställning av periodiska publikationer som undantas från momsplikt, se under Media i avsnitt 6.2.5 och angående utgivning av program eller kataloger till icke momsskyldiga verksamheter, se under Program och kataloger i samma avsnitt.

Litterära verk är inte bara böcker i vanlig mening, utan även kartor och annat i teckning eller grafik eller i plastisk form utfört verk av beskrivande art.[253] Konstnärliga verk är alster av bildkonst, byggnadskonst eller brukskonst. Litterära eller konstnärliga verk är för övrigt varje skönlitterär eller beskrivande framställning i skrift eller tal, datorprogram, musikaliska eller sceniska verk eller filmverk. Jag gör härvidlag inte någon närmare indelning i kategorierna litterärt respektive konstnärligt. I förevarande sammanhang är

[252] Jfr RÅ 1986 ref 178.
[253] Jfr 1 § andra stycket URL.

det i stället – som framgår nedan under punkt b – väsentligt att skilja mellan bildkonst och brukskonst.

Självständigt verk kontra gemensam upphovsrätt (ett exempel)

En scenograf arbetar med scenografin för en film, som inte avser reklam eller information, och undrar om momsbeskattning sker för detta. Frågan är om scenografen genom sitt arbete med filmen tillhandahåller ett litterärt eller konstnärligt verk eller ej. Har det som scenografen åstadkommer en sådan individuell särprägel att ett självständigt verk, som åtnjuter upphovsrättsligt skydd kan anses uppkomma, föreligger en tjänst som undantas från momsplikt. Om däremot ett konstnärligt verk kan sägas föreligga först när själva filmen är klar, har scenografen upphovsrätt till verket (filmen) gemensamt med flera som deltagit vid framställningen. Sådan gemensam upphovsrätt följer av upphovsrättslagens (URLs) 6 §, vilken inte räknas upp under a, varför undantag från momsplikt inte föreligger för scenografen. Den som vill utnyttja filmverket måste förhandla med samtliga dess skapare, och dessa skall fakturera med moms (förutsatt att de är självständiga i förhållande till uppdragsgivaren och inte att anse som dennes anställda). Om scenografen och de andra som gör filmen utför sina prestationer i ett gemensamt bolag, kan de genom bolaget upplåta eller överlåta rättigheterna till filmen momsfritt. Detta eftersom man i sådant fall "är tillbaka" i 1 § URL: bolaget är då nämligen "den" som skapat filmverket. I sådant fall ser de inblandade till att de är anställda av sitt eget bolag. På så vis är de inte yrkesmässiga (jfr avsnitt 6.3.1) i förhållande till bolaget och skall av denna anledning överhuvudtaget inte debitera moms i förhållande till detsamma.

I förevarande sammanhang kommer man in på bedömningar varöver skattemyndigheten inte kan ge några generella riktlinjer. Av förarbetena till upphovsrättslagen[254] framgår endast att frågan huruvida ett enhetligt (gemensamt) verk eller i stället en kombination av flera i upphovsrättsligt hänseende från varandra fristående verk föreligger, måste bedömas med hänsyn till samtliga omständigheter. Det räcker inte med att enbart konstatera att ett alster med t.ex. text och musik som gjorts av flera i samarbete för första gången utges som ett enhetligt verk. Huruvida scenografens i mitt exempel prestationer utgör något självständigt verk som åtnjuter upphovsrättsligt skydd, torde med visshet kunna avgöras först i en civilprocess vari en prövning företas om intrång i hävdad upphovsrätt skett eller ej. Normalt sett torde inte myndigheten ifrågasätta att undantag från momsplikt föreligger, om uppdragsgivaren ersätter scenografen för en prestation varöver han inte kan förfoga (mångfaldiga, ändra etc) utan scenografens medgivande.

b) Överlåtelse eller import av alster av bildkonst som avses i 1 § upphovsrättslagen och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo undantas från momsplikt.

Till skillnad från vad som gäller för övriga litterära och konstnärliga verk under a gäller särskilt för bildkonst undantag från momsplikt även när själva exemplaret överlåts. Det måste emellertid vara konstnären själv som säljer bildkonsten.

[254] Jfr Prop 1960:17 sid. 82.

Om konstnären överlåter äganderätten till ett eget bildkonstalster, dvs. själva exemplaret, blir alltså överlåtelsen momsfri enligt förevarande punkt. En annan sak är om konstnären i stället (eller dessutom) upplåter eller överlåter upphovsrätten till bildkonstalstret; det kan gälla rätten att mångfaldiga och sprida exemplarets innehåll. Då blir upplåtelsen eller överlåtelsen momsfri enligt punkt a i stället.[255]

Om konstnären har överlåtit sin bildkonst till ett eget bolag och säljer genom detta föreligger momsplikt,[256] eftersom ägaren är bolaget och inte konstnären själv. Notera att det i sådant fall uppkommer yrkesmässighet oavsett omfattningen av verksamheten, eftersom bolagsinkomster endast beskattas i näringsverksamhet (jfr avsnitten 6.3.1 och 8.1).

I förevarande sammanhang kan erinras om att galleriers och konsthandlares *förmedlingsprovisioner* är momspliktiga oavsett om de avser alster av bildkonst som är momspliktiga eller momsfria. Detta som en följd av det nya "utvidgade" tjänstebegreppet (jfr under I i avsnitt 6.2.1.1).

I förarbetena till upphovsrättslagen uttalas att med alster av bildkonst avses sådan framställning där bilden – det för åskådaren i två eller tre dimensioner synliga – utgör framställningens egentliga syfte. Det får inte såsom i arkitektur eller annan nyttokonst även ingå ett nyttosyfte. Med alster av bildkonst avses därmed bl.a. målningar, teckningar, originallitografier, originaletsningar, grafik, originalskulpturer och textil bildkonst som gobelänger och liknande. Trots att man använder det vidare begreppet "alster" krävs för upphovsrättsligt skydd och därmed momsfrihet att det skall vara fråga om ett "verk", dvs. ett minimum av originalitet och konstnärlig insats krävs för att bildkonst skall kunna överlåtas momsfritt av konstnären eller dennes dödsbo.[257] Även en fartygsmodell har ansetts som bildkonst,[258] medan däremot fotografisk bild inte ansetts utgöra bildkonst.[259] Tillhandahållande av fotografiska bilder har för övrigt ansetts utgöra momspliktig omsättning oavsett om tillhandahållandet sker genom försäljning, uthyrning eller upplåtelse av visningsrätten (jfr ang. yrkesmässighet för fotografer, avsnitt 6.3.2.1).[260] Reproduktioner undantas från momsplikt endast om de görs av ett bibliotek (jfr under punkt e nedan). Ett tryckeri däremot som trycker reproduktioner för en konstnärs räkning skall ta ut moms.

S.k. grafisk formgivning, t.ex. layout, torde i allmänhet vara momspliktig, vilket får anses följa av ett förhandsbesked[261] där RSVs nämnd för rättsärenden i visst fall av framställning av bokomslag inte ansett att fråga varit om bildkonstverk. Den som framställde bokomslagen i fallet svarade för såväl den konstnärliga utformningen (formgivningen) av desamma som även för de slutliga reproduk-

[255] Jfr Prop 1989/90:111 sid 194.
[256] Jfr RSV/FB Im 1984:22.
[257] Jfr SOU 1956:25 sid. 76.
[258] Jfr RÅ 1987 not 186.
[259] Jfr RSV/FB Im 1983:22 och SOU 1956:25 sid. 76.
[260] Jfr RSV/FB Im 1986:2.
[261] Jfr RSV/FB Im 1985:4.

tionsoriginalen för tryckning. Momspliktig vara ansågs sålunda föreligga och inte alster av bildkonst.

Emellertid är det givetvis fråga om ett momsfritt tillhandahållande, om man i det enskilda fallet konstaterar att t.ex. ett layoutarbete har s.k. verkshöjd. Så är enligt min mening fallet om den som tillhandahåller formgivning av t.ex. ett bokomslag också självständigt gör bilden som pryder detsamma eller ändrar (bearbetar) en annan konstnärs teckning e.d. och använder den för bokomslaget. I det sistnämnda fallet måste nämnda ändring enligt vad som sägs ovan i detta avsnitt under a innebära en bearbetning i fri anslutning till den andres verk och inte endast utgöra resultatet av ett mekaniskt eller rutinmässigt arbete. Dvs., för momsfrihet krävs att den som gör bokomslaget ändrar i den andre konstnärens verk i sådan grad att ett nytt självständigt verk uppkommer ("på bokomslaget"). Det skall med andra ord inte bara vara fråga om ett "kopieringsarbete" med viss formgivning för att åstadkomma bokomslaget.

Utanför begreppet alster av bildkonst faller exempelvis *brukskonstverk*. En överlåtelse av äganderätten till ett sådant verk omfattas således inte av skattefriheten i förevarande punkt. Om överlåtelsen avser både äganderätten och upphovsrätten kan emellertid transaktionen komma att bli momsfri enligt punkt a. Upphovsrätten till verket omfattas ju av 1 § upphovsrättslagen. Huruvida transaktionen på så sätt är momsfri enligt a beror på var överlåtelsens tyngdpunkt ligger.[262] Avser överlåtelsen dels själva exemplaret, dels t.ex. endast rätt att sprida det i en begränsad omfattning torde momsplikt föreligga, eftersom tyngdpunkten i överlåtelsen då får anses ligga på äganderätten. Överlåts å andra sidan jämte äganderätten hela upphovsrätten utan några som helst begränsningar torde momsfrihet råda.

Fotografisk bild i bok (ett exempel)

En artist framställer i egen regi en bok som vederbörande säljer i visst antal exemplar. Boken trycks på 150 grams konstpapper och innehåller ett femtiotal fotografier tryckta i duplex med lackning. Skall moms utgå på bokförsäljningen?

Knäckfrågan är om boken kan anses utgöra sådant alster av bildkonst som avses här under b. En bok kan bedömas som momsfri, om bildkonst i densamma och inte text i boken är det huvudsakliga och varje exemplar av boken säljs som konstverk. Här är emellertid fråga om fotografier och inte om exempelvis litografiska blad. Rätten till fotografi har immaterialrättsligt skydd enligt lag (1960:730) om rätt till fotografisk bild (fotolagen) och inte enligt upphovsrättslagen. Eftersom hänvisning här under b sker till 1 § upphovsrättslagen, och inte till fotolagen, och boken innehåller fotografier, kan boken inte omfattas av undantag från momsplikt som för alster av bildkonst.

Här skall också nämnas att justitiedepartementet för närvarande utreder en civilrättslig lagändring på ifrågavarande område av följande innebörd. Fotolagen skall upphävas och överföras till upphovsrättslagen. Detta skulle ju innebära att rätt till fotografi blev momsfritt. Emellertid kommer man att göra den följdändringen i momslagen att däri stadgas att från undantag från momsplikti

[262] Jfr Prop 1989/90:111 sid 194 och 195.

genom hänvisning till upphovsrättslagen undantas rätt till fotografi. Därmed kommer alltså rätt till fotografi fortfarande att vara momspliktig. Syftet med den pågående utredningen är nämligen endast en civilrättslig lagteknisk ändring. Det finns ingen ambition att ändra gällande rätt vad avser momsbeskattningen.

Artistisk/konstnärlig verksamhet kontra reklam (ett exempel)

Nedan ger jag ett exempel på verksamhet där undantag enligt a och/eller b kan förekomma i samband med reklamtjänst. Jag förutsätter att den förmente momsskyldige är en fysisk person som självständigt och varaktigt driver verksamheten med vinstsyfte, dvs. som är yrkesmässig enligt momslagen. Det är alltså konstnären själv som äger sina alster, varför i fråga om bildkonst momsplikt inte uppkommer enbart på grund av att verket överlåtits på ett av konstnären ägt bolag.

Antag att en artist skapar en illustration, en skulptur eller någon annan form av bildkonst, som kan användas i reklamsyfte. Exemplaret kan överlåtas momsfritt oavsett om det faktiskt används i reklamsyfte eller ej. Om däremot endast rätten att mångfaldiga exemplaret upplåts, och beställaren (eller dennes kund i sin tur) skall använda illustrationen i reklamsammanhang skall fakturering ske med moms.

Antag vidare att vederbörande också författar en text – det kan vara fråga om några rader på ett papper, en broschyr eller en bok. Då skall vid överlåtelse av originalexemplaret – manus – eller upplåtelse av rätten att nyttja detsamma fakturering inte ske med moms. Om artisten (författaren) däremot själv ger ut broschyren/boken skall momsbeskattning givetvis ske som för vilken varuförsäljning som helst.

Förutsättningarna ändras så att det inte längre är fråga om beställning av ett reklamalster. Visar det sig att beställaren eller någon annan ändå använder alstret i en reklamkampanj, behöver fakturering med moms inte ske i efterhand. Endast om artisten godkänner i efterhand att alstret i fråga ändå används i reklamkampanjen skall momsbeskattning ske (jfr även avsnitt 6.4.4.1 och under Enumerationen av omsättningar "inom landet" i förhållande till momspliktig omsättning i avsnitt 9.2.1).

Antag slutligen att artisten överlåter ett exemplar av t.ex. en affisch gjord av henne/honom själv. På affischen har vederbörande dessutom författat en text, och det hela skall användas i en reklamkampanj. Här är alltså fråga om upplåtelse av bilden med text som ett reklamalster. Då inställer sig frågan om momsbeskattning skall ske för all ersättning som artisten uppbär. I fakturan särredovisas lämpligen överlåtelsen av själva originalet utan moms (momsfritt). Moms skall dock tas ut vad avser upplåtelse för reklamändamålet.

c) Utövande konstnärers framförande av litterära eller konstnärliga verk samt rättighet i fråga om ljud- eller bildupptagning av sådant framförande undantas från momsplikt.

Med utövande konstnärer avses sångare, musiker, skådespelare, recitatörer och dylika. Detta innebär att utanför momsfriheten hamnar i allmänhet t.ex. föredragshållare och andra informatörer, vilka ju normalt inte agerar i egenskap av utövande konstnärer. Denna gräns för momsfriheten gäller även om

framförandet avser ett litterärt eller konstnärligt verk. Med sådant verk avses här ett upphovsrättsligt skyddat verk. Utövande konstnärers framförande av annat än sådana verk faller i praktiken utanför inkomstslaget näringsverksamhet och därmed utanför momssystemet.[263]

Genom skattefriheten för rättighet i fråga om ljud- eller bildupptagning undantas royalties och andra ersättningar som erhålls för att t.ex. grammofon- eller videoinspelningar används av radio- och televisionsföretag eller annan. Momsfriheten gäller alltså inte endast rättighet som innehas av artisten själv, utan även exempelvis ett grammofonbolags ersättning från ett radio- eller televisionsföretag för användandet av inspelningen blir momsfri.[264]

d) Konserter samt cirkus-, biograf-, teater-, opera-, balett- och därmed jämförliga föreställningar undantas från momsplikt.

I förarbetena[265] räknades inte konserter och cirkusföreställningar upp, men dessa undantag lades till i lagtexten av riksdagen. Eftersom departementschefen i propositionen uttalade sig för en generell beskattning av kommersiell populärunderhållning och ansåg detta väsentligt underlätta tillämpningen av momslagen genom att t.ex. restaurangverksamhet med tillhörande underhållning i sin helhet träffas av moms,[266] inställer sig frågan om restaurangunderhållning intar någon särskild ställning i momshänseende. Denna fråga tas upp i en artikel av Erik Eklund i Svensk Skattetidning.[267] Han hänvisar härvidlag till ett regeringsrättsavgörande från 1969[268] där regeringsrätten fann att varieté-, entré- och kuvertavgifter, förutsatt att de inte tillika utgjorde ersättning för servering, inte till någon del skulle inräknas i den momspliktiga omsättningen. Det avgörande för momsfrihet i det nya systemet torde fortsatt vara om en särskild avgift tas ut för föreställningen eller ej (jfr angående entréavgifter till lokaler där spel bedrivs, avsnitt 6.2.8 och kapitel 13). Om entréavgiften till restaurangen inte till någon del avser t.ex. servering utan enbart underhållningen, utgår inte någon moms på avgiften.[269] Den som betalar entré till Hamburger Börs för att lyssna på Liza Minnelli betalar alltså inte någon moms för detta, lika litet som den som går på samma konsert när den ges på något konserthus i landet (jfr angående entréavgifter även kapitel 13).

Eklund hänvisar i sin artikel beträffande vad som skall förstås med cirkusföreställningar till Sveriges nationalencyklopedi. Däri anges att med cirkus och cirkusföreställning åsyftas följande: "Nöjes- och konstform med tonvikt på förevisning av dresserade djur, akrobater, jonglörer och clowner i en gemensam föreställning på en cirkelrund ridbana. Cirkus är också den vanliga

[263] Jfr Prop 1989/90:111 sid 195.
[264] Jfr Prop 1989/90:111 sid 195.
[265] Jfr Prop 1989/90:111 sid 102 och 195.
[266] Jfr Prop 1989/90:111 sid 102.
[267] Jfr SST 4/91 sid. 272 och 273.
[268] Jfr RÅ 1969 ref 43.
[269] Jfr SST 4/91 sid 272 och 273.

benämningen på företag som anordnar sådana föreställningar och på lokalen där föreställningarna äger rum."

Ett akrobatnummer i en varietéföreställning torde således inte undantas från momsplikt.

Med "jämförliga föreställningar" avses t.ex. revy-, operett- eller musikalföreställningar, vilka sålunda undantas från momsplikt.[270]

I sammanhanget kan också nämnas att momsfrihet gäller från och med den 1 januari 1992 för tjänster avseende framställning (framkallning av negativ), kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film som avser annat än reklam eller information.[271] Efterbehandlingen kan bestå i t.ex. synkronisering, klippning, dubbning, effekt- och musikläggning samt mixning och textsättning.[272]

> I ett ej överklagat förhandsbesked av RSVs nämnd för rättsärenden den 28 oktober 1986[273] uttalades, att bestämmelserna i momslagen vad gäller rätt till kinematografisk film inte är tillämpliga på videoinspelning. Därför gäller inte nyss sagda undantag från momsplikt för efterbehandling av videoinspelning.
>
> Däremot har skatterättsnämnden i ett förhandsbesked i juni 1993 (som överklagats)[274] ansett att textsättning av en s.k. trailer till en spelfilm utgör sådan efterbehandling av kinematografisk film som undantas från momsplikt. En trailer utgör valda avsnitt ur en kommande spelfilm och visas som reklam för huvudfilmen. Majoriteten i nämnden ansåg emellertid inte att en trailer är en film som spelats in för reklamändamål, utan en del av en spelfilm varför efterbehandlingen (textsättningen) skall undantas från momsplikt.

e) Biblioteksverksamhet i form av tillhandahållande av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar undantas från momsplikt.

Denna skattefrihet innefattar även tillhandahållande av kopior av böcker etc. Den innefattar inte bara direkta avgifter för själva tillhandahållandet av böckerna etc utan även därtill förknippade avgifter såsom årsavgifter, beställnings- och köavgifter. Momsfriheten gäller även släktforskningsavgifter i form av avgifter för tillhandahållande av bibliotekens egna kopior av exempelvis kyrkböcker. Förmedlingsavgifter för tillhandahållande av kopia som biblioteket beställer från landsarkiv o.d. blir momsfria enligt denna punkt i förening med punkt f nedan.[275] Märk i sistnämnda hänseende att det enligt punkt f inte får vara fråga om sammanställning eller bearbetning av beställt material.

Informationsverksamhet blir dock liksom för alla andra subjekt momspliktig (jfr avsnitt 6.2.5). Enda undantaget är *bibliografiska upplysningar*, dvs. upplysningar om vilka verk som finns tillgängliga på biblioteket eller på annat

---

[270] Jfr Prop 1989/90:111 sid 195, 309 och 310.
[271] Jfr Prop 1991/92:50 sid 15.
[272] Jfr Prop 1991/92:50 sid 16.
[273] Jfr RSV Dnr 5/86–210.
[274] Jfr SRN juni 1993.
[275] Jfr Prop 1989/90:111 sid 195.

bibliotek. Ett undantag för bibliotekens verksamhet till att omfatta informationstjänster i övrigt anses medföra konkurrenssnedvridningar till nackdel för sådana skattskyldiga som yrkesmässigt tillhandahåller informationstjänster.[276]

f) Arkivverksamhet i form av förvaring och tillhandahållande av arkivhandlingar och uppgifter därur undantas från momsplikt.

Med tillhandahållande av arkivhandlingar förstås även tillhandahållande av kopior därav. Skattefriheten omfattar inte ett arkivs sammanställning och bearbetning av uppgifter ur egna eller andras handlingar.[277]

g) Museiverksamhet i form av utställning för allmänheten och tillhandahållande av föremål för utställning undantas från momsplikt.

> I ett förhandsbesked[278] har regeringsrätten tagit ställning till vad som skall förstås med *museum* i förevarande sammanhang. I första hand har frågan avgjorts med ledning av vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med museum. Ett museum kan ses som en systematiskt presenterad och ordnad samling som förevisas för allmänheten. Den bör dessutom ha t.ex. konstnärligt, kulturhistoriskt, tekniskt eller vetenskapligt intresse. Störst vikt lades dock vid avgörandet till en definition ur stadgarna till The International Council of Museums. Där anges att ett museum är en icke kommersiell, permanent institution som tjänar samhället och dess utveckling och är öppen för allmänheten och som – i studiesyfte, för fri utbildning och för förnöjelse – insamlar, bevarar, undersöker, förmedlar och ställer ut nationella vittnesbörd om människan och hans omvärld. I avgörandet bedömdes sökanden inte bedriva momsfri museiverksamhet främst av den anledningen att sökanden själv tillhandahöll utställningsföremålen.
>
> I ett annat förhandsbesked (som överklagats) ansåg skatterättsnämnden[279] att entréavgifter till en djurparksverksamhet skulle momsbeläggas. Verksamheten bedrevs av en stiftelse med ändamål att bl.a. bedriva forskning och undersökning av djurarter/raser, kontrollerad avelsverksamhet och utbildning och anläggningen i fråga var till viss del öppen för allmänheten. Djurparksverksamheten ansågs inte utgöra museum i förevarande mening. Förhandsbeskedet överklagades, men regeringsrätten gjorde i sin dom den 14 juni 1993[280] samma bedömning som skatterättsnämnden gjort.

Skattefriheten innefattar ett museums inträdesavgifter, guideavgifter och vederlag för tillhandahållande av vandringsutställningar o.d.. Skattefriheten innefattar däremot inte uppdragsverksamhet som exempelvis utfärdande av äkthetsintyg och värderingsintyg avseende tavlor och annat, konservatorsarbeten (renoveringar av byggnadsfasader och skulpturer m.m.), utredningar om fornlämningar eller inventering och bedömning av den fysiska miljön (byggnader och landskap). Sistnämnda slag av inventering utförs i regel av länsmuseerna med stat och kommun som uppdragsgivare, vilka ju alltid

[276] Jfr Prop 1989/90:111 sid 103 och 195.
[277] Jfr Prop 1989/90:111 sid 195.
[278] Jfr RÅ 1992 ref 66.
[279] Jfr SRN juli 1992.
[280] Jfr RR-dom mål nr 4240–1992.

kompenseras för momsen (jfr avsnitt 6.3.2.2).[281] I avsnitt 6.3.2.2 framgår för övrigt att Riksantikvarieämbetet och Statens historiska muséer enligt ett förhandsbesked inte skall momsbeskattas för undersökning för att dokumentera fornlämning som utförs som ett led i ärende hos länsstyrelsen om att lämna tillstånd till ingrepp i fast fornlämning. Undersökningen i fråga anses ingå som ett led i en myndighetsutövning och därmed uppkommer inte yrkesmässighet.

Bortsett från undantagen enligt a–g ovan föreligger en generell momsplikt inom kultur- och nöjesområdet. Momsplikt föreligger sålunda för *danstillställningar* (som inte är balett), *restaurangunderhållning* (när det inte är fråga om "konsert") samt för *sport-* och *idrottsevenemang* (jfr avsnitt 6.2.2.6). När det gäller idrottslig verksamhet förutsätts den bibehållna ordningen med undantag från skattskyldighet för de ideella föreningarna (jfr avsnitt 6.3.3) tillgodose berättigade krav på momsfrihet för icke-kommersiell verksamhet. Genom skattefrihetens anknytning till den inkomstskattemässiga behandlingen av ideella föreningar undantas i praktiken hela idrottsrörelsen. Departementschefen uttalar emellertid att man – med tanke på den basbreddning som momsreformen innebär – kommer att följa upp effekterna för idrottsrörelsen och även andra folkrörelser.[282]

> I förevarande sammanhang kommer man beträffande utländska artister eller idrottsutövare som uppträder i Sverige in på frågan om de kan anses yrkesmässiga (jfr avsnitt 6.3.2.4) och om de omsätter tjänsten (jfr avsnitt 6.4.2.2) här. I så fall är de ju också momsskyldiga i Sverige. I den praktiska tillämpningen sker dock ibland inte någon momsregistrering i Sverige av utländska artister eller idrottsutövare. Antag att ett amerikanskt proffslag i ishockey kommer till Sverige för att spela ett par matcher under några dagar. Den svenska arrangören står för lagets alla kostnader i Sverige och säljer biljetterna till matcherna och tar därvid ut moms. Arrangören betalar en summa till laget för deras deltagande i matcherna. Man skulle kunna se det hela som att proffslaget som en "underentreprenör" tillhandahåller arrangören en tjänst som skall momsbeskattas. I så fall skulle man för endast några dagar vara tvungen att ta in det utländska subjektet i momssystemet på så vis att det genom ett svenskt ombud momsregistrerade sig här. Detta är emellertid ett tveksamt synsätt och framför allt opraktiskt. I den praktiska handläggningen på skattemyndigheterna torde det vara en utbredd uppfattning att man inte anser att det utländska subjektet omsätter någon tjänst här. Det är ju också tillräckligt att arrangören är momsregistrerad. Arrangören lyfter moms på alla kostnader han har för det utländska proffslagets vistelse i Sverige (hotellkostnader, resor etc). Vidare redovisar han utgående skatt på biljettförsäljningen till matcherna.
>
> I förevarande sammanhang noteras att det enligt NML som införs den 1 juli 1994 klart framgår att t.ex. utländska idrottsutövare och artister som framträder i Sverige anses omsätta sina tjänster här. Därmed skulle de från och med den 1 juli 1994 vara skyldiga att momsregistrera sig här med ombud för sina framträdanden i Sverige – förutsatt givetvis att framträdandet i fråga inte undantas från momsplikten (jfr under I i avsnitt 9.2.1 och även under Utländska företagare i samma avsnitt).

Angående försäljning av program och kataloger i teatrar, idrottsföreningar och museer, se särskilt avsnitt 6.2.5.

---

[281] Jfr Prop 1989/90:111 sid 196.
[282] Jfr Prop 1989/90:111 sid 103.

Avslutningsvis kan påpekas att det – i likhet med vad som gäller inom detaljhandeln – inte behöver ske någon öppen momsdebitering i samband med fakturering (jfr avsnitt 3.2) inom kultur- och nöjesområdet (jfr härvidlag även ang. parkeringsupplåtelser i avsnitt 6.2.2.4 och resetjänster i avsnitt 6.2.5). Om någon företagare t.ex. i samband med representation köper biljetter till en varieté måste han för avdragsrättens skull begära att få en momsbärande faktura om vederlaget är 200 kronor eller högre.[283]

Se särskilt i kapitel 13 angående entréavgifter avseende underhållning som erläggs till serveringsföretag (t.ex. restauranger), som omfattas av den lägre momssatsen.

6.2.4 *Konsult/finans/försäkring*[284]

Som framgår under I i avsnitt 6.2.1.1 föreligger en i princip generell momsplikt för tjänster inom *konsultområdet*. Med konsulttjänster avses utredande och rådgivande verksamhet inom ekonomiska, administrativa, juridiska och tekniska områden i vidsträckt bemärkelse.[285]

Under I i avsnitt 6.2.1.1 redogörs utförligt för olika momspliktiga tjänster inom teknikens område. I samma punkt nämnda avsnitt har även framhållits att all yrkesmässig förmedlingsverksamhet av vad slag det vara må är momspliktig.

På det ekonomiska området innebär en generell momsplikt att inte bara bokföring och i samband därmed tillhandahållna kamerala tjänster, utan också t.ex. revision, skatterådgivning, kamerala tjänster utan samband med bokföringstjänster och upprättande av deklarationer omfattas av momsplikten. I fråga om skatteplikten för juridiska tjänster kan nämnas exempelvis advokatverksamhet. Vad en advokat uppbär i ersättning av en klient och i förekommande fall av allmänna medel kommer att utgöra momspliktig omsättning för honom. Departementschefen uttalade att de offentliga taxebestämmelser som i viss utsträckning reglerar en advokats arvoden vid uppdrag som t.ex. offentlig försvarare, biträde enligt rättshjälpslagen, bodelningsförrättare eller konkursförvaltare bör utformas med hänsyn till momsskyldigheten.

I sistnämnda hänseende har Domstolsverket givit ut en information om förfarandet när en advokat tar ut moms.[286]

Beträffande moms i rättegångskostnader uttalar Domstolsverket, att förlorande part inte behöver betala momsdelen om motparten är momsskyldig näringsidkare, eftersom den sistnämnde har rätt att få tillbaka moms på de egna rättegångskostnaderna från staten och momsdelen sålunda inte är någon egent-

[283] Jfr Prop 1989/90:111 sid 104.
[284] Jfr 8 § 3) och 4) samt punkterna 5 och 6 av anvisningarna till 8 § ML.
[285] Jfr Prop 1989/90:111 sid 105.
[286] Jfr Domstolsverket informerar 3/1991.

lig kostnad. Om vinnande part däremot inte är momsskyldig, skall, om domstolen ålägger motparten att ersätta vinnande part för dennes rättegångskostnader, ersättningen omfatta även momsens belopp. Synsättet beläggs i en dom från arbetsdomstolen, vari RSV uttalat sig i frågan.[287]

I Domstolsverkets information uttalas också bl.a. att ett utlägg för huvudmannens räkning – dvs. för vilket betalningsansvar åligger huvudmannen – inte skall momsbeläggas av advokaten (jfr även avsnitt 6.4.4).

I sammanhanget kan också nämnas att notarius publicus-verksamhet – i den mån den inte vid inkomsttaxeringen skall hänföras till inkomstslaget tjänst – momsbeskattas, eftersom sådan verksamhet inte innebär myndighetsutövning (jfr avsnitt 6.3.2.2) i momslagens mening.[288]

I ett förhandsbesked i december 1992[289] bedömde skatterättsnämnden att uppdrag som god man enligt föräldrabalken kan momsbeskattas. Nämnden konstaterade först att uppdrag som god man inte omfattas av något undantag från momsplikt i momslagen. Frågan om momsskyldighet blev därför beroende av om den med ansökningen avsedda verksamheten var att anse som yrkesmässig (jfr avsnitt 6.3.1) enligt momslagen eller ej. Nämnden gjorde därvid följande bedömning. Advokaten i fråga drev näringsverksamhet i form av en juridisk byrå och åtog sig uppdrag avseende bl.a. familje-, arvs- och fastighetsrätt. Den med ansökningen om förhandsbesked avsedda verksamheten avsåg uppdrag som god man enligt föräldrabalken i fall där juridiska kunskaper krävs. Enligt nämndens mening var dessa uppdrag av sådan art att de måste anses ingå som en del i den juridiska verksamhet som drevs av advokaten. Inkomsterna från uppdragen som god man utgjorde således skattepliktig intäkt av näringsverksamhet. Därmed bedömdes verksamheten som yrkesmässig, varför momsskyldighet ansågs föreligga för uppdragen som god man. Skatterättsnämndens besked överklagades, men fastställdes av regeringsrätten genom dom den 3 mars 1994.

Även *rena skrivbyråtjänster* är numera momspliktiga. Normalt sett utgår även moms på *översättningstjänster*. En överlåtelse eller upplåtelse av rätten till en översättning undantas emellertid från momsplikt om originalverket undantas (jfr avsnitt 6.2.3). Härvid får märkas att det mera sällan torde förekomma att tillhandahållande av en översättning inom näringslivet får formen av en upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätten till översättningen.[290]

Undantag från momsplikt föreligger för *försäkringstjänster* och *finansiella tjänster*.[291]

De tjänster som ett försäkringsbolag tillhandahåller i form av skadeförsäkringar, livförsäkringar etc är momsfria. Beträffande behandlingen av moms i samband med utbetalning av försäkringsersättning, se avsnitt 6.3.2.3. Med försäkringstjänster avses även återförsäkringsverksamhet och tjänster utförda av försäkringsmäklare eller annan förmedlare av försäkringar.[292] I samband

[287] Jfr AD 1/1992 sid 181 och RSVs skrivelse Dnr 14689–92/212.
[288] Jfr RSVs skrivelse Dnr 2962–91/D29.
[289] Jfr SRN december 1992.
[290] Jfr Prop 1989/90:111 sid 114.
[291] Jfr Prop 1989/90:111 sid 104.
[292] Jfr SOU 1989:35 sid 192.

härmed kan nämnas de särskilda problem som föreligger för försäkringsbolagen till följd av att man tvingas bedriva skade- respektive livverksamheten i skilda bolag. Uppgifter som ADB, redovisning och andra administrativa tjänster läggs då av organisatoriska och rationella skäl hos ett annat bolag i koncernen. Detta bolag blir till följd härav tvunget att fakturera moms till övriga bolag i koncernen för utförda administrationstjänster etc, vilket medför kumulativa effekter för dessa bolag; de är momsfria och kan inte lyfta den moms som "förvaltningsbolaget" fakturerar. Emellertid har skatteutskottet förordat att riksdagen vidtar åtgärder med anledning härav.[293] Eventuellt kan det sålunda i framtiden förväntas någon lösning, t.ex. i form av redovisning à la "äkta koncern" (jfr avsnitt 8.3 och även kapitel 14).

Med finansiella tjänster avses bank- och finansieringsverksamhet, t.ex. in- och utlåningstjänster, betalningsförmedling och värdepappershandel.[294]

De finansiella tjänsterna kan indelas i två grupper:

1. Samtliga tjänster där betalningen består av avgifter, provisioner o.d.
2. Tjänster där ersättningen består av ränta.[295]

Det kan vid en första anblick te sig förvånande att moms även skulle kunna utgå på räntor, men de skiljer sig inte på något avgörande sätt från andra betalningsströmmar. En del av räntan utgör bankens upplåningskostnad medan en del utgör ersättning för administration, löner, lokaler, vinst osv. En del av räntan består alltså av ett typiskt mervärde, som skulle kunna momsbeläggas om inte räntan undantogs från momsbeskattning i egenskap av finansiell tjänst.[296]

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked under 1992[297] uttalat att undantaget för finansiella tjänster endast avser tjänster som faktiskt utförs av den som anses bedriva bank- eller finansieringsverksamheten. Nämnden fann därför att tjänster avseende bl.a. förmedling av låntagare till bank vilka sökanden, vid sidan av sin fastighetsförmedling, utförde på bankens – inte på låntagarnas – uppdrag, inte utgjorde bank- eller finansieringstjänst. Tjänsterna avseende bl.a. förmedling av låntagare omfattades därför inte av undantaget, utan ansågs vara momspliktiga (ang. avdragsrätt för ingående moms avseende mäklararvode, se under I i avsnitt 6.2.1.1). Beskedet som överklagades fastställdes av regeringsrätten den 12 januari 1994.[298] Samma bedömning gjordes i ett annat fall,[299] där ett bolag svarade för drift och utveckling av ett flertal datasystem åt en bank. Bolaget ansågs inte bedriva bankverksamhet självt, varför datatjänsterna som bolaget tillhandahöll banken inte omfattades av undantaget från momsplikt för bankverksamhet. Ytterligare ett exempel[300] på att bedömningen om momsfrihet eller momsplikti

[293] Jfr 1990/91:SkU18 sid 1 och 18.
[294] Jfr SOU 1989:35 sid 192.
[295] Jfr SOU 1989:35 sid 193.
[296] Jfr SOU 1989:35 sid 192.
[297] Jfr SRN oktober 1992.
[298] Jfr RR-dom mål nr 5647–1992.
[299] Jfr RÅ 1992 not 210.
[300] Jfr RÅ 1992 not 209.

föreligger skall ske utifrån tillhandahållarens prestation och inte efter vad den slutliga prestationens karaktär är, gällde värderingen av fastighet eller bostadsrätt som ett bolag utförde på uppdrag av en bank. Eftersom bolaget inte bedrev bankverksamhet ansågs dess värderingstjänster vara momspliktiga.

Notariatverksamhet och *bankfacksuthyrning* som banker och finansbolag bedriver är emellertid momspliktig, eftersom sådana tjänster konkurrerar med rådgivning som ges av t.ex. advokater och med annan förvaring.[301] I notariatverksamhet innefattas normalt bl.a. förvaltning av värdepapper, förvaltning av lån för annan part, förvaltning av omyndigs medel, juridiska tjänster åt kunder samt andra rådgivningstjänster.[302] Även *inkassotjänster* är momspliktiga.[303] S.k. aviseringsavgifter som tas ut av kunden innan kravet som aviseringen avser har förfallit till betalning är momspliktiga i de fall det ursprungliga tillhandahållandet är momspliktigt (jfr ang. s.k. faktureringsavgift i avsnitt 6.4.4.1). Även en beställd inkassotjänst är alltså också momspliktig, men sådan ersättning som en gäldenär på grund av betalningsförsummelse skall betala borgenären för dennes kostnader (t.ex. inkassokostnader) för att erhålla betalningen momsbeläggs inte. Ersättningen ingår ju inte i vederlaget för den ursprungligen tillhandahållna momspliktiga varan eller tjänsten, och den som gjort sig skyldig till betalningsförsummelse har ju inte beställt någon tjänst som motsvaras av den extra ersättning som han med anledning därav måste erlägga (jfr avsnitt 6.4.4.1). I avsnitt 6.4.2.2 redogörs för aviseringsavgifter i samband med leasingavgifter.

> Avgifter för utnyttjande av s.k. valutaväxlingsautomater torde vara momsfria. Det är enligt mitt förmenande fråga om tjänst som i vart fall kan liknas vid betalningsförmedling.

I sammanhanget kan nämnas att den som upplåter panträtt i en fastighet undantas från momsplikt redan enligt huvudregeln om undantag på fastighetsområdet (jfr avsnitt 6.2.2). Undantagsbestämmelserna i förevarande sammanhang behöver alltså inte tillämpas i sådana fall. Beträffande panträtt i lös egendom, se avsnitt 6.4.4. Härvidlag får också sägas att särskild ersättning som någon tar ut för att göra ett borgensåtagande anses utgöra ersättning för en momsfri finansiell tjänst.

Se särskilt i avsnitt 6.3.2.3 angående vissa specialfall av varuomsättning och yrkesmässighet med anledning därav för försäkrings- och finansieringsföretag.

Värdepappershandeln är i princip i sin helhet undantagen från momsplikt. Värdepappershandel skall alltid vara momsfri, också i den mån sådan handel bedrivs av ett notariat. Ett notariats förvaltning av värdepapper – dvs. att värdepapper "läggs i depå" hos bankens notariatavdelning – är emellertid enligt vad ovan sagts momspliktig.[304]

---

[301] Jfr Prop 1989/90:111 sid 104.
[302] Jfr Prop 1989/90:111 sid 105.
[303] Jfr Prop 1989/90:111 sid 104.
[304] Jfr Prop 1989/90:111 sid 307.

> Från och med den 1 januari 1992 undantas också förvaltning av värdepappersfonder från momsplikt. Enligt lagen om värdepappersfonder skall det för varje värdepappersfond finnas ett fondbolag som förvaltar fondens tillgångar. För denna tjänst erlägger fonden en avgift till fondbolaget. Momslagens bestämmelser har tolkats så att dessa förvaltningsavgifter inte skulle omfattas av undantaget från momsplikt för finansiella tjänster. För att harmoniera med vad som gäller inom EG infördes därför undantag från momsplikt för dessa förvaltningsavgifter från och med den 1 januari 1992.[305]

Med värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet avses enligt momslagen omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, vare sig de representeras av värdepapper eller ej.

Enligt ett förhandsbesked[306] (överklagat) från skatterättsnämnden i augusti 1993 avses med förmedling av aktier endast sådana aktieförmedlingar som utgör typiska inslag i bankers och finansieringsinstituts verksamheter. Sökandens uppdrag vilket – förutom att finna en köpare till aktier – bestod i att medverka vid förhandlingar mellan säljaren och den presumtiva köparen samt studera och kommentera upprättade avtalsutkast, ansågs därför i allt väsentligt utgöra en momspliktig konsulttjänst i samband med en företagsöverlåtelse och inte en momsfri aktieförmedling.

Eftersom värdepappershandeln alltid skall vara momsfri spelar det ingen roll om en överlåtelse avser flera andelar, aktier etc eller endast en.

I ett förhandsbesked av skatterättsnämnden den 16 december 1993[307] ansågs inte utåtriktad momsfri värdepappershandel föreligga som skulle medföra att en blandad verksamhet med begränsning i avdragsrätten ansågs uppkomma (jfr avsnitt 6.3.4.1), när fråga enbart var om försäljning av moderbolags aktier i ett antal dotterbolag. Moderbolaget var momsskyldigt för koncerngemensamma tjänster och utförde dessutom "åt sig självt" i egenskap av ägare till dotterbolagen t.ex. administrativ juridisk och finansiell rådgivning i samband med omstruktureringar (s.k. koncerninterna tjänster). De koncerninterna tjänsterna (aktieägarfunktionen) och de koncerngemensamma tjänsterna ansågs ha en sådan naturlig anknytning (jfr avsnitt 1.1.2) till varandra att de utgjorde en enda verksamhet. För att en blandad verksamhet med en momspliktig och en momsfri verksamhetsgren skall anses uppkomma förutsätts att såväl momspliktig som momsfri omsättning förekommer. I detta fall förekom endast momspliktig omsättning (de koncerngemensamma tjänsterna). Vidare ansågs de koncerninterna tjänsterna (aktieägarfunktionen) så integrerade med de koncerngemensamma tjänsterna att ett sådant samband ansågs föreligga mellan ett förvärv för att utföra de koncerninterna tjänster och den verksamhet som medförde momsskyldighet (de koncerngemensamma tjänsterna), att man även i dylikt fall kunde tala om "förvärv för (den momsskyldiga) verksamheten" (jfr avsnitt 2.1). Dvs., avdragsrätt för ingående moms

---

[305] Jfr Prop 1991/92:50 sid 17.
[306] Jfr SRN augusti 1993.
[307] Jfr SRN den 16 december 1993.

förelåg även för förvärv som gjordes för att kunna utföra de tjänster som moderbolaget utförde "åt sig självt". Även om försäljning av aktierna i dotterbolagen skedde momsfritt påverkade inte detta moderbolagets karaktär av "fullt ut" momsskyldigt subjekt med obeskuren avdragsrätt för dess förvärv till verksamheten. Däremot hade givetvis en blandad verksamhet (jfr avsnitten 6.3.4 och 6.3.4.1) uppkommit om moderbolaget även hade handlat med aktier i spekulationssyfte, dvs. då hade en utåtriktad värdepappershandel också förelegat (jfr även avsnitt 2.1). Skatterättsnämndens besked har överklagats, men enligt min mening bör det stå sig även i regeringsrätten.

Med värdepappershandel avses givetvis handel med värdepapper av traditionellt slag. Härmed avses emellertid även värdepappershandeln i det s.k. papperslösa samhället. Den dokumentlösa värdepappershanteringen har ökat i betydelse genom den nya aktiekontolagen från 1989 som innebär en övergång från en fysisk värdepappershantering till ett dokumentlöst, kontobaserat system med datamässig registering av aktier m.m. hos Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag, samt den motsvarande verksamhet med obligationer som avses komma till stånd hos PenningmarknadsCentralen AB. Hos VPC registreras aktierna på ett s.k. VP-konto; de kan antingen vara registrerade på ägaren själv (ägarregistrerade) eller, om de lagts i depå hos en bank, på den bank som förvaltar dem (förvaltarregistrerade). Värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet omfattar transaktioner avseende rättigheter av alla slag som ingår i värdepappersmarknaden, även i de fall de inte är bundna till dokument.[308]

Det sagda innebär att inte bara aktier o.d., utan även t.ex. *optioner* och *ideella andelar* undantas från momsplikt.

En option är vad jag benämner en "ny tjänst" (jfr under IV i avsnitt 6.2.1.1). Genom ett optionskontrakt avtalar två personer, optionsinnehavaren och optionsutfärdaren, att innehavaren har en ovillkorlig rätt att köpa (köpoption) eller sälja (säljoption) viss egendom under en viss bestämd tid eller på en i förväg bestämd dag till visst bestämt pris. Utfärdaren förbinder sig alltså att sälja eller köpa den egendom som optionen avser, om optionsinnehavaren begär detta.[309] Det spelar alltså ingen roll om ett utfärdande, en överlåtelse (kvittning) eller lösen (avrop) avser standardiserade optioner, optioner utgivna tillsammans med skuldebrev – dvs. sådana optioner som redan har en marknad – eller privaträttsliga optioner som "bildar en marknad" när de utfärdas: i samtliga fall är det fråga om värdepappershandel och undantag från momsplikt. Privaträttsliga optioner avser ofta annan egendom än aktier och ges t.ex. av bolag till de anställda eller aktieägarna. Skulle en sådan option vara personlig och inte kunna överlåtas vidare av den anställde eller aktieägaren torde det vara fråga om tillhandahållande av en momspliktig tjänst. Dvs., det är då fråga om en privaträttslig option för vilken det saknas en marknad, och

[308] Jfr Prop 1989/90:111 sid 307.
[309] Jfr Prop 1987/88:156 sid 13.

sålunda utgör utfärdandet av optionen inte värdepappershandel i förevarande mening.

Undantaget från momsplikt avseende värdepappershandel omfattar inte bara sådan värdepappershandel som medförde skatteplikt enligt (den numera upphävda) värdepappersskattelagen,[310] utan även andelar av alla de slag. En överlåtelse av ideella andelar (jfr under V i avsnitt 6.2.1.1), i vad egendom det vara må, sker alltså momsfritt. Exempelvis gäller detta överlåtelse av andelar i ett handelsbolag.

Fordringar undantas också från momsplikt. Således är det momsfritt att överlåta t.ex. ett enkelt skuldebrev. En fordran att få betalt av en kund (kundfordran) kan överlåtas, och medför inte heller någon momsplikt;[311] däremot får man betala moms om man använder sig av ett inkassobolags tjänster för att få betalt av kunden.[312] I sammanhanget kan nämnas att från och med den 1 juli 1979 utgår inte moms på ränta på beviljade kundkrediter (jfr även avsnitten 3.2.1 och 6.4.4). Beträffande skattskyldighet för finansieringsföretag vid försäljning av vara som återtagits från köparen i samband med övertagande av säljarens kundfordran, se avsnitt 6.3.2.3.

Corporate finance-verksamhet

Corporate finance-verksamhet utgör inte något entydigt begrepp, utan kan sägas bestå i ett flertal olika tjänster såsom marknadsundersökningar, företagsvärderingar, juridiska och ekonomiska konsultationer, upprättande av prospekt, genomförande av introduktioner på börsen m.m. Tjänsterna tillhandahålls ibland av advokater, auktoriserade revisorer, skattekonsulter m fl på konsultbasis och ofta även av "den egna" bankens personal. Oavsett om nämnda tillhandahållanden kan ingå som ett led i en eventuell framtida företagsöverlåtelse (jfr avsnitt 6.2.8.1) eller i en aktieöverlåtelse, innebär det inte att samtliga tjänster är undantagna från momsplikt. Momsplikten för de olika tjänsterna måste i stället bedömas var för sig. Utgår gemensamt vederlag bestäms beskattningsvärdet genom uppdelning efter skälig grund (jfr avsnitt 3.2.1). I sådant fall måste värdet av de olika tjänsterna bedömas var för sig, för att skatten skall kunna beräknas på ett korrekt beskattningsunderlag. Den från momsplikt undantagna ersättning som själva aktieöverlåtelsen eller förmedlingen betingar, kan då jämföras med den momsfria courtageavgift som normalt tas ut i samband med handel avseende överlåtelse eller förmedling av aktier.[313]

---

[310] Jfr Lag (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värdepapper.
[311] Jfr Prop 1989/90:111 sid 193.
[312] Jfr Prop 1973:163 sid 111, 112 och 130 och Prop 1989/90:111 sid 307.
[313] Jfr RSVs skrivelse Dnr 26568–91/D29.

6.2.5 *Kommunikation/info/media*[314]

Kommunikationsområdet

På kommunikationsområdet är liksom tidigare *transport av gods* en momspliktig tjänst. Numera (fr.o.m. 1/1 1991) har även momsplikt införts för *yrkesmässig personbefordran*, och som framgår av kapitel 13 beskattas personbefordran från och med den 1 januari 1992 enligt den då införda lägre momssatsen. Momssatsen sattes då till 18 %, men höjdes den 1 januari 1993 till 21 %. Den 1 juli 1993 sänktes den ånyo för bl.a. personbefordran och då till 12 %. Genom införandet av momsplikt även för personbefordran har problemen med s.k. blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4.1) för företag som bedriver verksamhet med både person- och godsbefordran eliminerats. Däremot uppstår problem med uppdelning av vederlaget efter skälig grund (jfr avsnitt 3.2.1), eftersom två momssatser gäller vid tillhandahållande av godsbefordran (25 %) och personbefordran (18 % fr.o.m. 1/1 1992; 21 % fr.o.m. 1/1 1993 och 12 % fr.o.m. 1/7 1993) samtidigt. Av konkurrensskäl omfattar momsplikten på personbefordrans område alla typer av resetjänster, oavsett om det är fråga om statlig, kommunal eller enskild regional när- eller fjärrtrafik, taxiresor, turistresor, sightseeing-turer eller annat (jfr angående s.k. färdtjänst avsnitt 6.2.6). Det har inte heller någon betydelse vilket trafikmedel som används eller om resan företas till sjöss, till lands eller i luften.[315]

Resgodsbefordran bör ses som en del av personbefordran.[316]

Postens *brevbefordran* undantas från momsplikt (t.o.m. 28/2 1994 – jfr här nedan). (Med brev avses adresserade postförsändelser som är inneslutna i kuvert eller annat omslag och som väger högst 2 kilogram. Vykort, brevkort och liknande försändelser jämställs med brev.) Postens befordran av *postpaket*, *gruppkorsband* samt varor i *diligenstrafiken* är emellertid momspliktig (jfr även avsnitten 6.3.2.2 och 10.2). Likaså är s.k. elektronisk post (E-post) momspliktig. Det är inte fråga om brevbefordran i vanlig mening, utan här skickar kunden via data innehållet i breven direkt till Postens centraldator. Breven skrivs sedan ut av den dator hos Posten som finns närmast adressaten. Där kuverteras också breven och skickas ut till adressaten. Denna service är alltså till skillnad från vanlig brevbefordran momspliktig.

Postens monopol (ensamrätt) på brevbefordran upphörde för övrigt den 1 januari 1993.[317]

Den 1 mars 1994[318] blev Postens brevbefordran momspliktig i samband med att Posten bolagiserades och Posten AB bildades. Rent tekniskt skedde momsbeläggningen av brevbefordran genom att förutvarande (före 1/3 1994)

---

[314] Jfr 8 § 7), 9)-13) och punkterna 9–11 av anvisningarna till 8 § ML.
[315] Jfr Prop 1989/90:111 sid 97 och 98.
[316] Jfr Prop 1989/90:111 sid 185.
[317] Jfr Prop 1992/93:132.
[318] Jfr Prop 1993/94:38 sid. 142, 143 och Prop 1993/94:105 sid 25 och RSV S 1994:5.

undantag avsåg postverket (Posten), och när Posten AB bildades upphörde postverket att existera (varvid undantaget i fråga också utmönstrades ur lagtexten).[319] Redan före den 1 mars 1994 momsbelades dock annan brevbefordran än den som utfördes av postverket, t.ex. City-mails brevbefordran. Från och med den 1 mars 1994 gäller att tjänster avseende befordran av brev i postverksamhet skall momsbeskattas även när tjänsterna utförs av Posten AB. Med postverksamhet avses enligt postlagen regelbunden befordran mot avgift av brev m.m.. Sådan verksamhet får bedrivas först efter anmälan hos tillsynsmyndighet. Nämnda datum sänktes momssatsen för brevbefordran från 25 till 12 %. Från och med den 1 mars 1994 skall alltså Posten AB och andra som sysslar med brevbefordran enligt vad nu sagts momsbeskattas för sina tjänster med 12 %.[320] Notera dock att förmedling av brevbefordran är en särskild tjänst i sig som beskattas enligt den generella momssatsen 25 % (vilket framgår av att den lägre momssatsen endast anges för själva brevbefordran).[321] I samband med att ifrågavarande regler angående brevbefordran skall införas den 1 mars 1994 har skatteutskottet uttalat[322] att inrikes och utrikes brevbefordran skall behandlas lika i momshänseende. Exportreglerna gäller alltså inte för brevbefordran, utan även utrikes brevbefordran (eller förmedling av sådan befordran) beläggs med moms (jfr även under Huvudregeln i avsnitt 9.2).

Det får uppmärksammas i sammanhanget att inköp av frimärken innebär en förskottsbetalning (jfr avsnitt 6.4.6) avseende tjänsten som brevbefordran utgör.

Beträffande undantag i vissa fall för tidningstransporter (dvs. för distribution av medlemsblad och personaltidningar), se nedan under Media i detta avsnitt.

I likhet med vad som gäller på kultur- och nöjesområdet (jfr avsnitt 6.2.3) behöver inte någon öppen momsdebitering ske i samband med fakturering (jfr avsnitt 3.2) för resetjänster (persontransporter). Se härvidlag även beträffande parkeringsupplåtelser i avsnitt 6.2.2.4.

Reducerad momssats införd den 1 januari 1992, vilken höjdes den 1 januari 1993 och för vissa fall sänktes den 1 juli 1993

Från och med den 1 januari 1992 gäller en lägre momssats om 18 % (21 % 1/1 1993 och 12 % 1/7 1993) för bl.a. i princip all personbefordran (utom sådan där resemomentet är av underordnad betydelse). Med personbefordran avses inte bara resor i kollektivtrafik och taxiresor, utan även turist- och charterresor, sightseeing-turer och liknande oavsett vilket transportmedel som används.[323] I fråga om sightseeing och liknande rundturer med buss, båt eller annat färdmedel bör vederlaget enligt RSV i sin helhet beskattas efter den

[319] Jfr SFS 1994:41.
[320] Jfr Prop 1993/94:105 sid 25.
[321] [173] Jfr 13 § tredje stycket 4) ML.
[322] Jfr 1993/94:SkU 21 sid 8.
[323] Jfr Prop 1991/92:50 sid 14.

momssats som gäller för personbefordran även om ersättning för guidning ingår i priset. Detta gäller från och med den 1 juli 1993.[324] Under tiden den 1 januari 1992 till och med den 30 juni 1993 gällde den lägre momssatsen i dylika fall oavsett om guidningen ingick i priset "eller tillkom som särskilt pristillägg".[325] Numera (fr.o.m. 1/7 1993) torde dock gälla att guidningen omfattas av den generella momssatsen 25 %, eftersom RSV har utelämnat passusen om särskilt pristillägg i den numera gällande rekommendationen.[326] Transport i skidliftar likställs i förevarande hänseende med personbefordran genom särskilt stadgande därom i momslagen och beskattas således efter den lägre momssatsen. Det förhållandet att skidliftar i vissa fall kan användas för andra ändamål utanför skidsäsongen medför inte att verksamheten beskattas på annat sätt.[327] Däremot beskattas resor inom nöjesanläggningar, karuseller, berg- och dalbanor eller hissar till utsiktstorn enligt den generella momssatsen 25 %.[328] I samband med införandet av momssatsen 12 % den 1 juli 1993 uttalades att frågan om momsen på biljetter till nöjesanläggningar m.m. skall fortsätta att utredas. En eventuell förändring torde kunna förväntas först till turistsäsongen 1994,[329] men ännu har ingenting i den riktningen aviserats. Enbart uthyrning av bussar och andra fordon utan förare är inte att anse som personbefordran och beskattas följaktligen efter den generella momssatsen (25 %).[330]

Till följd av införandet av "den tredje momssatsen" om 12 % för bl.a. personbefordran – men inte för livsmedel och serveringtjänster – (jfr kapitel 13) den 1 juli 1993 uppkommer från nämnda datum problem när gemensamt vederlag utgår för personbefordran och förtäring. Utgår gemensamt vederlag för sådana tillhandahållanden skall enligt RSV normalt en uppdelning ske och förtäringen beskattas efter den momssats som gäller för serveringstjänster (18 % fr.o.m. 1/1 1992 och 21 % fr.o.m. 1/1 1993). En uppdelning behöver dock inte göras om den del av ersättningen som belöper på förtäringen är obetydlig och utgör ett helt underordnat led till personbefordran. Detta kan vara fallet då enklare förtäring av sådant slag att den inte kan anses ha karaktär av måltid tillhandahålls i samband med exempelvis tåg- eller flygresor. Om däremot särskild ersättning tas ut för förtäringen skall den momssats som gäller för serveringstjänster tillämpas på sådant tillhandahållande.[331]

Notera, enligt vad ovan sagts, att vid befordran av såväl gods som personer måste två momssatser tillämpas: för godset den generella och för personerna den lägre.

I resebyråverksamhet skall vederlaget gentemot kund beskattas enligt den lägre momssatsen vad gäller tillhandahållande av logi (jfr avsnitt 6.2.2.3) och

---

[324] Jfr avsnitt 6 i RSV Im 1993:5.
[325] Jfr avsnitt 5 i RSV Im 1992:1 och avsnitt 5 i RSV Im 1993:2.
[326] Jfr avsnitt 6 i RSV Im 1993:5.
[327] Jfr Prop 1991/92:50 sid 15.
[328] Jfr Prop 1991/92:50 sid 14.
[329] Jfr 1992/93:FiU 30 sid. 129.
[330] Jfr avsnitt 6 i RSV Im 1993:5.
[331] Jfr avsnitt 6 i RSV Im 1993:5.

transporter. Provisioner avseende förmedling av hotellrum eller förmedling av t.ex. hyrbil beskattas däremot enligt den generella momssatsen 25 %, eftersom förmedlingen i sig utgör en momspliktig tjänst.

En resebyrå har dessutom enligt ett förhandsbesked[332] ansetts momsskyldig, enligt momslagens bestämmelse om kommission (jfr avsnitt 6.5.1), för tjänster avseende servering och uthyrning av hotellrum vilka genom dess förmedling ingått i anordnade researrangemang. I det fall resebyrån sålunda är kommissionär torde ersättning för rumsuthyrning (logi) och servering (kost) även mellan hotellet och resebyrån beskattas enligt tillämplig reducerad momssats (jfr avsnitt 6.2.2.3 och kapitel 13), oavsett om viss del av ersättningen utgör provision (Se även under Kategori I–V, vissa aspekter i avsnitt 6.2.1.1).

Under Huvudregeln i avsnitt 9.2 framgår vidare att en resebyrå under vissa förutsättningar omfattas av momslagens exportregler vid tillhandahållande av hotellrum på utländsk ort.

Angående s.k. hotellkuponger, se avsnitt 6.2.2.3.

Enligt en skrivelse från RSV får en avbeställningsavgift anses som ersättning för det administrativa merarbete avbeställningen medför, och därför momsbeskattas efter den generella momssatsen 25 %, oavsett resans destination.[333] Enligt ett förhandsbesked den 3 april 1992 från skatterättsnämnden[334] skall dock inte någon momsdebitering ske överhuvudtaget. En avbokningsavgift kan enligt skatterättsnämnden inte anses utgöra vederlag för någon utförd tjänst (jfr även avsnitt 6.4.4.1). Avbokningsavgiften utgör alltså inte någon omsättning i momslagens mening. Förhandsbeskedet gäller givetvis framför RSVs skrivelse. Det sagda innebär enligt min mening, att samtliga avgifter som utgör tillägg på priset för resan (jfr ang. pristillägg i avsnitt 6.4.4.1) och som inte återbetalas följer bedömningen av själva vederlaget (priset) för resan. Dvs., en avgift momsbeskattas om det är fråga om en inrikes resa, men inte om destinationsorten är belägen utomlands. Skulle däremot resan avbeställas och erlagd avgift (avbeställningsavgift) innehålles vid återbetalning av köpeskillingen till kunden, utgår alltså inte någon moms på avgiften – kunden behöver alltså inte vidkännas någon momskostnad på avbokningskostnaden.

Transport av avliden hänförs till persontransport[335] och momsbeskattas sålunda från och med den 1 januari 1991 (med 25 %), och från och med den 1 januari 1992 enligt den för bl.a. persontransporter då införda lägre momssatsen om 18 % (21 % fr.o.m. 1/1 1993 och 12 % fr.o.m. 1/7 1993).[336] Den 1 maj 1992 infördes momsplikt för sjuktransporter och samtidigt beslutades att momssatsen för den tillhandahållna sjuktransporttjänsten skall följa vad som

[332] Jfr RSV/FB Im 1986:4.
[333] Jfr RSVs skrivelse Dnr 12156–92/212.
[334] Jfr SRN den 3 april 1992.
[335] Jfr RSN 1969:64.9.
[336] Jfr RSVs skrivelse Dnr 15013–92/212.

gäller persontransporter i övrigt, nämligen 18 % (21 % fr.o.m. 1/1 1993 och 12 % fr.o.m. 1/7 1993), jfr även avsnitt 6.2.6.[337]

Beträffande fall av den lägre momssatsen i övrigt, se kapitel 13.

Beträffande internationell gods- respektive personbefordran – dvs. till och från utlandet – och förmedling av sådan befordran samt, som ovan nämnts, beträffande resebyrås tillhandahållande av hotellrum i utlandet, se avsnitt 9.2 angående bestämmelserna om export för sådana fall. Beträffande utländska resebyråers köp av hotellövernattningar och bussresor i Sverige, se avsnitt 9.4. Se avsnitt 6.3.2.4 angående s.k. cabotagetrafik i Norden.

Teletjänster

Momsplikt har införts för *teletjänster*. Därmed har en del problem förknippade med s.k. blandad verksamhet eliminerats för Televerket (jfr avsnitt 6.3.2.2). Även teletjänster som riktar sig till mottagare utanför landet omfattas av skatteplikten.[338] I sistnämnda hänseende torde man som en tumregel kunna säga, att teletjänster momsbeskattas i de fall ett i Sverige momsregistrerat subjekt skall debitera för utförd teletjänst, oavsett om mottagaren av tjänsten finns i Sverige eller utomlands.

Information

Tillhandahållande av information utgjorde i sig inte någon momspliktig tjänst i det "gamla" momssystemet (före 1/1 1991). Detta fick till följd svåra gränsdragningsproblem mellan information och momspliktig ADB-verksamhet. I sistnämnda hänseende ansågs i princip momsplikt uppkomma först om tjänsten i fråga utmynnade i en s.k. ADB-produkt.[339]

Numera har emellertid momsplikten utvidgats till att omfatta även renodlade informationstjänster.[340] Detta innebär, med hänsyn till vad som sagts ovan om teletjänster, att en i princip generell momsplikt föreligger oavsett om det är fråga om *information*, *teletjänst*, *ADB-tjänst* eller tjänster där olika kombinationer av nu nämnda förekommer. Några gränsdragningsproblem torde således sällan uppkomma (jfr även under e i avsnitt 6.2.3). För att uppnå konkurrensneutralitet med utlandet har även en importbeskattning avseende ADB-tjänster införts (jfr avsnitt 9.3).

Media

Samtliga tjänster inom *radio-* och *televisionsverksamhet* omfattas av momsplikt. Skatteplikt föreligger således dels för tillhandahållande av ljud- och bildprogram för radio- eller trådsändning (dvs. programproduktion), dels för själva sändningen, dels för förmedling av ljud- och bildprogram för sådan sändning, dels för handhavande, underhåll och service av nätutrustningen.[341]

---

[337] Jfr avsnitt 2.5.3 i RSV Im 1992:2 och i RSV Im 1993:6.
[338] Jfr Prop 1989/90:111 sid 100.
[339] Jfr avsnitt 2 i RSV Im 1987:2.
[340] Jfr Prop 1989/90:111 sid 111.
[341] Jfr Prop 1989/90:111 sid 94.

I avsnitt 6.2.2 framgår att fastighetsägares tillhandahållande till hyresgäst etc av nätutrustning för radio och TV undantas från momsplikt om det ingår som ett led i fastighetsupplåtelsen, medan däremot momsplikt föreligger för fastighetsägarens förmedling av själva programmen. Om ett kabelföretag har slutit avtal direkt med hushållet förmedlar fastighetsägaren inte något program, och momsplikt uppkommer således inte för honom utan för kabelföretaget.

Med hänsyn till Sveriges Radio-koncernens ställning som public service-företag och till sättet för finansieringen av koncernens verksamhet undantas Sveriges Radio-koncernens verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram från momsplikt, i den mån verksamheten finansieras genom TV-avgiften eller statsanslag. Undantaget omfattar emellertid inte den verksamhet som Televerket (numera – fr.o.m. 1/7 1993 – Telia AB) bedriver för programinsamling och programdistribution.[342]

> Förevarande undantag från momsplikt medför att vad Sveriges Radio-koncernen uppbär av TV-avgiftsmedlen eller i form av statsanslag inte blir momspliktig intäkt för koncernen. Som koncernföretag räknas Sveriges Radio AB, Sveriges Television AB eller Sveriges Utbildningsradio AB eller helägt dotterbolag till ett eller flera av bolagen. Med helägt torde härvidlag avses ägande till 100 %, och inte, vad som gäller för s.k. äkta koncern (jfr avsnitt 8.3), ägare till mer än 90 %. Till den del koncernföretagen uppbär vederlag för mompliktiga tillhandahållanden blir ersättningarna momspliktiga. Momsplikt uppkommer t.ex. i den mån nämnda koncernföretag erhåller vederlag för upplåtelse av utrymme för reklam eller annonsering. På grund av televerkets ovan nämnda momsplikt för programinsamling och programdistribution blir den del av TV-avgiftsmedlen som uppbärs av televerket momspliktig för televerket (numera Telia AB).[343]

I fråga om radio- och televisionsverksamhet som bedrivs med stöd av närradiolagen och lagen om rundradiosändningar av finländska televisionsprogram föreligger inte yrkesmässighet och därmed inte momsskyldighet.[344]

För *allmänna nyhetstidningar av dagspresskaraktär* gäller ett s.k. kvalificerat undantag från momsplikt, om tidningen kommer ut med minst ett nummer i veckan.[345] Till skillnad från vad som gäller beträffande okvalificerade undantag får nämligen tidningsutgivaren göra avdrag för ingående moms avseende förvärv till tidningsverksamheten, trots att utgående moms inte behöver tas ut i samband med försäljningen av tidningar: detta brukar benämnas kvalificerat undantag från moms eller så säger man att s.k. teknisk skattskyldighet (jfr avsnitt 6.5.2) föreligger. Se dock under SOU 1993:75 i kapitel 14 angående utredning om att momsbelägga även dagstidningar.

Böcker, veckotidningar, tidningar och tidskrifter i allmänhet etc är momspliktiga redan enligt gällande rätt och omfattas av den generella momssatsen om 25 %, men föreslås bli omfattade av samma momssats som enligt SOU

---

[342] Jfr Prop 1989/90:111 sid 94 och 95.
[343] Jfr Prop 1989/90:111 sid. 200.
[344] Jfr Prop 1989/90:111 sid 95.
[345] Jfr 2 § första stycket 2) och 8 § 9) och punkt 9 av anvisningarna till 8 § ML samt Prop 1989/90:111 sid 96.

1993:75 föreslås för dagstidningarna om de momsbeläggs, nämligen 12 %. Det är mycket tveksamt om nu nämnda förslag till förändringar enligt SOU 1993:75 genomförs. Enligt förslaget skulle så ske den 1 juli 1994, men proposition i ämnet och en eventuell lagstiftning får alltså särskilt avvaktas.

Vissa *periodiska publikationer* är undantagna från momsplikt. En publikation anses periodisk om den utkommer med normalt minst fyra nummer om året.[346] De momsfria periodiska publikationerna indelas i lagen i tre kategorier:

- Personaltidningar och medlemsblad
- Organisationstidskrifter
- Utländska publikationer av annat slag

Oftast framgår det av en publikation om den utgör *personaltidning* för ett företag. Med periodiskt *medlemsblad* förstås publikation som utges av sammanslutning eller organisation och som i princip är avsedd för dess medlemmar, medlemmarnas anställda eller till medlemmarna direkt eller indirekt anslutna organisationer. Den omständigheten att sådan publikation utges av serviceorgan för sammanslutningen medför inte att publikationen förlorar karaktären av medlemsblad. Det huvudsakliga syftet med publikationen skall emellertid vara att lämna information och meddelanden inom de områden sammanslutningen eller organisationen omfattar eller om det ändamål sammanslutningen eller organisationen har till föremål att främja.[347]

Periodiska personaltidningar och medlemsblad är undantagna från momsplikt i följande fall:

1. När publikationen tillhandahålls utan vederlag (gratis). I detta fall kan mottagaren vara vem som helst.
2. När publikationen tillhandahålls medlem eller anställd, även om detta sker mot vederlag.
3. När publikationen tillhandahålls utgivaren.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked i januari 1993[348] ansett att en publikation som innehåller information m.m. om en etnisk folkgrupp och som utkommer enligt utgivningsplan med normalt minst fyra nummer om året utgör periodiskt medlemsblad som undantas från momsplikt, under förutsättning att det tillhandahålls utan vederlag eller till utgivaren eller medlem.

Periodiska *organisationstidskrifter* som väsentligen framstår som organ för sammanslutning med följande huvudsakliga syften undantas från momsplikt:

1. Religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt eller miljövårdande syfte.
2. Idrottsligt syfte.
3. Försvarsfrämjande syfte.

Skatterättsnämnden ansåg i förhandsbesked i februari 1993[349] att en förening

[346] Jfr punkt 10 av anvisningarna till 8 § ML.
[347] Jfr RSV Im 1974:7.
[348] Jfr SRN januari 1993.
[349] Jfr SRN februari 1993.

inom ett politiskt parti hade till huvudsakligt syfte att verka för politiskt ändamål i förevarande hänseende, när syftet var att med dess publikation sprida och vinna gehör för partiets program. Undantag från momsplikt för publikationen ansågs föreligga, eftersom den väsentligen framstod som ett organ för föreningen och utkom med minst fyra nummer per år.

Till sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för idrottsligt ändamål hänförs endast sådan som är anslutem till Sveriges riksidrottsförbund eller Svenska korporationsidrottsförbundet eller är representerad i Sveriges olympiska kommitté. Som försvarsfrämjande sammanslutning räknas endast sådan som anges i 1 § kungörelsen om frivillig försvarsverksamhet eller som har till uppgift att stödja hemvärnets verksamhet.

Undantag från momsplikt föreligger för *utländska publikationer av annat slag än periodiskt medlemsblad*, *periodisk personaltidning* eller *organisationstidskrift* när prenumeration på sådan publikation förmedlas mellan prenumerant och utländsk utgivare eller när sådan publikation inkommer direkt till prenumerant.

För periodiska publikationer enligt ovan föreligger vanligt okvalificerat undantag (jfr avsnitt 6.5.2) från moms. Emellertid är *framställaren* av sådan publikation kvalificerat undantagen (jfr avsnitt 6.5.2) såväl för själva tillverkningen av publikationen som för övriga tjänster ("kringtjänster") i samband därmed, t.ex. falsning, skärning, häftning och sortering. På så vis undgår konsumenten, i likhet med vad som gäller för dagstidningarna, att träffas av någon moms i priset. Även en sådan kringtjänst som transporten av publikationen till utgivaren som framställaren ombesörjer undantas. I samband med införandet av reglerna om brevbefordran den 1 mars 1994 enligt ovan i detta avsnitt klargjordes för övrigt också på förslag av skatteutskottet[350] i lagtexten att det kvalificerade undantag som här avses skall anses omfatta framställarens distribution av ifrågavarande momsfria periodiska publikationer. Skattefriheten för kringtjänsterna föreligger även när de tillhandahålls av andra framställare av publikationen än tryckerier.[351]

Det kan diskuteras vad begreppet framställare omfattar. Det kan hävdas att begreppet innebär en begränsning till själva den tekniska produktionen, dvs. att fråga skall vara om ett tryckeri, ett bokbinderi eller något dylikt. Däremot kan hävdas att med framställare även avses den som har åtagit sig att svara för framställningen utan att samtidigt själv ha den tekniska utrustningen, dvs. den förmente framställaren lägger ut tillverkningen, falsning, skärning etc på entreprenad. Skatterättsnämnden skall snart besluta i ärende om begreppet framställare av periodisk publikation. RSV har uttalat i ärendet att även en huvudentreprenör, som själv saknar den tekniska produktionsutrustningen, skall anses som framställare. Det finns enligt RSV inget uttalat krav på att framställaren själv skall ha den tekniska produktionsutrustningen. Däremot torde sannolikt endast den tekniska produktionen av den momsbefriade publi-

[350] Jfr 1993/94:SkU 21 sid 8.
[351] Jfr Prop 1989/90:111 sid 97 och 200.

kationen omfattas av det för framställare kvalificerade undantaget från momsplikt. Dvs., undantaget omfattar inte redaktionellt arbete såsom idé, layout, faktainsamling, redigering och planering utan för sådana tjänster måste framställaren fakturera utgivaren med moms varför momskostnader uppkommer i sådana delar hos utgivaren.

I sammanhanget kan nämnas att skatterättsnämnden i maj 1993[352] avgjorde ett ärende angående begreppet framställare i förevarande sammanhang. Emellertid ger det inte någon ledning beträffande underentreprenörssituationerna, eftersom man endast konstaterade att med framställare som omfattas av det kvalificerade undantaget från momsplikt kan inte avses samma person som är ägare och utgivare av den momsbefriade publikationen i fråga. Vederbörande kan ju inte tillhandahålla (omsätta) framställningstjänsten till sig själv. Detsamma uttalade skatterättsnämnden i ett förhandsbesked i augusti 1993.[353]

Införing eller *ackvisition av annons* i dagstidning är momspliktigt, medan det är momsfritt i skattefri periodisk publikation enligt ovan. Ackvisition innebär att annonsörer anskaffas och införing av annons innebär att själva annonsutrymmet i tidningen eller publikationen upplåts.

Även s.k. *radiotidningar* eller *kassettidningar för synskadade* undantas från momsplikt om de utgör dagstidning (allmän nyhetstidning) eller periodisk publikation enligt ovan. Undantag föreligger även beträffande framställning, och andra tjänster som framställaren tillhandahåller i samband därmed, av radiotidning som utgör periodisk publikation. Detsamma gäller införing eller ackvisition av annons i sådan radiotidning.[354]

Program och kataloger

Utgivning av program eller katalog för verksamhet som inte är momsskyldig anses inte som yrkesmässig.[355]

Bestämmelsen syftar till att undvika att teaterföretag, idrottsföreningar, museer m.fl. blir redovisningsskyldiga endast för sin försäljning av program eller kataloger, varför nämnda undantag från yrkesmässighet görs och sålunda någon momsbeskattning inte sker.[356] Departementschefen förordade detta och ville även förtydliga i lagtexten att teatrarnas, idrottsföreningarnas och museernas försäljning av program och kataloger inte skall anses yrkesmässig.[357]

Notera att förevarande undantag från yrkesmässighet även omfattar annonsinföring, men sannolikt inte annonsackvisition.

Genom införandet av NML (jfr under SOU 1992:6 i kapitel 14) den 1 juli 1994 ändras förevarande undantag rent lagtekniskt från att vara ett undantag från yrkesmässigheten till att utgöra ett undantag från momsplikten.

---

[352] Jfr SRN maj 1993.
[353] [205] Jfr SRN augusti 1993.
[354] Jfr punkt 11 av anvisningarna till 8 § ML och Prop 1989/90:111 sid 95.
[355] Jfr åttonde stycket punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML.
[356] Jfr Prop 1973:163 sid 105.
[357] Jfr Prop 1973:163 sid 128.

Doktorsavhandlingar

Tidigare undantogs från momsplikten tryckta doktorsavhandlingar på i princip samma sätt som medlemsblad.[358] Undantaget som infördes genom regeringsbeslut upphävdes, i likhet med övriga regeringsbeslut, den 1 januari 1991.[359]

6.2.6 *Vård*[360]

Från momsplikt undantas sjukvård, tandvård och social omsorg.

På nämnda områden gällde från och med den 1 januari 1991 RSVs rekommendationer RSV Im 1991:1. Nämnda rekommendationer ersattes den 1 maj 1992 av RSV Im 1992:2 på grund av då genomförda lagändringar för ifrågavarande områden. Den viktigaste förändringen består i att från och med den 1 maj 1992 gäller undantag från momsplikt på de olika områdena även för en underentreprenör, under förutsättning av att undantag hade förelegat om denne varit vårdansvarig i stället för huvudmannen. Genom en regeringsrättsdom den 1 februari 1993[361] har för övrigt konstaterats att detta skulle gälla redan från och med införandet av reglerna den 1 januari 1991, alltså även före den 1 maj 1992 (mera härom nedan). Rekommendationen RSV Im 1992:2 ersattes den 1 juli 1993 av RSV Im 1993:6. Detta föranleddes främst av införandet den 1 juli 1993 av undantag från momsplikt för medicinskt betingad fotvård.

Sjukvård

Ett undantag från momsplikt för *sjukvård* bör enligt förarbetena omfatta sådan vårdverksamhet som ligger inom de allmänpolitiska målsättningarna för vilka typer av vård som bör ha stöd från samhället. Vidare undantas områden som i väsentlig omfattning påverkar den allmänna sjukförsäkringen. Undantaget skall inte nå så långt att det träffar skönhetsvård, allmän rekreation o.d.[362] Undantaget för sjukvård omfattar inte vård av djur (jfr avsnitt 6.2.8).

Med skattefri sjukvård förstås åtgärder för att medicinskt förebygga (profylax), utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsbörd. För undantag förutsätts emellertid att sjukvården

1. tillhandahålls av sjukhus eller annan inrättning som drivs av det allmänna eller av inrättning som avses i 1 § stadgan (1970:88) om enskilda vårdhem m.m. (institutionell vård) eller

2. berättigar till sjukvårdsersättning enligt 2 kap. 5 § lagen om allmän försäkring, AFL, eller

3. tillhandahålls av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården.

---

[358] Jfr Prop 1973:163 sid 128.
[359] Jfr punkt 4 i SFS 1990:577.
[360] Jfr 8 § 1) och punkterna 1, 2 och 3 av anvisningarna till 8 § ML.
[361] Jfr RR-dom mål nr 758–1992.
[362] Jfr Prop 1989/90:111 sid 106 och 107.

4. Med sjukvård jämställs dessutom från och med den 1 juli 1993 medicinskt betingad fotvård.[363]

Om den som säger sig bedriva sjukvård inte omfattas av någon av nu nämnda punkter, föreligger inte grund för undantag från moms.

Undantaget för *institutionell vård* omfattar vård tillhandahållen vid sjukhus eller andra inrättningar som drivs av det allmänna, av enskild efter särskilt tillstånd eller av annan med motsvarande vårdverksamhet. Skattefriheten omfattar inte sådana hälsohem som närmast fungerar som pensionat eller rekreationsanläggningar med friskvård och kostomläggning på programmet. För denna typ av hälsohem gäller lagen om hotell- och pensionatsrörelse (jfr även avsnitt 6.2.2.3). I framtiden kan sådana hälsohem komma att omfattas av stadgan om enskilda vårdhem m.m. Emellertid skall om så sker ändå momsplikt gälla för dessa även fortsättningsvis enligt departementschefen.

Enligt 2 kap. 5 § AFL har försäkringskassan en lista över de läkare och sjukgymnaster för vilkas behandling *sjukvårdsförsäkringen* träder in och momsfrihet således råder.

Även om sjukvårdsersättning inte utgår gäller alltså enligt punkt 3 ovan skattefrihet för sjukvård som tillhandahålls av särskilt legitimerad: läkare, tandläkare, sjuksköterskor, barnmorskor, sjukgymnaster, logopeder, psykologer och psykoterapeuter.[364] Från början efter momsreformen 1991 uttalade RSV att när det gäller sjuksköterskor, sjukgymnaster och logopeder fick dessa inte självständigt bedriva sjukvård; ordination från läkare eller läkares överinseende skulle krävas för att vården skulle anses momsfri.[365] Genom nya rekommendationer upprätthålls inte detta krav från och med den 1 maj 1992.[366] Numera fakturerar således inte t.ex. en legitimerad sjuksköterska moms oavsett om hon arbetar under läkares överinseende eller ej. Det viktiga är att hon agerar inom ramen för sin legitimation. Genom att man knyter an till vårdbegreppet upprätthålls vidare gränsen mot skattepliktig försäljning av glasögon o.d. Även om särskild legitimation krävs för glasögonoptiker är det inte fråga om sjukvård i förevarande mening.[367] RSV uttalade därför från början efter momsreformen 1991 att glasögonoptiker är momspliktiga för såväl synprovning som försäljning av glasögon, oavsett vem som står för kostnaden för glasögonen eller synprovningen.[368] Regeringsrätten beslutade emellertid den 21 juni 1993 (RR-dom mål nr 2846–1992) att synundersökning utförd av legitimerad optiker, utan samband med försäljning av glasögon eller andra synhjälpmedel, utgör momsfri sjukvård. RSV förenar sig härmed i nya rekommendationer,[369] men hävdar att momsplikt även fortsättningsvis skall föreligga för synundersökning som utförs i samband med försäljning av

[363] Jfr sista meningen första stycket punkt 1 av anvisningarna till 8 § ML; SFS 1993:642; Prop 1992/93:190 sid. 15.
[364] Jfr Prop 1989/90:111 sid 107.
[365] Jfr avsnitt 2.4 i RSV Im 1991:1.
[366] Jfr avsnitt 2.4 i RSV Im 1992:2 och i RSV Im 1993:6.
[367] Jfr Prop 1989/90:111 sid 191.
[368] Jfr avsnitt 2.4 i såväl RSV Im 1991:1 som RSV Im 1992:2.
[369] Jfr avsnitt 2.4 i RSV Im 1993:6.

synhjälpmedel. Synundersökningen anses då utgöra ett underordnat led i försäljningen av momspliktiga varor (glasögon, kontaktlinser etc). RSV pekar på att psykoterapeuter och psykologer som bedriver vårdverksamhet utan särskild legitimation inte omfattas av momsfriheten. Detsamma gäller andra yrkesgrupper, som visserligen kan ha kompetensbevis men saknar särskild legitimation som här avses. I sistnämnda hänseende kan också nämnas att skatteutskottet under våren 1991 avstyrkt motioner om momsfrihet för bl.a. fotvård och naprapatverksamhet.[370] För fotvården har dock frågan senare tagits upp i en utredning (jfr under SOU 1992:121 i kapitel 14) som medfört ny lagstiftning. Som ovan nämnts gäller från och med den 1 juli 1993 undantag från momsplikt för s.k. medicinskt betingad fotvård. Notera att man från och med den 1 januari 1994 inte längre har med skrivningen under punkt 2 ovan i lagtexten. Man har redigeringsmässigt lyft ut texten om att vård som berättigar till sjukvårdsersättning är sjukvård. Det medför dock ingen ändring i sak, eftersom sådan vård ändå ges av någon med särskild legitimation och som således är momsbefriad redan på den grunden.[371]

> Med medicinskt betingad fotvård avses fotvård som utförs efter indikation som motiverar särskilda fotvårdsinsatser. Fotvård som innefattar något moment av skönhetsvård eller som tillhandahålls för att öka det allmänna välbefinnandet omfattas inte av undantaget. Det är sålunda enbart sådan fotvård som är föranledd av fotåkomma eller som ges på grund av t.ex. nedsatta kroppsfunktioner som omfattas av undantaget från momsplikt. Exempelvis undantas från momsplikt fotvård som ges för att undvika komplikationer vid diabetes, ledgångsreumatism, psoriasis, vissa cirkulations- och hudsjukdomar m.m..[372] Notera att undantaget från momsplikt för medicinskt betingad fotvård gäller utan krav på någon särskild legitimation hos den som bedriver fotvården. Denne behöver ej heller vara verksam vid någon institution och fotvården behöver inte heller berättiga till sjukvårdsersättning för att den skall anses som momsfri.

Föreligger momsfrihet för legitimerade personer gäller detta oavsett om deras verksamhet bedrivs som enskild näringsverksamhet eller t.ex. i bolagsform.[373]

> RSV rekommenderar att med sjukvård i förevarande sammanhang skall förstås medicinska åtgärder som tillhandahålls av någon som är behörig därtill enligt lagen om behörighet att utöva yrke inom hälso- och sjukvården m.m. Åtgärderna skall tillhandahållas inom ramen för legitimationen och stå i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet. Alternativvård och vad som faller under kvacksalverilagen är således inte momsfri sjukvård.
>
> Som exempel på momsfria sjukvårdsåtgärder nämner RSV vaccinationer, akupunktur i smärtlindrande syfte, allmän hälsoundersökning, mammografi, läkarkonsultationer per telefon, samtalsstöd vid relationsstörningar, alkoholtest och andra rättsmedicinska undersökningar.
>
> Exempel på sådant som inte omfattas av momsfriheten är enligt RSV: allmän kostrådgivning eller en psykologs handledning av och stöd åt vårdpersonal i deras yrkesutövning. Momsplikt föreligger också för sådana bedömningar och utlåtanden i

[370] Jfr 1990/91:SkU18 sid 1.
[371] Jfr SFS 1993:1647 och Prop 1993/94:75 sid 97.
[372] Jfr avsnitt 2.1.3 i RSV Im 1993:6 och Prop 1992/93:190 sid. 15.
[373] Jfr Prop 1989/90:111 sid 191.

exempelvis körkorts- eller pensionsfrågor som grundas på analyser av andra läkares intyg eller journaler, vilket närmast utgör administrativa/konsultativa åtgärder.

Med sjukvård avses sålunda profylaktiska, utredande och behandlande åtgärder mot sådana "åkommor" som kan sägas utgöra avvikelser i den normala livsföringen.

Momsfriheten omfattar endast sjukvården som sådan. Före den 1 maj 1992 omfattade den enligt RSVs uppfattning endast varor och tjänster som tillhandahölls vårdtagaren direkt av vårdgivaren. Kravet på direkt tillhandahållande från vårdgivaren till vårdtagaren (patienten) ansågs innebära att vårdande underentreprenörer inte omfattades av momsfriheten.

Den 1 maj 1992 infördes i momslagen uttryckligen undantag från momplikt för sjukvård även för vårdande entreprenör.[374] Skattefriheten för vårdande entreprenörs tillhandahållande gäller även i de fall uppdraget gått i flera led och alla leden i sig uppfyller kraven för momsfrihet.[375]

Rättsläget beträffande vårdande entreprenörer klarnade ytterligare den 1 februari 1993 genom att regeringsrätten avgjorde ett förhandsbesked[376] rörande frågan. Regeringsrätten bedömde att vårdande entreprenörer skall anses momsfria och den tolkningen får anses gälla från och med när bestämmelsen om momsfri sjukvård infördes den 1 januari 1991.

Regeringsrätten ansåg att det s.k. direktkravet får anses infört i förtydligande syfte och för att markera främst att utomstående underentreprenörer, som inom sjukvårdsinrättningar tillhandahåller varor och tjänster som inte ingår i vården, t.ex. kioskvaror, inte var undantagna från momsskyldighet. Direktkravet då det gäller själva vården får däremot enligt regeringsrätten anses vara uppfyllt om vården tillhandahålls en vårdtagare av en näringsidkare eller ett företag, som bedriver vården i en av näringsidkaren (företaget) självständigt bedriven verksamhet. I sådant fall saknar det enligt regeringsrätten betydelse om det vårdgivande företaget, vårdgivaren, utför vården för egen räkning såsom uppdragstagare eller såsom underentreprenör; momsfrihet föreligger i vilket fall som helst om förutsättningarna i övrigt för momsfri sjukvård är uppfyllda. Detsamma torde gälla, enligt vad nedan sägs i detta avsnitt, för varor och tjänster som tillhandahålls som ett led i vården.

Med vårdgivare förstås den näringsidkare, det företag, den institution eller den organisation i vars regi vården ges. Det är alltså t.ex. sjukhuset som organisation/institution som är vårdgivare i förhållande till patienten som vårdtagare. Anställda läkare, sjuksköterskor etc är alltså inte vårdgivare i momslagens mening, och givetvis är de inte heller vårdande entreprenörer.

Liksom tidigare krävs för momsfrihet att varor och tjänster skall tillhandahållas som ett led i vården. Momsfrihet föreligger således inte för den som inte är vårdgivare och som tillhandahåller varor och tjänster direkt till patienter på t.ex. ett sjukhus.[377] Vidare omfattar skattefriheten inte varor och tjänster som tillhandahålls en patient efter dennes fria val, även om tillhandahållandet sker av vårdgivaren eller vårdande entreprenör; det är ju i

[374] Jfr punkt 12 av anvisningarna till 8 § ML; SFS 1992:190.
[375] Jfr avsnitt 2.5.1 i RSV Im 1992:2 och i RSV Im 1993:6.
[376] Jfr RR-dom mål nr 758–1992.
[377] Jfr Prop 1989/90:111 sid 108 och 190.

sådant fall inte fråga om ett tillhandahållande som ett led i vården. Försäljning från en sjukhuskiosk eller cafeteriaverksamhet är således momspliktig även när den sker till patienter. Detsamma gäller hårvård som inte ingår som ett led i själva sjukvården. Att skattefriheten förutsätter att "säljare" respektive "köpare" är vårdgivare/vårdande entreprenör respektive vårdtagare i förhållande till varandra medför att momsplikt föreligger för vårdgivarens/vårdande entreprenörens tillhandahållande åt andra än vårdtagaren. Mat som tillhandahålls patienten som en integrerad del av vården blir således momsfri, medan vad som i kiosker, restauranger, frisörinrättningar eller liknande tillhandahålls anställda eller besökande omfattas av momsplikt. Detta innebär också att personalserveringar (jfr avsnitt 6.4.3.1) på sjukhus är momspliktiga.[378]

Momsfrihet föreligger även för kontroller eller analyser av prov som tillhandahålls vårdgivaren – dvs. inte direkt till patienten – men som kan sägas utgöra ett led i sjukvården. Om vårdgivaren (eller den vårdande entreprenören) tar ett blodprov från patienten och lämnar det för analys till ett utomstående laboratorium, blir laboratoriets analys momsfri trots att laboratoriet inte är vårdgivare (eller vårdande entreprenör) i förhållande till patienten. Med denna särbestämmelse åstadkoms konkurrensneutralitet mellan vårdgivarens (eller vårdande entreprenörens) egna laboratorieverksamhet och vårdgivarens (eller vårdande entreprenörens) upphandling av tjänster från fristående laboratorier.[379] Nu avsedda undantag gäller t.ex. analys av blod eller röntgenbilder. Med prov avses materiellt ting.[380] Till skillnad från vad som gäller dentaltekniska laboratorier (se nedan under Tandvård i detta avsnitt) gäller inte undantag från momsplikt, när tjänster tillhandahålls mellan laboratorier som nu avses.

> Klinisk läkemedelsprövning, som läkemedelsföretag utför i samarbete med vårdgivaren, omfattas inte av undantaget beträffande kontroll eller analys av prov. Vid läkemedelsprövning tillhandahåller inte läkemedelsföretaget vårdgivaren någon tjänst, utan i stället är det fråga om att vårdgivaren uppbär ersättning från läkemedelsföretaget för tjänster som vårdgivaren tillhandahåller. Eftersom dessa tjänster tillhandahålls läkemedelsföretaget och inte en vårdtagare är det inte heller på den grunden en från skatteplikt undantagen sjukvårdstjänst. Vårdgivaren är alltså skattskyldig för uppburen ersättning.[381]

Läkemedel som utlämnas enligt recept eller säljs till sjukhus eller införs till landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning är kvalificerat undantagna från momsplikt (jfr avsnitten 6.2.5 och 6.5.2).[382] Härvidlag kan noteras att ett apotek inte drabbas av problem med s.k. blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4.1). Beträffande den receptbelagda omsättningen medges ju avdrag för ingående moms, trots att någon utgående moms inte debiteras (jfr avsnitt 6.5.2), och för övrig omsättning torde momsplikt föreligga utan un-

[378] Jfr Prop 1989/90:111 sid 107 och 108.
[379] Jfr Prop 1989/90:111 sid 191 och 192.
[380] Jfr avsnitt 2.5.4 i RSV Im 1993:6.
[381] Jfr avsnitt 2.5.4 i RSV Im 1993:6.
[382] Jfr 8 § 14) ML.

dantag. Graviditetstest vid apotek omfattas inte av undantaget från momsplikt avseende kontroll eller analys av prov, eftersom tjänsten inte tillhandahålls vårdgivaren.[383]

Momsfrihet förelåg före den 1 maj 1992 för sjuktransporter utförda med därför särskilt inrättade fordon (ambulanser och vissa taxibilar).[384] Från och med den 1 maj 1992 momsbeskattas dock sjuktransporterna, och efter den lägre momssatsen om 18 % (21 % fr.o.m. 1/1 1993 och 12 % fr.o.m. 1/7 1993), jfr avsnitt 6.2.5. Eftersom sjuktransporter jämställs med personbefordran träffas inte ambulanser etc av avdragsförbudet för personbilar (jfr avsnitt 7.4), om de förvärvas av den som (yrkesmässigt) bedriver sjuktransporterna. Dessutom får vederbörande av samma skäl lyfta moms fullt ut – dvs. utan begränsningen till 50 % (jfr avsnitt 10.2) som annars gäller – vid hyra av ambulans, som går som personbil.[385]

> För avdragsrätt för ingående moms vid förvärv av en ambulans förutsätts givetvis att förvärvet sker av någon som yrkesmässigt tillhandahåller sjuktransporter. Det kan i och för sig ifrågasättas om kravet på yrkesmässighet kan anses uppfyllt för landstingens del. RSV har emellertid uttalat att när transporter även utförs åt andra landsting skall kravet på yrkesmässighet anses uppfyllt.[386]

För vård som ges i samband med ambulanstransporter gäller enligt RSV[387] följande. Transporttjänsten är alltid momspliktig och ses inte som ett led i vården då vården inte kan anses befrämjas av själva transporten. Ges vården i ambulansen av någon med legitimation att självständigt utföra sjukvård är det fråga om momsfri sjukvård, om vården ges inom ramen för legitimationen.

> Om ett vårdföretag dels utför själva ambulanstransporten, dels låter en av sina legitimerade sjuksköterskor följa med föreligger ett momspliktigt (transporten) och ett momsfritt (vården) tillhandahållande, varvid vederlaget skall delas upp efter skälig grund (jfr avsnitt 6.2.1.1). Om sköterskan ger vård som inte omfattas av hennes legitimation, blir hela tjänsten momspliktig. Vårdtjänster av "enklare" slag som ambulansföretaget tillhandahåller bör enligt RSV ses som underordnade transporttjänsten, och således också omfattas av den tillämpliga reducerade momssatsen. Detta torde vara det normala när både momspliktiga vårdtjänster och ambulanstransporter tillhandahålls. (I andra fall med momspliktig vård – dvs. när vård i allmänhet ges, men rekvisiten för momsfrihet inte uppfylls – beskattas vårdtjänsten givetvis enligt den generella momssatsen om 25 %.) RSV uttalar att när ambulansen inköps för den momspliktiga transportverksamheten föreligger avdragsrätt för den ingående momsen. Företaget behöver alltså inte återföra åtnjutna avdrag på grund av att momsfri vård ges i samband med transporterna och uttagsbeskattas ej heller härför.

I sammanhanget kan även nämnas att organ, blod eller modersmjölk från

---

[383] Jfr avsnitt 2.5.4 i RSV Im 1993:6.
[384] Jfr Prop 1989/90:111 sid 191 och avsnitt 2.5.3 i RSV Im 1991:1.
[385] Jfr avsnitt 2.5.3 i RSV Im 1992:2 och i RSV Im 1993:6.
[386] Jfr RSVs skrivelse Dnr 30084–91/D29.
[387] Jfr RSVs skrivelse Dnr 43178–92/900.

människa inte utgör momspliktiga varor.[388] Den som säljer en hjärtklaff från en människa till ett sjukhus för intransplantering gör det momsfritt, medan en hjärtklaff från ett djur är momspliktig.

Tandvård

Med tandvård avses åtgärder för att förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan. RSV tolkar bestämmelsen sålunda att med tandvård skall förstås åtgärder som berättigar till tandvårdsersättning eller i övrigt ligger inom ramen för behörigheten att utöva tandvårdsyrket.[389] Från och med den 1 maj 1992 gäller undantag från momsplikt inte bara för legitimerade tandläkare, utan även för legitimerade tandhygienister.[390] I likhet med vad som gäller för sjukvård avser undantaget inte vård av djur (jfr avsnitt 6.2.8).

Momsfriheten gäller för alla varor och tjänster som tillhandahålls som ett led i tandvården. På motsvarande sätt som för sjukvård gäller undantag även i underentreprenörssituationerna, dvs. för (tand)vårdande entreprenör. Skattefrihetens räckvidd överensstämmer således i princip med skattefriheten för sjukvård.[391] Även om ovan nämnda regeringsrättsdom den 1 februari 1993 gällde sjukvårdstjänster utförda av vårdande entreprenörer, finns det ingen anledning att anta att resulatet skulle blivit annorlunda om saken gällt tandvård.

Vidare gäller momsfrihet för *dentaltekniska produkter och tjänster* avseende sådana oavsett om produkten eller tjänsten tillhandahålls vårdgivaren, dentaltekniker eller patienten. Beträffande tandvård föreligger – till skillnad från vad som gäller beträffande sjukvård – undantag även för tillhandahållanden mellan (dentaltekniska) laboratorier. RSV uttalar att med tillhandahållande inte avses import. Vidare rekommenderar RSV att med dentaltekniska produkter skall avses av dentaltekniker bearbetade produkter, exempelvis tandbryggor och proteser.[392] När det gäller kontroll och analys av prov som tagits som ett led i tandvården föreligger, till skillnad från vad som gäller vid sjukvård enligt ovan, inte undantag från momsplikt. Enligt NML som införs den 1 juli 1994 föreligger dock momsfrihet även för kontroll och analys av prov som tagits i samband med tandvård.[393]

Även om användandet av tandborste och tandkräm förebygger hål i tänderna, är sådana produkter momspliktiga. De utgör för det första inte dentaltekniska produkter i momslagens mening, och även om försäljningen sker av tandläkaren eller tandhygienisten, torde sådana produkter inte anses utgöra varor tillhandahållna som ett led i själva tandvården.[394] Möjligen skulle, enligt min mening, nämnda personers försäljning av specialtandborstar o.d. som är

[388] Jfr 8 § 15) ML.
[389] Jfr avsnitt 3.1.1 i RSV Im 1993:6.
[390] Jfr avsnitt 3.1.1 i RSV Im 1992:2 och i RSV Im 1993:6.
[391] Jfr Prop 1989/90:111 sid 192.
[392] Jfr avsnitt 3.2.2 i RSV Im 1993:6.
[393] Jfr Prop 1993/94:99 sid 151 och 152.
[394] Jfr avsnitt 3.2 i RSV Im 1993:6.

speciellt framtagna för patientens särskilda behov undantas. I sådant fall skulle inte någon snedvriden konkurrenssituation gentemot livsmedelsaffärers och apoteks försäljning av "vanliga" tandborstar uppkomma.

Angående arbetsgivares förvärv av sjukvård och tandvård till sina anställda, se avsnitt 7.3.

Social omsorg

Med social omsorg avses offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, annan jämförlig social verksamhet och särskilda omsorger om psykiskt utvecklingsstörda. I privat regi krävs tillstånd från Socialstyrelsen och att verksamheten står under omsorgsnämndens tillsyn, när det är fråga om drivande av särskild omsorg om psykiskt utvecklingsstörda. Om så inte är fallet föreligger inte undantag från momsplikt. För övriga verksamheter (barnomsorg, äldreomsorg och annan jämförlig social verksamhet) krävs länsstyrelsens tillstånd och att verksamheten står under en speciell nämnds tillsyn, när de drivs i privat regi. Enligt socialtjänstlagen svarar respektive kommun för att nämnda omsorger finns. Emellertid föreligger alltså – med beaktande av vad nyss sagts om tillstånd för och tillsyn över verksamheter i privat regi – momsfrihet oavsett om själva verksamheten bedrivs i offentlig eller privat regi.[395]

I två förhandsbesked (som överklagats av RSV) har dock skatterättsnämnden (den 27 januari 1994) inte ansett att tillstånd från länsstyrelsen har någon avgörande betydelse för frågan om momsfri social omsorg skall anses föreligga. I det ena fallet[396] var det fråga om en förening med tillstånd från länsstyrelsen som drev sommargårds- och lägerverksamhet för barn. Momsfri social omsorg ansågs inte föreligga, eftersom barnens vistelse på lägret inte hade föregåtts av någon individuell behovsprövning. I det andra fallet[397] handlade det om ett bolag som med tillstånd från länsstyrelsen drev ett familjevårdshem. I det fallet ansåg skatterättsnämnden att momsfri social omsorg förelåg, eftersom en individuell behovsprövning föregick missbukares och kriminellas placering på hemmet. Gemensamt för de båda fallen var alltså att skatterättsnämnden inte ansåg att tillstånd från länsstyrelsen eller annan myndighet att bedriva viss verksamhet skulle tillmätas någon avgörande betydelse i momshänseende. Detta strider mot RSVs uppfattning, varför RSV också har överklagat de båda beskeden till regeringsrätten (något avgörande föreligger inte ännu).

Liksom beträffande sjukvård sammanfaller momsfriheten med själva omsorgstjänsten; undantaget omfattar alla varor och tjänster som den som bedriver omsorgen tillhandahåller åt omsorgsmottagaren som ett led i den sociala omsorgen.[398] Liksom beträffande sjukvård och tandvård gäller undantag för vårdande entreprenör även på den sociala omsorgens område.[399]

[395] Jfr Prop 1989/90:111 sid 108 och RSV Im 1993:6.
[396] Jfr SRN den 27 januari 1994.
[397] Jfr SRN den 27 januari 1994.
[398] Jfr Prop 1989/90:111 sid 109.
[399] Jfr avsnitt 4.2.1 i RSV Im 1993:6.

RSV rekommenderar[400] att vård vid ett ålderdomshem, liksom vid andra institutionella vårdformer som t.ex. gruppboende, i sin helhet bör betraktas som social omsorg. Tjänster som tillhandahålls vid ett servicehus bör däremot inte ses som social omsorg. Dessa båda boendeformer skiljer sig bl.a. när det gäller debitering och servicegrad. Ett ålderdomshem är en institutionell vårdform medan hyresgästen i servicehuset själv har hyreskontrakt med fastighetsägaren och bestämmer servicegraden efter fritt val. Även hyresgäster vid ett servicehus kan ta emot social omsorg efter individuell behovsprövning, t.ex. service från hemtjänsten eller färdtjänst. Problem med s.k. blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4.1) kan sålunda uppkomma om t.ex. ett privat institut driver hem med dels ålderdomshemsavdelning (momsfri), dels servicehusavdelning (momspliktig).

> RSV uttalar vidare att momsfriheten omfattar individuellt behovsprövad service, t.ex. städning, matinköp, tvätt, snöskottning eller hemkörd färdiglagad mat som kommunen tillhandahåller. Vad som tillhandahålls olika kategorier utan individuell behovsprövning bör inte omfattas av skattefriheten. Det innebär att service i form av matserveringar för hyresgäster vid servicehus eller för kommunens pensionärer i skolmatsalar inte är momsfri. Detsamma gäller andra varor och tjänster som säljs med pensionärs- eller ungdomsrabatt. Skattepliktiga varor och tjänster som tillhandahålls omsorgstagare efter fritt val bör inte heller omfattas av momsfriheten, t.ex. försäljning från kiosk och cafeteria eller hårvård vid vårdhem. I enligt med vad ovan sagts bör alltså skattefriheten, i likhet med vad som gäller för sjuk- och tandvård, endast omfatta vad som tillhandahålls omsorgstagarna, inte vad som tillhandahålls andra. Servering i personalmatsalar eller försäljning av terapialster bör därför anses utgöra momspliktiga tillhandahållanden. Skattefriheten omfattar vidare enbart vad som tillhandahålls av den som är att betrakta som omsorgsgivare eller av den som är vårdande entreprenör. Som omsorgsgivare betraktas även den på vilken hela omsorgsansvaret överlåtits.

RSV rekommenderar även att den färdtjänst som kommunen tillhandahåller färdtjänstberättigade är social omsorg. Den ersättning som kommunen tar ut av resenären är därför momsfri. Den ersättning som transportföretaget uppbär är däremot i sin helhet momspliktig, oavsett om ersättningen kommer från resenären eller kommunen.

Enligt vad ovan sagts är kommunal och privat barnomsorg momsfri. För att bedriva privata dagbarnhem och föräldrakooperativ daghemsverksamhet fordras tillstånd av länsstyrelsen. Tillståndsgivningen har i vissa fall överlåtits på kommunen. Enligt RSVs uppfattning är daghemsverksamhet enligt vad nu sagts momsfri.[401]

Internt har RSV uttalat att sådan verksamhet som sker i enlighet med lagen om stöd och service till vissa funktionshindrade utgör momsfri social omsorg. Sådan assistansverksamhet föregås av en strikt individuell behovsprövning, varvid sådana inslag som städning etc skall vara underordnade omsorgsbehovet.

---

[400] Jfr avsnitt 4.2 i RSV Im 1993:6.

[401] Jfr RSVs skrivelse Dnr 38920–92/900.

Servicelägenhet/gruppbostad kontra stadigvarande bostad

En kommun har i och för sig avdragsrätt för ingående moms för all sin verksamhet oavsett om den är momspliktig eller ej (jfr avsnitt 6.3.2.2), men träffas ändock av de särskilda avdragsförbuden (jfr kapitel 7 och ang. förhyrning av personbil avsnitt 10.2) – däribland förbudet mot avdrag för ingående moms som belöper på stadigvarande bostad (jfr avsnitt 7.2). Vidare gäller att en fastighetsägare som hyr ut lokal till en kommun (eller staten) kan frivilligt inträda i momssystemet oavsett den momsmässiga statusen på den verksamhet som kommunen bedriver i lokalerna (jfr avsnitt 6.2.2.1). Vad nu sagts kan skapa momsmässiga problem vid behandlingen av servicelägenheter och gruppbostäder som drivs av en kommun.

Den 29 april 1993 avgjorde regeringsrätten[402] frågan om servicelägenheter och gruppbostäder skall anses omfattas av avdragsförbudet för ingående moms avseende förvärv för stadigvarande bostad (jfr avsnitt 7.2). Domen får anses äga giltighet från och med den 1 januari 1991, och innebär i korthet att avdragsförbudet för stadigvarande bostad träffar kommunen för servicebostäder och gruppbostäder för exempelvis senildementa, om de inte på något avgörande sätt skiljer sig från vanliga hyreslägenheter. Om socialförvaltningen i kommunen tecknar hyreskontrakt med vårdtagaren själv eller god man för denne som med vilken hyresgäst som helst, spelar det ingen roll om lägenheten är särskilt handikappanpassad eller belägen inom en avdelning som låses – avdragsförbudet gäller ändå. Avdragsförbudet träffar även t.ex. lägenhetsförråd, men inte särskilda utrymmen för vårdpersonalen.

Från och med nämnda dom kan kommunen inte göra avdrag för ingående moms på hyran avseende servicelägenheter och gruppbostäder som nu avses. Om hyresvärden sålunda frivilligt inträtt i momssystemet före domen i fråga och därför fakturerar kommunen med moms, måste denne fortsätta med detta även efter domen. Hyresvärden kan inte frivilligt gå ur momssystemet, utan en sådan ändring måste ske genom beslut av skattemyndigheten.

Jämför i detta sammanhang även vad som sägs under SOU 1993:75 i kapitel 14 angående en eventuellt slopad rätt den 1 januari 1995 för kommuner att dra moms även på förvärv till momsfri verksamhet. Härvidlag erinras också om vad ovan sagts: nämligen att t.ex. ålderdomshemsverksamhet är momsfri och att servicehusverksamhet är momspliktig. Om *lagändringen* för kommuner genomförs den 1 januari 1995 kan en fastighetsägare som frivilligt inträtt i momssystemet för uthyrning till kommuns ålderdomsverksamhet (momsfri) avregistrera sig. Däremot saknas fortfarande lagstöd för avregistrering om uthyrningen sker till kommuns servicehusverksamhet (momspliktig) fastän detta vore önskvärt på grund av vad ovan sagts om avdragsförbud för t.ex. servicelägenhet som bedöms utgöra stadigvarande bostad. Möjligen skulle det vara en framkomlig väg i sistnämnda fall (om man t.ex. genom en förhandskontroll vet att skattemyndigheten kommer att avslå en ansökan om avregistrering) att ansöka hos RSV om befrielse från skattskyldighet (jfr avsnitt 15.2.1), innan man ansöker hos skattemyndigheten om avregistrering. Skulle detta inte gå och man överklagar (jfr avsnitt 15.2.3) ett avslagsbeslut till länsrätten, vore det i vart fall ett argument så gott som något att åberopa förutsättningsläran; det måste för myndigheten klart framstå att fastighetsägaren *frivilligt* inträtt i momssystemet under förutsättningen att den momspliktiga hyresgästen (kommunen) skulle ha avdragsrätt, och denna förutsättning eliminerades genom ovan nämnda dom för t.ex. en servicelägenhet som inte på något avgörande sätt skiljer sig från en vanlig hyreslägenhet.

Oavsett om en avregistrering avser en fastighet som hyrs ut till kommuns momsfria eller momspliktiga verksamhet "räddas" inte situationen av att det den 1 juli 1994 genom införandet av NML införs regler som ej stipulerar återföring av gjorda

[402] Jfr RR-dom mål nr 2160–1992.

momsavdrag (jfr avsnitt 6.5.3.1) om verksamheten i de uthyrda lokalerna inte längre medför momsskyldighet och avdragsrätt eller återbetalningsrätt (jfr avsnitt 2.1) på grund av *lagändring* (jfr under Offentlig verksamhet under SOU 1993:75 i kapitel 14). Vad ovan sagts om stadigvarande bostad beträffande servicelägenheter/gruppbostäder som bedömts utgöra stadigvarande bostäder i momslagens mening innebär ju ett klarläggande av rättsläget genom dom och inte genom lagändring. Till den del avdrag för ingående moms skett för förvärv till sådan stadigvarande bostad skall momsen alltså höjas (dvs. ingående momsen reduceras och alltså inte "återföras") i motsvarande mån för respektive period varunder för högt avdrag företagits (och detta givetvis oavsett huruvida avregistrering från moms sker eller ej). En dylik höjning kan alltså "drabba" såväl fastighetsägaren som hyresgästen (kommunen), i vart fall avseende avdrag som skett efter ovan nämnda dom (den 29 april 1993).

I sammanhanget kan nämnas att RSV i en skrivelse den 6 december 1993[403] uttalat att en fastighetsägare som beviljats frivilligt inträde för uthyrning av bostadsfastighet till kommun inte skulle träffas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad. Detta hjälper emellertid inte kommunen som ju träffas av avdragsförbudet beträffande moms som fastighetsägaren debiterar. Skrivelsen verkar för övrigt dåligt underbyggd, eftersom det saknas stöd för att fastighetsägaren skulle undgå att träffas av avdragsförbudet (jfr under Rörelselokaler i avsnitt 6.2.2.1). Detta förstärks av att man i skrivelsen uttalar att fastighetsägaren inte skulle omfattas av den retroaktiva avdragsrätten beträffande byggkostnader, om fastighetsägaren tidigare har hyrt ut direkt till enskilda bostadshyresgäster. Detta strider mot vad som följer av analysen av den retroaktiva avdragsrätten under Retroaktiv avdragsrätt i avsnitt 6.2.2.1; skulle avdragsrätten omfatta även stadigvarande bostad så vore det ju ologiskt att betaga fastighetsägaren rätten till retroaktivt avdrag för byggkostnaderna. En sådan tolkning är möjlig först efter ikraftträdandet av NML den 1 juli 1994. Nämnda skrivelse bör alltså läsas med stor försiktighet.

Bostadsanpassningsbidrag

Kommunerna lämnar för övrigt s.k. bostadsanpassningsbidrag till enskilda personer med funktionshinder för anpassning därtill av deras bostäder. Det är emellertid kommunen som också i praktiken beställer och betalar vad som krävs för anpassningen av bostaden. Bidraget är den enskildes pengar, varför kommunen vid inköp av varor och tjänster som krävs för anpassningen av bostaden, får anses förvärva varorna och tjänsterna för den enskilde handikappades räkning. Därför har kommunen inte avdragsrätt för ingående moms avseende de förvärv som krävs för att anpassa bostaden till den enskildes funktionshinder, och som sker på grund av beviljat bostadsanpassningsbidrag. Bidraget i fråga kan alltså inte betalas ut exklusive moms, vilket vore möjligt om kommunen fick lyfta momsen på nämnda förvärv. Det sagda gäller även om förvärven avser dyrbara lyftanordningar etc och även om det avtalats att kommunen skall få överta en förvärvad vara när den enskilde inte längre behöver den.

6.2.7 *Utbildning*[404]

För utbildningstjänster föreligger ett generellt undantag från momsplikt.[405] Skattefriheten gäller huvudmannens (den utbildningsansvariges) direkta tillhandahållande (direktkravet) av varor och tjänster åt den som åtnjuter ut-

[403] Jfr RSVs skrivelse Dnr 25425–93/900.
[404] Jfr 8 § 2) och punkt 4 av anvisningarna till 8 § ML.
[405] Jfr Prop 1989/90:111 sid 109 och 110.

bildningen (eleven),[406] förutsatt att tillhandahållandet sker som ett led i utbildningen.[407] På utbildningsområdet har inte något undantag för underentreprenörer införts motsvarande det som gäller inom sjukvårdsområdet. I en dom (förhandsbesked) den 20 november 1992[408] befäste regeringsrätten denna inställning. I rättsfallet konstaterades att en person som bedrev utbildningsverksamhet i egen firma var momspliktig när han riktade sina tjänster till någon annan arrangör av utbildning. Vederbörande ansågs inte direkt tillhandahålla utbildningen till kursdeltagarna och var således momspliktig.

> Man skall dock hålla i minnet att domen om underentreprenörer på utbildningsområdet avkunnades innan motsvarande dom på sjukvårdsområdet togs av regeringsrätten (jfr avsnitt 6.2.6). Det är till synes ingen skillnad lagtextmässigt mellan utbildning och sjukvård i förevarande hänseende före den 1 maj 1992. Av denna anledning kan det på goda grunder antas att regeringsrätten mycket väl skulle kunna anse att en underentreprenör på utbildningsområdet undantas om själva verksamheten hos denne uppfyller kraven för att den skall anses utgöra momsfri utbildning. En förnyad prövning skulle vara välkommen, men till dess så sker får ändock gällande rätt på utbildningsområdet anses innebära att underentreprenörer momsbeskattas, dvs. att direktkravet upprätthålls där men inte på vårdens och omsorgens områden.
>
> I ytterligare ett avgörande (förhandsbesked) har skatterättsnämnden den 6 april 1993[409] ansett momsplikt föreligga till följd av att direktkravet inte varit uppfyllt. I fallet var det fråga om att sökanden anordnade en kurs för personal inom SJ (Statens järnvägar). Kursen anordnades och genomfördes i SJs lokaler. Uppläggningen och innehållet i kursen fastställdes efter diskussioner med bl.a. representanter för kursdeltagarna. Samma bedömning, dvs. momsplikt till följd av bristande direktkrav, gjorde skatterättsnämnden under 1993[410] beträffande ett handelsbolag som anlitades för militär polisutbildning. Myndigheterna som gav handelsbolaget uppdrag tillhandahöll nämligen litteratur, lokaler och annan för genomförandet nödvändig utrustning. I ett annat avgörande (förhandsbesked) av skatterättsnämnden under 1993[411] ansågs dock momsfri utbildning föreligga. Sökanden tillhandahöll ett standardutbud (se härvidlag även nedan i detta avsnitt) av kurser för fastighetsskötare som omfattade 38 veckor med 37 lektionstimmar per vecka. Vissa kursdeltagare valdes ut av Trygghetsstiftelsen som bekostade deras utbildning, men stiftelsen hade i övrigt inget inflytande över kursutformningen (direktkravet uppfyllt således).

Det förutsätts enligt vad ovan sagts för undantag från momsplikt att den utbildningsansvarige (skolan, kursinstitutet etc) själv tillhandahåller eleven varor och tjänster. Exempelvis föreligger alltså momsplikt för kurslitteratur som säljs till eleven av annan (t.ex. bokhandel) än den som direkt tillhandahåller utbildningen.

I likhet med vad som gäller på vårdområdet är den utbildningsansvarige skolan, institutet, företaget etc, inte den anställde läraren. Om en skola etc hyr ut en lärare till den som bedriver undervisning uppkommer momsplikt, eftersom skolan i fråga i det fallet inte själv lägger upp en kurs som uppfyller

---

[406] Jfr Prop 1989/90:111 sid 109 och 111.
[407] Jfr Prop 1989/90:111 sid 192.
[408] Jfr RÅ 1992 not 529.
[409] Jfr SRN den 6 april 1993.
[410] Jfr SRN oktober 1993.
[411] Jfr SRN augusti 1993.

kraven för skattefri utbilning och tjänsten i fråga dessutom inte tillhandahålls eleven direkt. Det är snarare fråga om att skolan genom läraren tillhandahåller den utbildningsansvarige en momspliktig konsulttjänst (jfr avsnitt 6.2.4 och även, angående uthyrning av arbetskraft, avsnitt 6.2.8).

Standardutbud kontra "skräddarsydd" utbildning

Utbildning är momsfri enligt RSV om den sker enligt ordinarie utbildningsprogram i kurskatalog eller liknande (standardutbud). Härvidlag accepteras viss anpassning av den erbjudna utbildningen till kundens behov och att den exempelvis genomförs för personalen hos en enda beställare.

Om däremot beställaren ställer upp en kravspecifikation som medför att utbildaren måste genomföra en individuell utbildning för beställarens personal anses utbildningsansvaret ligga hos beställaren själv och sålunda föreligger inte momsfrihet mellan utbildaren och beställaren. Huruvida en utbildning ingår i ett standardutbud från utbildarens sida eller om den är framtagen efter beställarens särskilda krav ("skräddarsydd") kan vara svårt att avgöra. Då bör enligt RSV övriga faktorer avgöra vem som har huvudansvaret för utbildningen. Ett tecken på att en utbildare också är utbildningsansvarig kan vara att (varorna och) tjänsterna tillhandahålls i hans lokaler. Andra omständigheter som tyder på hans utbildningsansvar är att han på egen hand bestämmer lektionstider, gör omdisponeringar etc, liksom att elever även från annat håll kan erbjudas att delta i undervisningen (jfr även nedan i detta avsnitt under Konsulttjänster/information/konferenser).[412]

Företags internutbildning

Utbildning kan alltså även anses ske i beställarens regi. Är beställaren t.ex. ett företag betraktas utbildningen då som en integrerad del av arbetsgivarens/företagets etc egentliga verksamhet. Om denna är momspliktig omfattar företagets avdragsrätt även ingående moms som belöper på utbildningsverksamheten, trots att någon utgående moms inte tas ut för utbildningen.[413] Det vill säga att t.ex. ett tillverkande företag kan lyfta momsen för sina inköp av kursmaterial etc till den egna verksamheten med utbildning av de anställda, medan t.ex. en bank inte kan göra motsvarande.

RSV uttalar att även företag eller organisation som inte har som huvudsaklig uppgift att tillhandahålla utbildning kan fungera som huvudman för utbildning, vilket överensstämmer med det nyss sagda. RSV säger vidare att ett aktiebolag i en koncern som primärt driver annan verksamhet kan t.ex. även tillgodose koncernens utbildningsbehov (jfr avsnitt 8.3). På samma sätt kan en idrottsförening vara huvudman för utbildning som arrangeras för föreningens medlemmar.[414]

[412] Jfr avsnitt 2.2 i RSV Im 1991:2.
[413] Jfr Prop 1989/90:111 sid 110.
[414] Jfr avsnitt 2.1 i RSV Im 1991:2.

Notera att om företaget som bedriver utbildning av den egna eller koncernens personal också har en utåtriktad utbildningsverksamhet föreligger i denna del inte någon avdragsrätt för ingående moms. Detta eftersom företaget i den delen av utbildningsverksamheten inte kan göra momsavdrag med hänvisning till företagets övriga (egentliga) och momspliktiga verksamhet. I sådant fall föreligger alltså en blandad verksamhet (jfr avsnitten 6.3.4 och 6.3.4.1). Se även fallet med moderbolags försäljning av dotterbolagsaktier i avsnitt 6.2.4.

Utbildning i samband med försäljning

Undantaget för utbildningstjänster omfattar inte sådan utbildning som säljare eller uthyrare anordnar i samband med tillhandahållande av momspliktig vara eller tjänst. Dylik s.k. systemförsäljning är momspliktig i sin helhet, t.ex. utgår moms även avseende utbildning som installatören (försäljaren/uthyraren) av en ADB-anläggning tillhandahåller kundens personal.[415]

Korrespondensutbildning kontra självstudier

Momsfrihet föreligger i allmänhet när ett korrespondensinstitut mot kursavgift tillhandahåller visst material för individuell korrespondens. Däremot föreligger momsplikt för försäljning av material för rena självstudier.[416]

Utbildning, definition

Vad avses då med själva begreppet utbildning i momssammanhang?

Med utbildning skall enligt förarbetena förstås "egentlig" sådan. En alltför vidsträckt tillämpning av undantaget skulle kunna leda till konkurrenssnedvridningar. Härvidlag skall en gräns främst dras mot momspliktiga konsulttjänster, men även mot andra momspliktiga tillhandahållanden. En momsfri utbildningstjänst skall därför anses föreligga endast om följande förutsättningar, vilka anges i förarbetena, är uppfyllda.[417]

1. Tjänsten skall avse en undervisande och systematisk presentation av ett ämne.

2. Detta ämne får inte ha en alltför allmän karaktär.

3. De förhållanden som belyses får inte vara isolerade företeelser utan skall utgöra en integrerad del av ett studieprogram.

4. De som åtnjuter tjänsten skall delta aktivt i undervisningen för att erhålla en viss kompetensnivå.

Enligt RSV innebär kravet på en undervisande och systematisk presentation att t.ex. informationsdagar, föreläsningsserier och liknande är momspliktiga. Här är oftast fråga om en mer eller mindre översiktlig redovisning av olika företeelser: ämnet har en så allmän karaktär att fråga inte är om utbildning, utan om s.k. envägskommunikation. Detta torde vara fallet även om tillfälle ges att ställa frågor.[418] Så kallade endagskurser torde enligt vad nu sagts inte

[415] Jfr Prop 1989/90:111 sid 110.
[416] Jfr Prop 1989/90:111 sid 110.
[417] Jfr Prop 1989/90:111 sid. 110.
[418] Jfr avsnitt 3.2.1 i RSV Im 1991:2.

omfattas av undantaget från momsplikt. Av de avgöranden i skatterättsnämnden och regeringsrätten som skett hittills går det dock inte att sätta någon exakt gräns angående hur många dagar en kurs måste omfatta för att det skall anses vara fråga om momsfri utbildning. Klart är i vart fall att en eller ett par dagar inte är tillräckligt. Även tre dagar har i ett förhandsbesked, som tagits av skatterättsnämnden under 1993,[419] ansetts otillräckligt. Kursen i fråga rörde sig om utbildning i körsång enligt s.k. Feldenkraispedagogik och omfattade 18 lektionstimmar under tre dagar. Överhuvudtaget tycks emellertid avgöranden på utbildningsområdet motiveras med att samtliga rekvisit för momsfrihet som uppställs i förarbetena (se 1–4 ovan) skall vara uppfyllda. I ett avgörande den 24 november 1992[420] uttalar skatterättsnämnden att s.k. viktväktarkurser främst är inriktade på att lära deltagarna en metod för viktminskning och att hjälpa och inspirera dem vid det praktiska utövandet av metoden, vilket inte ansågs uppfylla samtliga krav för momsfrihet. Regeringsrätten instämde i skatterättsnämndens bedömning att viktväktarkurserna är momspliktiga. Någon närmare gränsdragning mellan momsfri och momspliktig undervisning ges således inte av rättsfallet. Bedömningen har i stället varit övergripande och avsett hela kursen som sådan. Ej heller i andra fall går man närmare in på omfattning, karaktär, inriktning m.m. vad gäller gränsdragningsproblematiken. Här följer i vart fall några ytterligare avgöranden.

> I ett fall[421] bedömdes kurs i företagsekonomi uppfylla samtliga krav för att momsfri utbildning skulle anses föreligga. Kurser i beskattning, byråadministration och kundservice respektive i redovisningskonsultverksamhet ansågs däremot inte uppfylla kraven. Kursen i företagsekonomi skilde sig från de övriga i det att den var längre (över en vecka). De övriga kurserna varade endast mellan 2–5 dagar. I ett annat fall[422] prövades begreppet utbildning för kurser som avsåg förmedling av kunskap och utbildning från en person som behandlades som "medium". Kursen pågick under en arbetsvecka (fem dagar) och byggde på en modell av människan som mediet visar och avsåg att något klargöra verksamma förhållningssätt gentemot sig själv som individ och omgivningen som kollektivmiljö. Bl.a. landsting och företag utnyttjade kursen för personal i ledande ställning eller personalvårdande funktioner. Även här hänvisades till uttalandena i förarbetena (se 1–4 ovan), varvid samtliga förutsättningar för momsfrihet inte ansågs uppfyllda. Under 1992 bedömde skatterättsnämnden[423] att s.k. starta-eget-kurs inte heller uppfyllde samtliga i förarbetena uppställda krav för momsfrihet.

Samtliga steg i en utbildning som ges i flera steg (t.ex. som introduktionskurs med påbyggnadskurser) eller utbildningsomgångar bör enligt RSV ses som integrerade delar i utbildningsprogrammet. Det bör då förutsättas att delarna har ett inbördes samband och att det är fråga om utbildningsprogram som på

---

[419] Jfr SRN 1993.
[420] Jfr RÅ 1992 not 544.
[421] Jfr RÅ 1992 not 556.
[422] Jfr RÅ 1992 not 543.
[423] Jfr SRN 1992.

något sätt finns dokumenterade. Den omständigheten att en elev endast deltar i något av de steg som ingår i utbildningsprogrammet bör enligt RSV inte medföra att utbildningen till någon del förlorar sin karaktär av momsfri utbildning.[424]

Beträffande s.k. *fortbildning*, dvs. kurser och utbildningar som endast går ut på att vidmakthålla eller förbättra redan förvärvade kunskaper, bör de enligt RSV också anses uppfylla kravet på att utgöra en integrerad del av ett av utbildningsanordnaren tillhandahållet studieprogram. Om utbildningen därvid är av karaktären att den möjliggör viss uppföljning av hur eleven tillgodogör sig utbildningen, anses även kravet på viss kompetensnivå tillgodosett och sålunda momsfrihet föreligga. Ett exempel på sådan fortbildning är körlektioner åt någon som redan har körkort, men som ändå vill bättra på sina gamla kunskaper. Årligen eller på annat sätt återkommande träffar för viss yrkeskategori eller bransch som har till syfte att informera om t.ex. lagändringar eller modenytt är vanligen av mer informativ eller orienterande karaktär, varför de enligt RSV inte bör anses utgöra integrerade delar av ett studieprogram.[425]

Med momsfri utbildning avses inte endast utbildning som sker i regi av det allmänna skolväsendet eller undervisning vid universitet och högskolor. Momsfri utbildning kan också ges av institut, organisationer inom folkrörelserna (ABF t.ex.), företag etc och avse så vitt skilda ämnen som språk, ADB, matlagning, musik, vävning, ridning, tennis, skidåkning m.m.. Emellertid förutsätts för momsfrihet *aktivitet* från elevens sida. När det gäller praktiska ämnen, t.ex. matlagning, består aktiviteten i att eleven deltar i praktiska lektioner där mat tillagas. RSV uttalar att när det gäller teoretiska ämnen kan aktiviteten bestå i att det finns krav på inläsning av viss litteratur eller kursmaterial före eller under utbildningen. Ett annat tecken på aktivitet från elevens sida kan vara att utbildningen innehåller praktiska övningar, grupparbeten eller någon annan form av kunskapskontroll. Det krävs dock inte att samtliga nu nämnda moment ingår i utbildningen för att kravet på elevens aktivitet skall anses uppfyllt.[426]

RSV rekommenderar vidare att kravet på att den som deltar i undervisning skall erhålla viss kompetensnivå inte bör anses innebära att det fordras viss formell kompetens efter genomgången utbildning. Inte heller bör det krävas att utbildningen skall kunna verifieras med betyg, diplom eller dylikt. Kravet på kompetenshöjning får enligt RSV dock inte ställas alltför lågt. Deltagande vid t.ex. en informationsdag eller i en konferens innebär visserligen att ett visst mått av kunskaper inhämtas, men kunskapsförmedlingen i sådana sammanhang är mer av informativ eller orienterande karaktär och sålunda kan då inte utbildning i momslagens mening anses föreligga.

---

[424] [2]Jfr avsnitt 3.2.2 i RSV Im 1991:2.
[425] Jfr avsnitt 3.2.2 i RSV Im 1991:2.
[426] Jfr avsnitt 3.2.3 i RSV Im 1991:2.

Konsulttjänster, information, konferenser

Som framgått ovan anses inte *föreläsningar* och *information* utgöra momsfri utbildning. Även om man kan säga att deltagarna på en informationsdag "vet" mer än de gjorde dagen innan, är det inte fråga om utbildning i momslagens mening. Det föreligger inte något lärare–elev-förhållande med kunskapskontroller etc. På samma sätt är det med *konferenser* av olika slag. I sådana fall är det i stället fråga om *konsulttjänster* (jfr avsnitt 6.2.4) som är momspliktiga, såvida de inte undantas på någon annan grund.

Skattefriheten för utbildning omfattar alltså inte sådana företeelser som kan betecknas som konsulttjänster. Emellertid kan någon benämna sig "konsult" och ändå undantas från momsplikt, t.ex. om vederbörande faktiskt tillhandahåller utbildningstjänster som uppfyller kraven för undantag från momsplikt.

RSV rekommenderar att en tjänst, som har inslag av utbildning men som är anpassad (jfr ovan "skräddarsydd") till en förändring av ett företag eller annan organisation eller som innebär att utbildningen kombineras med någon form av problemlösning inom organisationen, inte bör anses utgöra en momsfri utbildningstjänst. I sådana fall är det fråga om tjänster som förvärvas av företag eller andra organisationer och momsplikt föreligger redan på den grunden att tjänsten inte tillhandahålls direkt till den som åtnjuter utbildningen (eleven) utan till beställaren (företaget/organisationen).

Utbildning kontra information (ett exempel)

Ett bolag tillhandahåller information för företags anställda om hur hjärt- och lungräddning går till. Information/föreläsningar kan också ges om hur avslappningsövningar skall gå till. Det kan även vara fråga om information om rökavvänjning på arbetsplatsen. Informationen/föreläsningarna pågar ca 1–2 timmar under en dag hos kunden (företaget), och kan ske i samband med att företaget ger sina anställda annan information.

Det är inte fråga om sjukvård, eftersom tjänsten innebär information och inte exempelvis en allmän hälsoundersökning eller annan medicinsk åtgärd gentemot en patient. Det är inte heller fråga om utbildning i momslagens mening, eftersom tjänsten är av mera informativ karaktär och därför skall momsbeskattas.

Utbildning kontra handledning av personal (ett exempel)

Ett bolag skall arbeta med barnstugepersonal anställda hos kommun/landsting. Bolaget får ett uppdrag från kommunen/landstinget där personalen känner ett behov av hjälp med att lösgöra sin förmåga att arbeta med barnen. Det kan vara fråga om problem med visst/vissa barn i barnstugan. Bolaget går då in och arbetar/handleder personalgruppen i fråga, varvid bolaget aldrig arbetar direkt med barnet. Bolaget bedriver alltså inte någon omsorg gentemot barnet/barnen. Personalen har en viss grundutbildning, som dock kan befinnas otillräcklig för en viss situation.

Det kan vara på det viset att personalen i barnstugan inte relaterar adekvat till ett barns behov. Då analyserar bolaget problemet, och med sin expertis på

området kommer det med uppslag och idéer om hur man ser på ett barns behov, sett med utgångspunkt i barnets ålder, bakgrund etc. Bolaget vidareutbildar alltså personalen för situationer de inte lärt sig hantera i grundutbildningen. Bolaget tillhandahåller sålunda momsfri utbildning som bygger vidare på personalens i grundutbildningen redan förvärvade kunskaper.

Kursgårdar

Som framgår ovan föreligger momsfrihet för varor och tjänster som av den utbildningsansvarige tillhandahålls eleven som ett led i undervisningen. Kost och logi som tillhandahålls på en internatkurs är – i likhet med kurslitteraturen – momsfri.[427] Det är således inte bara själva utbildningen som är momsfri.

För den som driver en kursgård föreligger med hänsyn till vad nedan sägs momsfrihet endast om denne också är utbildningsansvarig. Om kraven på momsfri utbildning ej uppfylls är verksamheten momspliktig, eftersom inte enbart fastighetsupplåtelse tillhandahålls (se härvidlag även vad nedan sägs om sammansatta transaktioner).

Är så inte fallet (den som driver kursgården är inte utbildningsansvarig också) får man undersöka om momsplikt föreligger för varor och tjänster som tillhandahålls av den som driver kursgården. Enbart upplåtelse av fastigheten medför inte momsskyldighet (jfr avsnitt 6.2.2). Momsplikt föreligger emellertid t.ex. för varor och tjänster som tillhandahålls vid konferenser. Fastighetsägaren kan då frivilligt inträda i momssystemet (jfr avsnitt 6.2.1.1) för upplåtelse av byggnad på "kursgården" till någon som däri bedriver sådan konferensverksamhet.

Om fastighetsägaren också driver konferensverksamheten, skall, i stället för frivilligt inträde, obligatoriska regler tillämpas, och en uppdelning efter skälig grund ske av vederlaget med hänsyn till momsfritt (exempelvis fastighetsupplåtelsen) respektive momspliktigt tillhandahållande (administrativa tjänster, telefaxupplåtelse, kopieringsmöjligheter, servering etc), förutsatt att prestationerna är klart åtskiljbara (jfr avsnitt 6.2.8). Om prestationerna vid en dylik sammansatt transaktion (jfr avsnitt 6.2.2.6) inte är klart frånskiljbara, uppkommer fråga om vilken del av tillhandahållandet, fastighetsupplåtelsen eller konferensverksamheten, som är det huvudsakliga. Momsfrihet torde råda endast om ägaren av kursgården enbart står för fastighetsupplåtelsen. Tillhandahåller han dessutom tjänster och varor i konferensverksamheten bör fastighetsupplåtelsen endast anses utgöra ett underordnat led i densamma och sålunda föreligger momsplikt.

Till den del kursgården används i ren hotellverksamhet föreligger givetvis momsplikt (jfr avsnitt 6.2.2.3).

Även för konsulttjänster i övrigt, t.ex. uthyrning av lärare, föreligger momsplikt för innehavaren av kursgården.

Det sagda innebär att den som driver en kursgård kan drabbas av problem

[427] Jfr avsnitt 2.3 i RSV Im 1991:2.

med s.k. blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4.1) – i likhet med utbildare som även utför konsulttjänster.

6.2.8 *Övrigt*

Under I och IV i avsnitt 6.2.1.1 har pekats på den mångfald av momspliktiga tjänster som det nya tjänstebegreppet ger upphov till. På motsvarande sätt som varor av olika utföranden kan tillverkas kan numera tjänster "skapas". De momspliktiga tjänsterna räknas som nämnts inte upp i lagen, utan prestationer av alla de slag på varor och fastigheter liksom vilken företeelse som helst som parterna sätter ett pris på utgör exempel på momspliktiga tjänster, såvida undantag inte anges i lagen. Listan på momspliktiga varor och tjänster kan alltså i princip göras hur lång som helst, men här nedan skall några ytterligare exempel ändå ges.

Utarrendering av rörelse liksom uthyrning av arbetskraft (se nedan) utgör exempel på sådana företeelser som i konsekvens med vad nu sagts är tjänster som så att säga i princip är momspliktiga i sig. Även *administrativa tjänster* (jfr även avsnitt 6.2.2.5) utgör exempel på detta. Se dock särskilt nedan i detta avsnitt om sammansatta transaktioner med inslag av fastighetsupplåtelse i samband med utarrendering av rörelse.

I ett opublicerat förhandsbesked uttalade skatterättsnämnden den 6 juli 1992,[428] att franchiseavgift skulle delas upp i en del avseende beräknad hyra för lokaler (momsfritt) och en del avseende ersättning för övriga tjänster (momspliktigt). I fallet var samtliga de tjänster som franchiseavgiften avsåg momspliktiga utom tillhandahållandet av butikslokal. Tillhandahållandet av butikslokalen var en från de övriga tjänsterna klart åtskild prestation som inte kunde anses vara ett underordnat led i tillhandahållandet av övriga tjänster.

I fallet krävdes alltså att vederlaget för den sammansatta prestationen skulle uppdelas efter skälig grund med hänsyn till momsfritt (lokalupplåtelse) och momspliktigt (övriga tjänster) tillhandahållande. Om prestationerna inte varit klart åtskiljbara hade huvudsaklighetsresonemanget i avsnitt 6.2.2.6 varit påkallat. Dvs., om lokalupplåtelsen varit det huvudsakliga hade hela tillhandahållandet varit momsfritt. Om däremot lokalupplåtelsen utgjort ett underordnat led till de momspliktiga tjänsterna, hade hela tillhandahållandet varit momspliktigt.

Utarrendering av rörelse i allmänhet kan vara en sådan sammansatt transaktion som även innefattar fastighetsupplåtelse (jfr avsnitten 6.2.2.1 och 6.2.2.6). Därvid gäller vad nyss sagts om franchiseavgifter. En bedömning får göras från fall till fall av huruvida prestationerna är klart åtskiljbara eller ej, och – om så ej är fallet – med avseende på vad som skall anses utgöra det huvudsakliga i tillhandahållandet. Är det huvudsakliga fastighetsupplåtelsen, är alltså hela tillhandahållandet momsfritt. Är däremot rörelsedelen det huvudsakliga, föreligger momsplikt för hela tillhandahållandet. Exempelvis torde utarrendering av en fritidsanläggning (rörelse) vara momspliktig i sin helhet, trots att i

[428] Jfr SRN den 6 juli 1992.

arrendet även ingår rätten att nyttja själva fastigheten som verksamheten är belägen på och sådant i själva anläggningen som också utgör fastighet enligt momslagen; fastighetsupplåtelsen utgör ett underordnat led i utarrenderingen av fritidsverksamheten. (Jag utgår dessutom ifrån att fastighetsupplåtelsen inte är klart åtskiljbar från rätten att använda rörelsen i fråga.) Skulle det däremot vara fråga om att någon förhyr en fastighet och uppför en fritidsverksamhet på densamma, blir hyran momsfri om arrendatorn äger själva verksamheten. Se avsnitt 11.2 angående eventuell uttagsmoms på grund av byggnadsarbeten, reparationer etc på fastigheten, när förhyraren/arrendatorn även har yrkesmässig byggnadsverksamhet (jfr även avsnitt 6.4.2.1).

I detta sammanhang brukar frågor även förekomma beträffande uthyrning av frisörstol inom frisersalong. Ett sådant tillhandahållande får ses som ett rörelsearrende som i sin helhet är momspliktigt.

Uthyrning av arbetskraft, dvs. tillhandahållanden som innebär att en arbetsgivare enbart ställer en anställd till en kunds förfogande och där kunden mot ersättning till arbetsgivaren disponerar över den anställde viss tid, blev momspliktig tjänst den 1 januari 1991. Momsplikt förelåg oavsett om uthyrningen var tillåten eller inte.[429] Den 1 januari 1992 trädde lagen om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft i kraft, vilken ersatte lagen från 1935 på området. Lagen skiljer mellan arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft. Arbetsförmedling anses föreligga när sådan verksamhet inte innebär uthyrning av arbetskraft. Arbetsförmedling skulle i princip inte få bedrivas i förvärvssyfte, och utan förvärvssyfte fick den endast bedrivas efter tillstånd av AMS. Uthyrning av arbetskraft legaliserades utan några som helst krav på myndighets tillstånd eller fackligt samtycke.[430] Om någon i en yrkesmässig verksamhet (jfr avsnitt 6.3.1) trots avsaknad av tillstånd från AMS tar betalt för förmedling av arbetskraft, torde momsbeskattning ske, liksom var fallet för sådan uthyrning av arbetskraft som var otillåten under år 1991. Från och med den 1 juli 1993 gäller en ny lag om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft, vilken tillåter även privata arbetsförmedlingar så länge de inte tar betalt av de arbetssökande.[431] Däremot får arbetsförmedlingen på grund av gällande ILO-konvention inte avse sjömän.[432] Tidigare kunde privat arbetsförmedling avse exempelvis s.k. head-hunting (förmedling av arbetstagare i företags- eller verksledande ställning) efter tillstånd från AMS.[433] Numera (fr.o.m. 1/7 1993) kan alltså privat arbetsförmedling avse även annat och ske utan tillstånd, förutsatt att någon ersättning inte tas ut av de arbetssökande. Mot bakgrund av vad som uttalades i förarbetena till momsreformen den 1 januari 1991 (se ovan i detta avsnitt) om momsplikt för uthyrning av arbetskraft oavsett om den var tillåten eller otillåten, torde motsvarande gälla för arbetsförmedling. Dvs., tar någon betalt av arbetssökande för att erbjuda eller

[429] Jfr Prop 1989/90:111 sid 112.
[430] Jfr Prop 1990/91:124.
[431] Jfr SFS 1993:440; Prop 1992/93:218 sid. 18 och 25.
[432] Jfr Prop 1992/93:218 sid. 21.
[433] Jfr Prop 1992/93:218 sid 9.

anvisa arbete är det otillåtet (och t.o.m. straffsanktionerat) men innebär ändå ett tillhandahållande av momspliktig tjänst.

I övrigt föreligger numera (fr.o.m. 1/1 1991) momsplikt även för bl.a. följande varor och tjänster: tjänst inom *rennäringen*;[434] all slags vård och skötsel av djur (jfr även avsnitt 6.2.6), även för *veterinärtjänster* (jfr avsnitt 6.3.2.1) således; all slags *krigsmateriel*[435] samt även för verksamheten inom *AB Svensk Bilprovning* (jfr även avsnitt 6.3.2.2).[436] Se även under Inledning angående sådant som momsbelades redan genom "tidigareläggningen" under år 1990 av delar av momsreformen.

De i momslagen återstående undantagen från momsplikt, vilka tidigare inte särskilt berörts är följande:

Frimärken undantas från momsplikt. Dock inte om försäljningen sker i särskild för butiksförsäljning avsedd förpackning.[437] Härmed avses frimärken som säljs i paketsammanställningar, med angivna mängder olika märken från visst land, viss världsdel eller viss motivkrets såsom fåglar, målningar, olympiader och flygplan.[438] [Momssatsen för frimärken i paketsammanställningar som nu sagts är 25 %, eftersom det här gäller frimärken som varor och inte någon tjänst som beträffande den 12 %-iga momsen för brevbefordran (jfr under Kommunikationsområdet i avsnitt 6.2.5 och RSV S 1994:5).]

Undantaget från momsplikt för frimärken är till skydd för fackhandeln. Undantaget infördes 1973 till följd av att endast en mindre del av omsättningen av frimärken som samlarobjekt då skedde i den reguljära handeln. De konkurrens- och kontrollproblem – bl.a. vid införsel – som då rådde har inte undanröjts, varför undantag fortsatt gäller.[439]

Sedlar och *mynt* som är eller har varit betalningsmedel undantas från momsplikt sedan 1986, och av samma orsaker som angivits för frimärken. Emellertid undantas inte guldmynt som omsätts efter sitt metallvärde, om de är präglade 1967 eller senare.[440]

Begravningsbyråers begravningstjänster innefattar momsmässigt olika varor och tjänster såsom transporter av avlidna (jfr avsnitt 6.2.5), svepning, rakning, bärning, ombesörjande av musik (jfr under c i avsnitt 6.2.3) m.m.. Enligt RSV skall begravningsbyrån ses som huvudentreprenör och de som utför tjänsterna som underentreprenörer, varför byrån vid sin fakturering till det beställande dödsboet skall belägga varor och tjänster med den momssats, alternativt ingen moms alls, som gäller för de olika typerna av varor/tjänster som hade gällt om underentreprenören fakturerat dödsboet direkt. På grund av de eventuella momsfria inslagen kan alltså en begravningsbyrås verksamhet bli blandad momsmässigt sett (jfr avsnitten 6.3.4 och 6.3.4.1). Utlägg (jfr

[434] Jfr Prop 1989/90:111 sid 119.
[435] Jfr Prop 1989/90:111 sid 115.
[436] Jfr Prop 1989/90:111 sid 118.
[437] Jfr 8 § 8) ML.
[438] Jfr RSV Im 1975:9.
[439] Jfr Prop 1989/90:111 sid 117 och 118.
[440] Jfr 8 § 8) ML och Prop 1989/90:111 sid 117 och 118.

avsnitt 6.4.4) för t.ex. förvärv av gravplats, eldbegängelse och gravöppning skall begravningsbyrån däremot aldrig ta med i underlaget för beräkning av moms.[441] (Se nedan i detta avsnitt angående gravöppning och gravskötsel som tillhandahålls av huvudmannen för en allmän begravningsplats.)

Som framgått ovan (jfr under I i avsnitt 6.2.1.1) är det en momspliktig tjänst att t.ex. gräva en grop i marken, detsamma gäller fastighetsförvaltning och fastighetsskötsel (jfr avsnitt 6.2.2.5). Emellertid undantas *gravöppning* och *gravskötsel* från momsplikt när sådan tjänst tillhandahålls av huvudmannen för en allmän begravningsplats, dvs. kyrkogårdsförvaltning eller motsvarande myndighet.[442] Under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.5.2 framgår att införandet av NML den 1 juli 1994 innebär att förevarande fall av gravöppning och gravskötsel omvandlas från ett okvalificerat undantag till ett kvalificerat undantag från momsplikt.

Lotterier, däri inräknat *vadhållning* och andra former av spel, undantas också från momsplikt.[443] Undantaget avser endast spelinsatser och omfattar således inte t.ex. entréavgifter till inrättningar där spelet bedrivs.[444] Vad nu sagts står inte i motsats till resonemanget om den momsmässiga behandlingen av entréavgifter till "konserter" på restauranger (jfr avsnitt 6.2.3). Här tas inte någon särskild avgift ut för själva spelet i form av entréavgiften; man betalar inte entré och går in och spelar t.ex. roulette, utan spelinsatsen sker vid rouletteboret. Inte heller avser entréavgiften upplåtelse av spellokalen, utan den får närmast anses utgöra en ersättning för det nöje det kan tänkas innebära att beträda en lokal där spel bedrivs; undantaget för spel omfattar alltså inte den "nöjestjänsten" (jfr även avsnitt 6.2.2.6). För att entréavgiften skall vara momsfri måste den alltså särskilt – och endast – avse ett momsfritt evenemang i lokalen, t.ex. uppträdande av en sångartist (jfr under Entréavgifter m.m. i kapitel 13). I sammanhanget får nämnas att ombud för spel etc (t.ex. tipsombud) är momsskyldiga för uppburna provisioner. Det senare bekräftas i ett förhandsbesked från skatterättsnämnden[445] i november 1993, vari momsplikt ansågs föreligga för förmedling eller distribution av lotter trots att vederlaget för aktuell lott var momsfritt. T.ex. ett tipsombud utför alltså en förmedlingstjänst som i sig är momspliktig.

Den som bedriver verksamhet med trav- eller galoppbana (jfr även avsnitt 6.3.2.1) har en s.k. blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4); tillhandahållandet består i momspliktiga tävlingar och i momsfritt tillhandahållande av möjlighet för besökaren att bedriva spel. Entréavgiften får i sin helhet ses som det vederlag som erläggs av besökaren för att beredas inträde på området och kunna följa tävlingarna. Entréavgiften är således i sin helhet att anse som hänförlig till tävlingsverksamheten och därmed momspliktig. Den som önskar

---

[441] Jfr MHL93 sid. 406.
[442] Jfr 8 § 19) ML och Prop 1989/90:111 sid 139 och 140.
[443] Jfr 8 § 17) ML.
[444] Jfr Prop 1989/90:111 sid 120.
[445] SRN november 1993.

spela erlägger en särskild avgift (spelinsats) för detta, vilken är momsfri (jfr även avsnitt 6.2.2.6).[446]

> Förutsatt att yrkesmässighet (jfr avsnitt 6.3.1) föreligger för en hästägare skall denne momsbeskattas för de prispengar hans häst springer in i en trav- eller galopptävling. Notera härvidlag att yrkesmässighet, kan föreligga under vissa förutsättningar enligt bestämmelsen om rörelseliknande former i avsnitt 6.3.2.1. Om hästägaren sålunda är yrkesmässig gör han avdrag för ingående moms avseende t.ex. tränarkostnader och foder. Däremot redovisar han inte utgående moms på prispengarna, utan det ombesörjer Svenska Travsportens Centralförbund (STC) respektive Svenska Galoppsportens Centralförbund (SGC). STC/SGC redovisar alltså centralt utgående moms på prispengarna för hästägarnas räkning. (STC/SGC betalar för Travsällskapets/Galoppsällskapets räkning ut prispengar till hästägarna exklusive moms och betalar för hästägarnas räkning in momsen på prispengarna till staten.) STC/SGC debiterar därefter Travsällskapet/Galoppsällskapet som lyfter momsen på prispengarna som ingående moms. Detta system har av praktiska förenklingsskäl godtagits av RSV.
>
> Vid varje kalenderårs slut gör sedan STC/SGC en datakörning för att konstatera storleken av för mycket inbetald moms. Vissa hästägare blir ju inte momsskyldiga om deras omsättning inte överstiger 30 000 kronor (jfr avsnitt 6.3.2.1). Med anledning härav rättar såväl STC/SGC som Travsällskapet/Galoppsällskapet i sin momsredovisning. Under löpande år har STC/SGC behandlat även nu avsedd hästägare som momsskyldig och sålunda utbetalat prispengar till denne exklusive moms. När rättelse nu sker på grund av att hästägaren i efterhand konstateras vara icke momsskyldig, måste sålunda belopp motsvarande momsjusteringen utbetalas till hästägaren.
>
> För tydlighets skull skall sägas att AB Trav och Galopp (ATG) enligt avtal mellan staten och STC/SGC bidrar till systemet genom utbetalning av medel till Travsällskapet/Galoppsällskapet.

Anmälningsavgifter undantas inte från momsplikt, och RSV har uttalat att avgift för s.k. hole in one-card avseende deltagande i golftävling under ett år skall anses momspliktig.[447] Införandet av "alternativregeln" den 1 juli 1993 (jfr avsnitt 6.2.2.6) på sport- och idrottsområdet, vilken bl.a. innebar att bangolf och övningar av utslag på driving-range blev momsfritt, innebär ingen förändring härvidlag. Anmälningsavgifter nämndes inte i förarbetena till "alternativregeln" och golfspel i övrigt var ju redan momsfritt. Således är alltså ett hole in one-card momspliktigt även efter den 1 juli 1993.

Den 1 januari 1991 slopades undantaget från momsplikt för skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, fartyg för bogsering, bärgning eller livräddning, luftfartyg för yrkesmässig personbefordran eller godsbefordran samt för del, tillbehör och utrustning till sådant fartyg eller luftfartyg. Det tidigare undantaget var av kvalificerat (jfr avsnitt 6.5.2) slag.

Från och med den 1 januari 1991 utgjorde alltså *fartyg* (oavsett om de var båt eller skepp), *luftfartyg* (flygplan) och även *luftkuddefarkoster*[448] momspliktiga varor.

Den 1 januari 1992 återinfördes emellertid det kvalificerade undantaget (jfr

---

[446] Jfr RSVs skrivelse Dnr 28009–91/D29.

[447] Jfr RSVs skrivelse Dnr 30209–91/D29.

[448] Jfr Prop 1989/90:111 sid 114 och 115. Regeringsbeslutet 1975 om undantag från momsplikt för vissa luftkuddefarkoster upphörde att gälla den 1 januari 1991 – jfr punkt 3 i SFS 1990:577.

avsnitt 6.5.2) från momsplikt beträffande omsättning av sådana fartyg för livräddning som ställs till Sjöräddningssällskapets (Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne) förfogande.[449] Undantaget omfattar dessutom del, tillbehör och utrustning till sådant fartyg. Vidare omfattas sedan den 1 juli 1992[450] även bränsle till fartyg för livräddning som nu avses samt underhåll, reparation och annan tjänst avseende sådant fartyg eller del, tillbehör eller utrustning till sådant fartyg av det kvalificerade undantaget från momsplikt.

Den 1 juli 1993 återinfördes de gamla reglerna som gällde före den 1 januari 1991 även för annat än nämnda livräddningsfartyg. Från och med den 1 juli 1993 gäller därför kvalificerat undantag (jfr avsnitt 6.5.2) från momsplikt för:

- skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske,
- fartyg för bogsering eller bärgning,
- luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran och
- tjänst avseende sådant fartyg eller luftfartyg (jfr även avsnitt 6.2.2.4)
- samt för del, tillbehör eller utrustning till sådant fartyg eller luftfartyg, när varan säljs eller uthyrs till den som äger fartyget eller luftfartyget eller den som varaktigt nyttjar detta enligt avtal med ägaren eller när varan införs till landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning.[451] Till skillnad från vad som gäller för livräddningfartygen enligt ovan omfattas inte bränsle till skepp i förevarande fall av undantag från momsplikt.

Således skall man ånyo (fr.o.m. 1/7 1993) i momssammanhang skilja på skepp – dvs. fartyg med en största längd på skrovet om minst 12 meter *och* en största bredd på skrovet om minst 4 meter – och båtar – dvs. fartyg med skrov vars största längd och/eller bredd understiger 12 respektive 4 meter. Fartyg är som synes samlingsbegreppet för skepp och båtar.[452]

Som yrkesmässig sjöfart anses även transport med skepp av eget gods. Undantaget för skepp gäller inte sådan farkost för vilken förflyttningen är av underordnad betydelse i förhållande till huvuduppgiften. Flodspruta, pontonkran, flytdocka och annan till tulltaxenummer 89.05 hänförlig farkost än bärgningsfartyg utgör momspliktig vara.[453]

Med skepp för yrkesmässig sjöfart jämställs luftkuddefarkost för yrkesmässig person- eller godsbefordran, vilket innebär att även i detta avseende är ordningen från före den 1 januari 1991 återställd. Undantaget för skepp för yrkesmässigt fiske gäller alla skepp som säljs eller införs för sådant fiske, oavsett om skeppet är särskilt anordnat för detta ändamål eller inte.[454]

Om någon avser att bedriva yrkesmässig uthyrning av fartyg gäller följande om vederbörande hyr ut (dvs. tillhandahåller tjänst avseende) båt eller skepp:

1. Uthyrning av båt utan besättning, s.k. bareboatcharter, innebär uthyrning av momspliktig vara och på ersättningen utgår moms med 25 %.

[449] Jfr 8 § 20 ML; Prop 1991/92:50 sid 17.
[450] Jfr SFS 1992:843 och 1991/92:SkU 35 sid 7.
[451] Jfr SFS 1993:642; 8 § 21 ML; Prop 1992/93:190 sid. 17 och 18.
[452] Jfr 2 § SjöL.
[453] Jfr SFS 1993:642; första stycket punkt 13 av anvisningarna till 8 § ML.
[454] Jfr SFS 1993:642; andra stycket punkt 13 av anvisningarna till 8 § ML.

2. Uthyrning av båt för passagerarbefordran med besättning, s.k. timecharter, innebär personbefordran (jfr avsnitt 6.2.5 och kapitel 13) och moms utgår med 12 %.

3. På uthyrning av båt för godstransport (med eller utan besättning), utgår moms med 25 % eftersom det inte är fråga om personbefordran.

4. Uthyrning av skepp för yrkesmässig sjöfart, yrkesmässigt fiske eller uthyrning av fartyg (båt eller skepp) för bogsering eller bärgning utgår moms med 0 %, men med bibehållen avdragsrätt för ingående moms avseende förvärv till verksamheten eftersom det är fråga om en s.k. teknisk skattskyldighet (jfr avsnitt 6.5.2). Detta gäller oavsett om det är fråga om personbefordran eller godstransport och oavsett om det är fråga om bareboat- eller timecharter. (Kvalificerat undantag från momsplikt gäller dessutom för uthyrning av luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran.)

Den som tillverkar och säljer båtar lyfter ingående moms och debiterar 25 % moms på försäljningen på vanligt sätt. Dock skall alltså den som tillverkar och säljer t.ex. skepp för yrkesmässig sjöfart inte debitera någon moms på försäljningen, men får ändå lyfta ingående moms på sina förvärv eftersom kvalificerat undantag (jfr avsnitt 6.5.2) från momsplikt föreligger i sådant fall.

Den yrkesmässiga sjöfarten i sig – liksom fiske, bogsering, bärgning och lufttransporter – påverkas däremot inte av vad nu sagts. Är det inte fråga om export (jfr avsnitt 9.2), skall alltså t.ex. yrkesmässig person- eller godsbefordran och fiske momsbeläggas, även om fartyget eller luftfartyget är en icke momspliktig vara (jfr avsnitt 6.2.5).

Beträffande fartygstillbehör (delar, tillbehör och utrustning) som enligt ovan kan omfattas av det kvalificerade undantaget gäller följande. Hit räknas inte endast den fasta inredningen såsom maskineri, utan även tillbehör som har samband med fartygets sjövärdighet och navigation såsom livräddningsutrustning och nautisk utrustning. Som tillbehör räknas även reservdelar och material för underhåll och reparation såsom smörjmedel, rostskyddsmedel och färg.[455] Fiskeredskap, exempelvis trål räknas däremot inte som fartygstillbehör utan momsbeskattas.[456] Livsmedel, uniformer och annat förbrukningsmaterial som inte är nödvändigt för själva fartyget som sådant undantas givetvis inte från momsplikten. Kammarrätten i Göteborg uttalade för övrigt i domar den 30 december 1986 (mål nr 2499–2502–1985) att utredningsskyldigheten för en säljare av ifrågavarande typer av varor inte kan ställas alltför högt. I fallen ansågs det tillräckligt för tillämpning av det kvalificerade undantaget från momsplikt att köparen avgav en skriftlig försäkran att han var yrkesfiskare, att inkomsten redovisas som rörelse (numera: näringsverksamhet), att köparen klart kunde identifieras och att intyget stämmer tidsmässigt med den aktuella försäljningen.

Om tillbehöret hade levererats till ett fartyg eller flygplan i utrikes trafik hade för övrigt moms inte debiterats på den grunden att fråga då hade varit om export. Då hade moms inte ens behövt debiteras för förbrukningsvaror, t.ex. livsmedel. Däremot hade fortfarande beträffande fiskeredskap moms måst debiteras av säljaren (jfr avsnitt 9.2).

I sammanhanget får nämnas att kvalificerat undantag (jfr avsnitt 6.5.2) från momsplikt även föreligger för *flygbensin* och *flygfotogen* (jfr även under Inledning). För övrigt gäller för bunkerolja i skepp för vilket kvalificerat undantag enligt ovan föreligger från och med den 1 juli 1993, att sådant

[455] Jfr RSN 1969:56.5.
[456] Jfr RSN 1970:10.7.

drivmedel tulltekniskt sett anses ingå i varan fartyget. Det innebär att någon införselmoms inte skall tas ut på oljan i drivmedelstankarna på sådant skepp när det anlöper svensk hamn (jfr även avsnitt 9.2 ang. bunkerolja i fartyg i utrikes trafik som övergår till inrikes sjöfart).[457]

Se särskilt angående undantag från momsplikt vid "verksamhetsöverlåtelser", avsnitt 6.2.8.1.

Under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.3.3 framgår för övrigt att vissa inskränkningar av yrkesmässigheten (dvs. vid försäljning av inventarier o.d. i en icke momsskyldig verksamhet) genom NML överförs till undantagen från momsplikten.

6.2.8.1 Överlåtelse av verksamhet eller del därav[458]

Från momsplikt undantas varulager, inventarium och annan tillgång som tillhör verksamhet, när tillgången överlåts i samband med överlåtelse av verksamheten eller del därav eller övertas i samband med fusion eller liknande förfarande, allt under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig.

> Detta stadgande återfinns i dag i 8 § 18) ML och motsvarar den "gamla" 8 § 10) ML, vilket kan vara bra att veta om man läser äldre doktrin och praxis på området.

Först konstateras att momsfrihet inte förutsätter att hela verksamheten i ett företag överlåts. Det är tillräckligt för att tillgångarna i fråga skall vara momsfria, att de ingår i en del av verksamheten som är föremål för överlåtelse. Med del av verksamheten förstås här verksamhetsgren och inte ideell andel, som i stället är momsfri som "värdepappershandel" (jfr under V i avsnitt 6.2.1.1 och avsnitt 6.2.4). Observera att en avveckling av en verksamhet/verksamhetsgren genom utförsäljning av dess tillgångar utgör "de sista affärshändelserna", och att om så sker till olika personer, sker momsbeskattning i vanlig ordning. För momsfrihet enligt förevarande stadgande skall alltså fråga vara om en överlåtelse av verksamhetens/verksamhetsgrenens tillgångar till en och samma person.

Det finns ingen definition av begreppet verksamhetsgren, men följande kan utläsas av förarbetena. I momslagen görs skillnad mellan sådan del av en näringsidkares verksamhet som medför momsskyldighet och andra delar av verksamheten. Dessa delar kan i övrigt framstå som en enhetlig verksamhet. Som exempel kan nämnas företag som dels bedriver bokhandel (momspliktigt), dels bedriver utbildning (momsfritt). Som en verksamhetsgren bör i dessa och andra fall avses den del av verksamheten som medför momsskyldighet och som en annan verksamhetsgren övriga delar av verksamheten.[459]

För att ett företag skall kunna överlåta sina tillgångar momsfritt krävs vidare att den till vilken överlåtelsen sker:

---

[457] Jfr Prop 1992/93:190 sid. 17.
[458] Jfr 8 § 18) ML.
[459] Jfr Prop 1978/79:141 sid 59.

1. övertar "substansen" i verksamheten/verksamhetsgrenen[460] och
2. från och med tidpunkten för överlåtelsen[461] fortsätter den skattskyldiga verksamheten.[462]

Som synes kan man inte "välja ut" vissa tillgångar, fordringar eller skulder att överlåtas, utan verksamheten/verksamhetsgrenen skall i princip till fullo övergå till den nye ägaren. Om säljaren behåller några tillgångar av ringa värde torde det inte förta karaktären av momsfri verksamhetsöverlåtelse. Den nye ägaren skall själv bedriva momsskyldig verksamhet genom verksamhetsförvärvet eller redan före förvärvet ha samma typ av verksamhet. Det avgörande för undantag från momsplikt hos säljaren är alltså att förvärvaren övertar och driver vidare verksamheten/verksamhetsgrenen i fråga.[463]

Det nyss sagda kan ges följande bakgrund. I ett förhandsbesked uttalade RSVs nämnd för rättsärenden att något krav inte ställdes på förvärvarens momsmässiga status för att en verksamhetsöverlåtelse skulle anses momsfri enligt förevarande bestämmelse. Regeringsrätten ändrade förhandsbeskedet såtillvida att momsfri verksamhetsöverlåtelse inte ansågs föreligga. Man konstaterade att förvärvaren inte var momsskyldig för sin verksamhet och att förvärvaren inte övertog rörelsens utestående fordringar och skulder i vidare mån än två lån.[464] I samband med momsreformen den 1 januari 1991 kom kravet på att övertagaren av en verksamhet skall vara momsskyldig till uttryck i lagen.[465]

Uttalandet av regeringsrätten angående omfattningen av övertagna tillgångar och skulder har ibland tolkats så, att för att momsfri verksamhetsöverlåtelse/överlåtelse av verksamhetsgren skall anses föreligga, krävs att samtliga tillgångar och skulder i verksamheten/verksamhetsgrenen överlåts till en och samme momsskyldige förvärvare. Det är ju ett ganska oklart spann mellan "två lån" och samtliga tillgångar och skulder, men klart är att man har avsett att undantagsbestämmelsen i fråga skall tillämpas när vad som kan anses utgöra den verkliga substansen i företaget överlåts. Det måste hursomhelst företas en samlad bedömning av samtliga omständigheter i varje enskilt fall för att man skall kunna utröna om momsfrihet föreligger eller ej.

Om någon överlåter t.ex. en klädaffär till någon som fortsätter driva den, men själv behåller rätten till t.ex. ett varumärke eller en logotyp som använts i rörelsen, uppkommer frågan om överlåtelsen av själva klädaffären sker momsfritt. Man kan ju i detta fall argumentera för både momsfrihet och momsplikt: antingen utgörs substansen i företaget av själva affären eller av rätten till varumärket eller till logotypen. Om rättigheten är av lågt värde och affären innehåller ett värdefullt lager, torde överlåtelsen av klädaffären ske momsfritt. Är däremot rättigheten av ett betydande värde blir bedömningen att momsfri verksamhetsöverlåtelse inte föreligger. I vilket fall som helst momsbeskattas säljaren av affären för inkomster från den rättighet (varumärket eller logotypen)

[460] Jfr Prop 1973:163 sid 130 och RSV/FB Im 1984:13 (RÅ 1984 1:41).
[461] Jfr Prop 1973:163 sid 130.
[462] Jfr Prop 1973:163 sid 130, Prop 1989/90:111 sid 116 och 117, 8 § 18) ML samt RÅ 1987 ref 152 och RÅ 1990 not 505.
[463] Jfr RÅ 1990 not 505.
[464] Jfr RSV/FB Im 1984:13 (RÅ 1984 1:41).
[465] Jfr 8 § 18 ML och Prop 1989/90:111 sid 117.

som han behåller, eftersom dessa inkomster medför yrkesmässighet (jfr avsnitt 6.3.1).

Ibland får man frågan av den som skall överlåta sin verksamhet om verkligen "allt" måste överlåtas för att momsfrihet skall vara för handen. Det kan t.ex. vara någon som bedriver zoologisk affär som vill sälja den men behålla ett par akvarier själv för privat bruk. Då är svaret att zoohandlaren momsbeskattas genom uttagsbeskattning (jfr avsnitt 6.4.3) för de akvarier som han behåller för egen del och att överlåtelsen av zooaffären i övrigt sker momsfritt om förutsättningarna enligt ovan är uppfyllda. Man ser det alltså som ett förfarande i två steg: i förstone sker uttagsbeskattning på grund av uttaget ur rörelsen, först därefter anses den momsfria verksamhetsöverlåtelsen ske.

Överlåtelse av verksamhet och avdrag för fiktiv moms

I avsnitt 2.2 nämns ett förhandsbesked (den s.k. Teli-domen),[466] vari frågan gällde huruvida tillämpligheten av undantag från momsplikt för varor i samband med verksamhetsöverlåtelse utesluter rätt till avdrag för s.k. fiktiv moms för förvärvaren av varorna. Regeringsrätten konstaterade att frågan huruvida en vara är momspliktig eller ej skall bedömas med utgångspunkt i förvärvarens verksamhet och att det förhållandet att en vara, när den överlåts till den momsskyldige förvärvaren, är undantagen från momsplikt enligt någon av bestämmelserna i 8 § i momslagen (jfr avsnitt 6.2.1.1–6.2.8.1) inte inverkar på rätten till avdrag för fiktiv moms. Avdrag för fiktiv moms ansågs av regeringsrätten föreligga om varorna blev momspliktiga hos förvärvaren. Viktigt i rättsfallet var att överlåtaren av verksamheten själv inte hade haft rätt till avdrag för ingående moms vid sina förvärv av varorna. Syftet med avdrag för fiktiv moms är ju just att undvika kumulativa effekter, varför förvärvaren i rättsfallet fick göra avdrag för fiktiv moms avseende i förvärvet ingående varor. Däremot föreligger inte rätt till avdrag för fiktiv moms avseende t.ex. varumärke eller logotyp som ingår i förvärv, eftersom sådana tillgångar utgör tjänster (jfr avsnitt 2.2). Detsamma gäller således för eventuell goodwill (se även nedan i detta avsnitt) som räknas fram i samband med verksamhetsöverlåtelse. Beträffande i överlåtelsen ingående tjänster kan alltså kumulativa effekter uppkomma (jfr avsnitt 2.2).

Beträffade fallet i avsnitt 6.2.8 med fritidsanläggningen (fastighet) skulle vid en försäljning av fastigheten med alla inventarier (varor) köparen kunna åtnjuta rätt till fiktivt momsavdrag (jfr avsnitt 2.2) om varorna särdebiterades. Då skulle debitering ske dels för fastighetsöverlåtelsen, dels för verksamhetsöverlåtelsen (jfr vad som sägs om s.k. sammansatta transaktioner i avsnitt 6.2.1.1). Fastighet är inte vara och kan givetvis inte berättiga till fiktivt avdrag. Däremot skulle köparen, trots att ingen moms debiteras för varorna (inventarier, verksamhetstillbehör etc) på grund av bestämmelsen om verksamhetsöverlåtelse, kunna lyfta fiktiv moms för desamma, förutsatt att säljaren själv inte kunnat lyfta moms vid sitt förvärv. Detta skulle exempelvis vara fallet om säljaren uppförde anläggningen och förvärvade varorna i densamma när fritidsanläggningar, nöjesfält etc inte medförde momsskyldighet (dvs. före den 1/1 1991) och då inte medgav rätt till avdrag för ingånde moms avseende förvärv till verksam-

[466] Jfr RÅ 1988 ref 42.

heten. Hotellrörelser, stugbyar etc momsbeskattades även före den 1 januari 1991 (jfr avsnitt 6.2.2.3). Däremot fanns alltså i det gamla systemet anläggningar för fritid som inte omfattades av momsbeskattning. Om t.ex. en kommun äger en sådan anläggning eller ett nöjesfält med investeringar från tiden före den 1 januari 1991 kan vid en försäljning i dag köparen lyfta fiktiv moms för varor (företrädesvis inventarier och verksamhetstillbehör) som särdebiteras av kommunen, om kommunen sålunda inte ägt rätt att själv lyfta moms när varorna förvärvades.

I exemplet ovan med bokhandel och utbildning i samma företag momsbeskattas inte en överlåtelse av samtliga tillgångar och skulder i den momsfria delen av verksamheten (verksamhetsgrenen utbildning). Inte heller skulle en överlåtelse av bokhandelsgrenen momsbeskattas.

Företaget i exemplet är registrerat till moms för en s.k. blandad verksamhet (jfr avsnitten 6.3.4 och 6.3.4.1). För vissa förvärv till verksamheten har momsavdrag medgivits, för vissa inte och för åter andra har avdrag för ingående moms skett med en fördelning efter skälig grund (s.k. gemensamma förvärv). Vid en utförsäljning av ett eller flera inventarier – utan att det därför skulle vara fråga om överlåtelse av verksamhet/verksamhetsgren – skulle hänsyn inte tas till huruvida momsavdrag medgivits helt, delvis eller överhuvudtaget inte vid förvärvet. Exempelvis ett inventarium för vilket momsavdrag endast delvis skett vid förvärvet till verksamheten skulle momsbeskattas för hela värdet.

Förevarande undantagsstadgande är avsett för överlåtelser av en näringsidkare som är skattskyldig till moms till en annan som bedriver eller avser att bedriva momsskyldig verksamhet av samma slag, och hos vilken en avskattning kan ske. Genom stadgandet elimineras en onödig omgång där säljaren tar ut moms, som sedan får lyftas av köparen av tillgångarna. Jag har antagit att bokhandeln och utbildningen vid registreringen till moms bedömts ha "naturlig anknytning" (jfr avsnitt 1.1.2) och därmed utgöra en enda verksamhet; registrering har sålunda skett av en blandad verksamhet i stället för att endast den momspliktiga delen registrerades. För att separera bokhandeln från utbildningen vid registreringen till moms, och därmed undvika problem med blandad verksamhet och momsbeskattning även vid försäljning av momsfria förvärv, när tillgångarna i fråga utförsäljs en och en och inte i samband med verksamhetsöverlåtelse eller överlåtelse av verksamhetsgren, vore det lämpligt att lägga bokhandeln och utbildningen i separata bolag. Vid en försäljning av ett eller flera inventarier från utbildningsbolaget skulle momsbeskattning inte ske, eftersom försäljningen inte skulle anses yrkesmässig (jfr avsnitt 6.3.3). Emellertid vore man i utbildningsbolaget tillbaka i problematiken med blandad verksamhet om det började sälja varor "vid sidan av undervisningen". Det vill säga, om även utbildningsbolaget sålde böcker utan att de ingick i kurspaket som bolaget tillhandahåller.

Som framgår ovan skall vid verksamhetsöverlåtelsefallen den nye ägaren fortsätta den övertagna verksamheten direkt efter övertagandet – utan tidsförskjutning således. Om en snickare som även bedriver handel med trävaror

överlåter försäljningsgrenen i verksamheten kan han underlåta att ta ut moms om förvärvaren omgående fortsätter trävaruförsäljningen (jfr även avsnitt 8.2). Detta är i linje med att reglerna om uttagsbeskattning (jfr avsnitt 6.4.3) motsatsvis visar att någon momsbeskattning inte sker vid överföring mellan momspliktiga verksamhetsgrenar. Säkerheten i den momsmässiga avskattningen av gjorda förvärv minskar inte av att en "verksamhetsgren" inom den verksamhetsgren som konstituerar skattskyldighet till moms kan överlåtas momsfritt.

> Notera att mot bakgrund av vad ovan sagts vid försöket att definiera begreppet verksamhetsgren momsmässigt uppträder svårigheter vid ordvalet. Emellertid bör man kunna tala om verksamhetsgrenar inom en verksamhetsgren. Aktiviteterna med snickeri och aktiviteterna med trävaruförsäljningen bildar hos den skattskyldige den verksamhetsgren som medför momsskyldighet, eventuella momsfria aktiviteter skulle bilda en andra verksamhetsgren. Emellertid bör man alltså inom en verksamhetsgren även kunna skilja ut t.ex. en tillverkningsgren och en försäljningsgren.

Om naturlig anknytning (jfr avsnitt 1.1.2) skulle saknas mellan de momspliktiga aktiviteterna – dvs. om man kan tala om olika verksamheter – sker enligt vad ovan sagts inte momsbeskattning vid överlåtelse av den ena eller andra verksamheten.

Notera att den som utarrenderar sin rörelse och samtidigt överlåter sitt varulager till arrendatorn momsbeskattas såväl för uppburet arrende som för överlåtelsen av lagret. Lagerförsäljningen sker i samband med utarrenderingen och inte i samband med momsfri verksamhetsöverlåtelse. Det är alltså fråga om vanlig momspliktig försäljning. Om varulagret däremot utgjorde hela substansen i rörelsen och säljaren ändå får en periodiskt återkommande ersättning från köparen utöver köpeskillingen för varulagret, torde bedömningen bli följande. Oavsett hur den periodiska ersättningen benämns (t.ex. "royalty" eller "arrende") momsbeskattas den som tjänst (jfr under IV i avsnitt 6.2.1.1). Eftersom varulagret utgjorde hela substansen i rörelsen momsbeskattas inte försäljningen av detsamma, eftersom det torde vara fråga om momsfri verksamhetsöverlåtelse i denna del. Det gäller alltså – liksom alltid i momssammanhang – att verkligen ta reda på vad avtalet mellan parterna innehåller och innebär.

Ofta ställs frågan om den som överlåter sin verksamhet/verksamhetsgren kan komma överens med förvärvaren att moms tas ut trots stadgandet om momsfrihet; överlåtaren tar ut moms som förvärvaren redovisar som debiterad ingående moms i sin deklaration, vilket skulle bli ett nollsummespel för staten. Ett sådant resonemang brukar inte accepteras från skattemyndighetens sida: är förutsättningarna för momsfrihet uppfyllda anser myndigheten att moms inte skall debiteras av säljaren. Det är en sak att parterna är överens sinsemellan, men ur statens synpunkt skulle det öka risken för skatteundandragande om säljaren efter en dylik överenskommelse – helt lagenligt – lämnade in en rättad deklaration och begärde den utgående momsen åter. Skulle

köparen gå i konkurs, förlorade staten sannolikt pengarna som återbetalas till säljaren, även om den ingående skatten reducerades hos köparen med hänsyn härtill, eftersom utdelning knappast vore att förvänta i konkursen (jfr även avsnitt 6.3.4.2).

I sammanhanget kan även nämnas att bland tillgångar som undantas från momsplikt i samband med verksamhetsöverlåtelser numera även återfinns *rättigheter* (dvs. tjänster) av alla de slag, oavsett om dessa uttrycks som royalty, goodwill, optioner eller dylikt i företagets balansräkning (jfr under III och IV i avsnitt 6.2.1.1 och avsnitt 6.2.3). Goodwill torde för övrigt endast vara möjlig att överlåta just i samband med överlåtelse av en hel verksamhet eller en verksamhetsgren; innan så sker tas ju inte heller någon goodwill upp "i böckerna". Optioner och sådant som benämnes royalty kan däremot, i likhet med t.ex. en logotyp eller en vara, överlåtas utan att hela verksamheten/verksamhetsgrenen överlåts, och momsbeskattning sker då i vanlig ordning.

Notera att undantag enligt förevarande stadgande förekommer såväl vid byte av företagsform (jfr avsnitt 8.2) som vid företagssammanslagningar, fusioner etc (jfr avsnitt 8.2 och även avsnitt 8.3).

Fusion innebär att två eller flera företag går samman och att åtminstone ett av dem därmed upplöses. Fusioner kan ske mellan vilka juridiska personer som helst, men är kanske mest frekventa mellan aktiebolag. Vid s.k. absorption[467] upplöses minst ett aktiebolag (överlåtande bolag) utan likvidation och dess tillgångar och skulder övertages av annat aktiebolag (övertagande bolag). S.k. kombination[468] innebär att två eller flera bolag överför sina tillgångar och skulder till ett nybildat bolag. Det är alltså frågan om en apportbildning av ett nytt bolag där de överlåtande bolagen skjuter till sina tillgångar och skulder. Momsmässigt omfattas alltså absorption och kombination av förevarande undantag från momsplikt. Däremot kan inkomstskattemässiga effekter utlösas som gör att dessa fusioner inte är frekventa. I avsnitt 8.2 under Ombildning redogörs däremot för en form av absorption, nämligen s.k. 14:8-fusion, som inte ens utlöser någon inkomstbeskattning och som därför är mera frekvent.

Redovisning/avdragsrätt

Den som övertar skattskyldigs verksamhet eller del därav är redovisningsskyldig för affärshändelse som inträffar efter övertagandet, i den mån redovisningsskyldighet inte har inträtt för den tidigare ägaren.[469] På motsvarande sätt har han rätt till avdrag för ingående moms som hänför sig till den tidigare ägarens förvärv för verksamheten, i den mån denne skulle haft rätt till avdrag om skatten hade betalats av honom.[470] Enligt RSV bör härvidlag vid överlåtelsen utestående fordringar och skulder behandlas enligt följande. Momsen i obetalda fakturor, för vilka redovisningsskyldighet/avdragsrätt inte tidigare

[467] Jfr 14 kap 1 § ABL.
[468] Jfr 14 kap 2 § ABL.
[469] Jfr 5a § sista stycket sista meningen ML.
[470] Jfr 17 § femte stycket sista meningen ML.

inträtt, bör tas upp av säljaren i dennes deklaration för den redovisningsperiod under vilken överlåtelsen av verksamheten/verksamhetsgrenen sker (jfr även avsnitten 3.4 och 3.4.1).[471]

Eftersom den som övertar skattskyldigs verksamhet genom verksamhetsöverlåtelse eller fusion eller liknande förfarande endast är redovisningsskyldig för affärshändelser därefter i den mån "överlåtaren" inte redan var redovisningsskyldig, kan redovisningsskyldighet beträffande moms således inte ges retroaktiv verkan. Regeringsrätten fann också i ett avgörande att överlåtelse till aktiebolag av enskild rörelse inte kunde ske med retroaktiv verkan när det gällde redovisningsskyldighet till moms (jfr RÅ 1987 ref 115 som nämns under Retroaktiv bolagsbildning i avsnitt 8.2). Detta innebär enligt min mening också att om säljaren av en momsskyldig verksamhet har redovisat utgående moms för en viss affär och kunden i fråga sedan vänder sig mot köparen av verksamheten och i efterhand får priset nedsatt, kan verksamhetens nye ägare inte reducera sin utgående moms med hänsyn därtill. Denne får i stället vända sig mot säljaren av verksamheten och försöka få priset vid verksamhetsöverlåtelsen justerat med bruttobeloppet (dvs. inklusive moms) av vad han nödgats utbetala i efterhand till säljarens forne kund. Hade däremot köparen av rörelsen redovisat den utgående momsen avseende affären i fråga, hade han fått reducera utgående momsen på grund av kundkrediteringen (jfr avsnitt 3.2.2) eller kundförlusten (jfr avsnitt 12.4) om det varit fråga om en sådan. Om säljaren av rörelsen inte var redovisningsskyldig för affären i fråga utan den i stället skulle ha redovisats av köparen av rörelsen men utgående moms ändå redovisats av säljaren, skulle följande gälla angående kundkrediteringen i efterhand. Köparen av rörelsen skulle nödgas lämna en rättad momsdeklaration för den period varunder han skulle ha redovisat utgående moms och också redovisa den. Då skulle han få lov att reducera utgående momsen i den period varunder kundkrediteringen sker (eller kundförlusten konstateras). Nettomässigt blir det alltså ett nollsummespel för köparen av rörelsen, men likaväl skall rättelserna i fråga ske i vederbörliga redovisningsperioder. Säljaren av rörelsen å sin sida har rätt att lämna en rättad momsdeklaration och därvid reducera den tidigare felaktigt redovisade utgående momsen.

6.2.9 *"Momsreglerna i flera led"*

Nu har jag gått igenom undantagen från momsplikt. De varor och tjänster som inte undantas enligt avsnitten 6.2.1.1–6.2.8.1 är sålunda momspliktiga. Emellertid kan problem uppkomma om man inte, som jag nämnde i avsnitt 1.1, tänker i minst två led. Det gäller alltså att planera momssituationen med sina medkontrahenter om det är möjligt. Jag kan illustrera detta med ett exempel.

Antag att ett religiöst samfund (A) tänker ge ut en periodisk tidning som

[471] Jfr avsnitt 7.1 i RSV Im 1984:2.

skall fungera som organ för detsamma. Då föreligger alltså ett s.k. okvalificerat undantag från momsplikt (jfr avsnitt 6.5.2) och A behöver inte debitera moms på priset för tidningen. A kan å andra sidan för sina momsutgifter inte göra avdrag i en momsdeklaration. Momsen blir för A en kostnad som påverkar prissättningen på tidningen. Av denna anledning har framställaren (B) av en dylik publikation en s.k. teknisk skattskyldighet (jfr avsnitten 6.2.5 och 6.5.2), dvs. B har avdragsrätt för ingående moms avseende förvärv för att framställa tidningen, men behöver inte debitera moms i fakturan till beställaren A. A får på så vis inte någon momskostnad som påverkar priset på tidningen.

Antag att en annan person (C) skall göra layoutarbetet på publikationen i fråga. Layoutarbetet är momspliktigt om det saknar s.k. verkshöjd (jfr under b i avsnitt 6.2.3) och C blir i sådant fall momsskyldig om han/hon är yrkesmässig. Om C då fakturerar A direkt uppkommer åter situationen med en momskostnad i denna del för A. I stället skall alltså C fakturera B, som får göra avdrag för ingående moms och som fakturerar A i sin tur utan moms. A undviker då att momsen för layoutarbetet blir en kostnad som skulle påverka priset på tidningen.

Liknande överväganden eller behov av noggrann planering kan ifrågakomma t.ex. på utbildningsområdet med avseende på det s.k. direktkravet för undantag från momsplikt (jfr avsnitt 6.2.7) samt på exportområdet (jfr exemplen i avsnitt 9.5).

6.3 Yrkesmässighet

6.3.1 *Allmänt*[472]

Som tidigare nämnts (jfr avsnitt 1.1.3) skall i princip inkomsterna i en verksamhet beskattas som näringsverksamhet inkomstskattemässigt för att verksamheten skall anses yrkesmässig enligt momslagen. Detta är själva "kärnan" i begreppet yrkesmässighet enligt momslagen.

Numera har begreppet verksamhet i momssammanhang samma innebörd som motsvarande begrepp i kommunalskattelagen (jfr avsnitt 1.1.2). Verksamhetsbegreppet anknyter alltså inte längre till förvärvskällebegreppet. Emellertid har, liksom tidigare, kopplingen till inkomstskattens begreppsvärld endast betydelse härvidlag beträffande hur många verksamheter som ett subjekt kan momsregistreras för eller om s.k. blandad verksamhet föreligger (jfr avsnitten 4.1 och 6.3.4). Dessa bedömningar skiljer sig inte åt med avseende på företagsform; t.ex. har ett företag samma antal verksamheter oavsett om de bedrivs under enskild firma eller som aktiebolag. I stället får företagsformen betydelse när det gäller den inkomstskattemässiga bedömningen av inkoms-

[472] Jfr första stycket punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML..

terna i verksamheten och således för frågan om yrkesmässighet föreligger enligt momslagen.

> I avsnitt 8.1 redogörs översiktligt för likheter och skillnader i den momsmässiga behandlingen av olika företagsformer. Redan här skall emellertid beträffande de juridiska personerna framhållas en skillnad mellan inkomstskatt och moms. Handelsbolag (och kommanditbolag) behandlas nämligen fullt ut som juridiska personer vad gäller momsen; någon fördelning på delägarna som sker i inkomstskattesammanhang företas inte, utan utgående moms respektive ingående moms redovisas – som för vilket annat subjekt som helst – hos handelsbolaget självt.[473]

Juridiska personer utom dödsbon

För samtliga *juridiska personer*, utom dödsbon, gäller att inkomsterna inte kan beskattas i annat inkomstslag än näringsverksamhet.[474] I det "nya" skattesystemet (fr.o.m. 1991) är alltså verksamheten i ett aktiebolag, handelsbolag etc alltid yrkesmässig (jfr dock angående ideella föreningar i avsnitt 6.3.3). Även om själva beräkningen av vinsten från vissa affärer sker enligt regler som gäller för inkomstslaget kapital, räknas den ändå till intäkt av näringsverksamhet och hänförs till en och samma förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet.[475] Exempelvis medför ränteinkomster att en yrkesmässig verksamhet föreligger enligt momslagen. En annan sak är det att företaget ändå inte momsbeskattas, eftersom givna krediter som ränteintäkterna uppbärs för, utgör finansieringstjänster vilka inte är momspliktiga (jfr avsnitt 6.2.4).

> I förarbetena[476] uttrycks att visserligen medför det faktum att för sådana juridiska personer som inkomstskattemässigt endast skall ha en förvärvskälla (juridiska personer utom dödsbon) kommer yrkesmässighetsbegreppet enligt momslagen även att innefatta *kapitalintäkter*, men erforderliga begränsningar av momsskyldigheten anses i stället ernås genom undantagen från momsplikten (jfr avsnitten 6.2.1.1–6.2.8.1) – främst då givetvis bestämmelserna om värdepappershandel etc (jfr avsnitt 6.2.4).

Vidare spelar det inte någon roll om verksamheten i t.ex. ett aktiebolag bedrivs med vinstsyfte eller ej. Den som köper en gammal båt (ej skepp – jfr avsnitt 6.2.8) och rustar upp den kan sägas syssla med en hobbybetonad, eller i varje fall tillfällig, verksamhet, och anses inte bedriva yrkesmässig verksamhet, om han säljer den i egenskap av privatperson. Om han däremot bildar ett bolag som äger båten, blir bolaget yrkesmässigt för försäljningen av båten oavsett om priset endast sätts till en hundralapp. Bolaget kan endast ha inkomst av näringsverksamhet och således föreligger skattskyldighet till moms och rätt till momsavdrag redan från "första kronan".

I sammanhanget bör noteras att det inte går att hävda att momsregistrering

---

[473] Jfr 3 § andra stycket första meningen ML.
[474] Jfr 1 § 3 mom SIL.
[475] Jfr 2 § 1 mom tredje, femte och sjätte styckena SIL.
[476] Jfr Prop 1989/90:111 sid. 206 och 207.

skall ske i alla lägen enbart av den anledningen att något har "satts på bolag". Skattemyndigheten kan – utöver vad ovan sagts – hävda att t.ex. ett aktiebolag skall "genomlysas" och inkomstbeskattning i stället ske i inkomstslaget tjänst hos bolagets ägare.

Här skall också nämnas ett skatterättsnämndsavgörande i april 1993,[477] vari en förening inte bedömdes som yrkesmässig – och därmed inte momsskyldig – för vissa tjänster (fakturering t.ex.) åt sina medlemsorganisationer. I avsnitt 8.3 framgår att avgifter till branschföreningar etc för åtnjutna tjänster i och för sig är momspliktiga, men momsskyldighet kan alltså vara utesluten redan på grund av att yrkesmässigheten brister. I avgörandet i fråga grundade föreningen sin verksamhet på avtal som ingåtts av medlemsorganisationerna själva med andra. Föreningen bistod och deltog dessutom i visst förhandlingsarbete, spred information om bl.a. gällande avtal och tillhandahöll service åt medlemsorganisationernas olika organ. Kostnaderna för den delen av verksamheten täcktes av inkasserade medel och yrkesmässighet ansågs inte föreligga enligt nämnden. Intressant i sammanhanget är enligt min mening en jämförelse med regeringsrättens förhandsbesked enligt avsnitt 6.4.4 av innebörd att enbart s.k. vidarefakturering utan eget prispålägg inte medför att någon omsättning förekommer, och att momsskyldighet sålunda är utesluten på den grunden. Fallen liknar varandra, och det torde snarast vara en fråga om på vilken grund – bristande omsättning eller bristande yrkesmässighet – som momsskyldighet inte skall anses föreligga.

> På grund av att en förening är en juridisk person och att därmed yrkesmässighet enligt momslagen föreligger "från första kronan" av intäkter – eftersom juridiska personer endast kan ha intäkter av näringsverksamhet – anser jag att det är mera lämpligt att i likhet med regeringsrättens avgörande i avsnitt 6.4.4 pröva momsskyldigheten i förevarande fall med utgångspunkt i omsättningsbegreppet. Om det däremot hade varit fråga om en ideell förening hade det varit intressant att pröva huruvida de särskilda förutsättningarna för undantag från yrkesmässighet och därmed undantag från momsskyldighet enligt vad som sägs i avsnitt 6.3.3 var uppfyllda eller ej.

Föreningen i skatterättsnämndsavgörandet här ovan hade även bl.a. ett särskilt förvaltningsuppdrag för vilket arvode erhölls motsvarande föreningens självkostnader. Inte heller i denna del gjorde alltså föreningen någon vinst. Dock bedömdes här yrkesmässighet och sålunda momsskyldighet föreligga. Sannolikt på grund av att det var ett klart utåtriktat uppdrag (jfr avsnitt 6.4.3) och att det rörde sig om tillhandahållande av bokföring, bokslut, upprättande av deklaration m.m. – dvs. sådant som utförs i konkurrens med bokföringsbyråer etc (jfr ang. rörelseliknande former i avsnitt 6.3.2.1).

Fysiska personer och dödsbon

Nu antas att verksamheten i ett företag ägs och bedrivs av en fysisk person ("under enskild firma").

[477] Jfr SRN april 1993.

En fysisk person (eller ett dödsbo) kan inkomstbeskattas för sina inkomster i inkomstslagen tjänst, kapital eller näringsverksamhet.[478] Verksamheten är emellertid yrkesmässig enligt momslagen i princip endast i det fall den inkomstbeskattas i näringsverksamhet. En verksamhet beskattas i näringsverksamhet om den är varaktig och självständigt bedrivs med ett vinstsyfte (jfr avsnitt 1.1.3). Angående dödsbon, se särskilt avsnitt 6.5.1.3.

Förekomsten av kapitalinkomster, t.ex. ränteintäkter, konstituerar alltså inte yrkesmässighet. Härifrån ges ett undantag: en engångsersättning för all framtidsupplåtelse av avverkningsrätt och avyttring, i samband därmed, av skogsprodukter, medför yrkesmässighet enligt momslagen (jfr även avsnitten 6.2.2 och 6.2.2.2). I detta sammanhang kan påpekas att vad som brukar benämnas royalty inte innefattar engångsersättningar.

Royalty eller periodiskt utgående avgifter för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar beskattas i näringsverksamhet och sålunda föreligger yrkesmässighet för sådana ersättningar, såvida det inte är fråga om inkomster av tillfällig natur och som skall beskattas i inkomstslaget tjänst (jfr även avsnitt 6.3.2.4). I sistnämnda hänseende uppkommer oftast inte någon momsbeskattning redan av den anledningen att det är fråga om icke momspliktig verksamhet, t.ex. författares inkomst för upplåtelse av upphovsrätt (jfr avsnitt 6.2.3).

Beträffande rättigheter såsom hyresrätt och patenträtt kan en fysisk person bli yrkesmässig genom att endast avyttra rättigheten i fråga, förutsatt att vederbörande är delägare i ett fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag, eller närstående till sådan delägare (jfr avsnitt 8.1), och rättigheten skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet om verksamheten i företaget hade drivits av delägaren eller den närstående.[479] Skattskyldighet till moms uppkommer alltså t.ex. för en delägare i ett tillverkande "familjeföretag" om han avyttrar ett patent till en konstruktion, trots att delägaren själv är den civilrättslige ägaren till patentet. Detta eftersom det till följd av fåmansreglerna överhuvudtaget inte kan bli fråga om inkomstbeskattning i kapital – hur "tillfällig" inkomsten än må vara – utan delägaren inkomstbeskattas härför i näringsverksamhet. I avsnitt 6.2.2 framgår att överlåtelser av rättigheter till fastigheter, t.ex. en hyresrätt eller bostadsrätt, aldrig kan bli föremål för momsbeskattning, eftersom undantag från momsplikten då gäller.

I övrigt föreligger yrkesmässighet för företagande och idkande av näring i största allmänhet, varvid – som även framgår av exemplet med Sveas borstbinderi (jfr avsnitt 1.1.3) – företagarens (uppdragstagarens) självständighet gentemot sina uppdragsgivare oftast är avgörande för yrkesmässigheten. Svea är inte anställd av någon och hon har ett flertal uppdragsgivare, nämligen kunderna som köper borstar, varför hon får anses bedriva sin verksamhet självständigt.

Om företagaren (uppdragstagaren) inte är självständig föreligger i stället

[478] Jfr 1 § 2 mom SIL.
[479] Jfr punkt 2 av anvisningarna till 21 § KL.

för näringsverksamhet inkomst av tjänst och sålunda inte någon yrkesmässighet enligt momslagen. Denna gränsdragning sker genom en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i varje enskilt fall, varvid hänsyn tas inte endast till innehållet i avtalet mellan parterna utan även till omständigheter utan omedelbar anknytning till detta avtal (s.k. faktiska omständigheter). I rättspraxis har utbildats ett antal rekvisit (omständigheter) vilkas förekomst talar för eller emot en uppdragstagares självständighet.[480] Nedan återges rekvisiten i ett frågeschema. Härvidlag skall beaktas att ett rekvisit kan vara av sådan dignitet att det "väger upp" flera andra. Sålunda kan även frånvaron av ett rekvisit vara väsentlig vid bedömningen.[481] Det kanske tydligaste tecknet på självständighet är enligt min mening att uppdragstagaren själv står "företagarrisken". Om uppdragstagaren har flera uppdragsgivare talar också det starkt för självständighet. Specialkompetens kan också "väga upp" omständigheter som talar emot uppdragstagarens självständighet.

Att de faktiska omständigheterna avgör frågan om uppdragstagarens självständighet och därmed även frågan om dennes yrkesmässighet enligt momslagen belyses av ett rättsfall[482] som gällde försäljning vid s.k. home-parties. Ett bolag anlitade ett antal personer som vid privata sammankomster i sina hem demonstrerade och sålde bolagets produkter som var hushållsartiklar (av märket Tupperware). I skriftliga avtal betecknades bolaget som distributör och de anlitade försäljarna som återförsäljare. En samlad bedömning av samtliga omständigheter i fallet visade dock enligt regeringsrätten att de s.k. återförsäljarna rent faktiskt varit starkt bundna till bolaget och dess organisation och att de därmed inte varit självständiga företagare. "Återförsäljarnas" ersättningar (i form av rabatter) för utfört arbete ansågs därför utgöra inkomst av anställning (inkomstslaget tjänst). Bolaget skulle därmed erlägga sociala avgifter för "återförsäljarnas" ersättningar. Om frågan hade aktualiserats, hade alltså "återförsäljarna" inte bedömts vara yrkesmässiga enligt momslagen och således inte momsskyldiga för ersättningarna från bolaget.

Följande omständigheter i rättsfallet ansågs tala för att återförsäljarna var självständiga företagare:

Återförsäljarna gjorde sina inköp i fast räkning och bestämde själva omfattningen av sina arbetsinsatser samt stod själva för sina kostnader. De kunde säga upp återförsäljaravtalet med bolaget när som helst och återförsäljarnas inkomster från försäljningen av bolagets produkter uppgick till icke obetydliga belopp.

De omständigheter som ansågs tala emot återförsäljarnas självständighet var följande:

Återförsäljarna åtog sig att följa en viss försäljningsplan som bolaget upprättat och använde vid orderupptagning från konsumenter en beställningssedel som dominerades av bolagets näringskännetecken. Texten i beställningssedeln var utformad så att återförsäljaren inte framstod som motpart i kontraktsförhållan-

[480] Jfr SOU 1975:1 sid 722.
[481] Jfr SOU 1975:1 sid 723.
[482] Jfr RÅ 1987 ref 163.

det med konsumenten. Beställningssedeln innehöll en lista på varusortiment med förtryckta cirkapriser, vilka kunde anses ha en styrande verkan på prissättningen även om återförsäljaren hade rätt att frångå desamma. Det tillämpade systemet för momsredovisning fordrade för att ett korrekt resultat skulle uppnås, att eventuella cirkapriser tillämpades vid försäljningen till konsumenterna. Vidare fordrade återförsäljarens verksamhet – bortsett från risken för returer på grund av konsumentens rätt till s.k. ångervecka – inte att densamme höll något varulager, utan endast att så mycket varor beställdes som motsvarade från konsumenterna redan upptagna order. Dessutom medförde inte den tillämpade betalningsordningen gentemot kunderna någon egentlig kreditrisk för återförsäljaren.

Som synes har regeringsrätten vid sin bedömning, i likhet med vad som ovan sagts i samband med redogörelsen för frågeschemat (som återfinns nedan i detta avsnitt), vägt omständigheter för och emot självständighet och gjort en helhetsbedömning som stannade vid att självständighet (rörelse/näringsverksamhet) inte ansågs föreligga beträffande "återförsäljarnas" situation. De redogjorda omständigheterna har varit nödvändiga (s.k. ratio decidendi) för regeringsrättens bedömning. Intressant är att regeringsrätten anser att (den redan gjorda) bedömningen bestyrks av att "återförsäljarna" inte varit momsregistrerade. Frånvaron av momsregistrering har enligt min mening således inte varit avgörande för regeringsrättens bedömning, utan kan betecknas som obiter dicta i sammanhanget. Som jag nämner i avsnitt 6.3.4.2 avgör ju inte en eventuell momsregistrering den inkomstskatterättsliga bedömningen. En momsregistrering kan ju ske även om inkomst av tjänst bedöms föreligga inkomstskattemässigt, eftersom en sådan registrering kan ha skett med tillämpning av det för momsen särskilda institutet rörelseliknande former (jfr avsnitt 6.3.2.1). Om t.ex. företagarrisken ökar genom att återförsäljarna köper stora lager av varor från sin leverantör i fall som det förevarande, skulle man i det enskilda fallet alltså, enligt min mening, kunna momsregistrera en dylik återförsäljare även om vederbörande inkomstbeskattas för inkomsterna i inkomstslaget tjänst. En sådan registrering är dock utesluten om återförsäljaren har tecknat ett vanligt anställningskontrakt med leverantören eller rent faktiskt är att anse som anställd av denne.

Beträffande yrkesmässigheten inom byggnation, fastighetshandel etc och den betydelse den har i nämnda fall för frågan om momsskyldighet, hänvisas särskilt till avsnitt 11.1.

Beträffande vissa processuella aspekter när det gäller att bedöma yrkesmässigheten för en fysisk person, se avsnitt 15.2.1.

Nya regler (NML) den 1 juli 1994

Genom NML den 1 juli 1994 knyts yrkesmässighetsbegreppet enbart till KLs (och inte till SILs) begrepp näringsverksamhet (jfr även under Yrkesmässighet i kapitel 14), varvid en återgång sker till vad som gällde före 1991 – dvs., även för *juridiska personer* förutsätts att en verksamhet drivs med bl.a. vinstsyfte för att yrkesmässighet skall anses föreligga momsmässigt (jfr 4 kap 1 § punkt 1 NML och Prop 1993/94:99 sid 164 och 165).

Frågeschema: tjänst eller näringsverksamhet[483]

TECKEN PÅ TJÄNST				TECKEN PÅ NÄRINGSVERKSAMHET
	ja	Tidigare anställning?	nej	
	ja	En eller ett fåtal uppdragsgivare?	nej	
	nej	Upphandlingsförfarande? Självständigt utarbetade kostnadsförslag, ritningar ect? Konkurrens? Flera anbud? Dokumentation?	ja	
	nej	Självständig prissättning?	ja	
	ja	Åtagande att personligen utföra arbetet med egen eller förmedlad arbetskraft?	nej	
	ja	Utföra efter hand ålagda arbetsuppgifter utan att dessa bestämts på förhand? Dokumentation?	nej	
	ja	Utförs arbetet på löpande räkning?	nej	
	ja	Varaktigt åtagande?	nej	
	nej	Är arbetet av speciell karaktär? Krävs specialkompetens?	ja	
	nej	Näringsbehörighet? Auktorisation?	ja	
	ja	Utgår traktaments- eller resekostnadsersättning?	nej	
	ja	Står vederbörande under arbetsledning och kontroll?	nej	
	ja	Förekommer tidkort eller annan tidredovisning?	nej	
	nej	Eget material?	ja	
	nej	Egna maskiner och verktyg? Självständig finansiering? Ekonomiskt risktagande (“företagarrisk”)?	ja	
	nej	Garantiåtaganden? Dokumentation?	ja	
	nej	Egen företagsorganisation? Egna arbetslokaler/verkstad som bas?	ja	
	nej	Annonsering (står till allmänhetens förfogande)?	ja	

[483] Jfr SOU 1975:1 sid 722 och äv MHL 89 sid 385.

6.3.2 *Specialfall (utvidgning) av yrkesmässighet*

I avsnitten 1.1.3 och 6.3.1 redogjordes för "kärnan" i yrkesmässighetsbegreppet och kopplingen till begreppet näringsverksamhet. I avsnitten 6.3.2.1–5 skall redogöras för situationer där yrkesmässighet bedöms föreligga oavsett huruvida inkomsterna i verksamheten i fråga skall inkomstbeskattas i näringsverksamhet eller ej.

6.3.2.1 "Rörelseliknande former" etc

Egentligen är rubriken i denna del felaktigt formulerad då ML från och med den 1 januari 1991 talar om "omsättning av varor eller tjänster i 'former jämförliga med näringsverksamhet'" [och enligt NML den 1 juli 1994 talas om verksamhet som "bedrivs i former som är jämförliga med en till näringsverksamhet hänförlig rörelse"]. Jag föredrar emellertid att använda det vedertagna "gamla" uttrycket rörelseliknande former för förevarande speciella fall av yrkesmässighet.

Vad är då rörelseliknande former?

I en promemoria år 1986 har begreppet rörelseliknande former behandlats.[484] Det kan sammanfattas enligt följande.

Bestämmelsen har främst tillkommit i näringslivets intresse och syftar till att möjliggöra korrigeringar där momsen har en icke önskvärd konkurrenseffekt. En verksamhet skall kunna anses bedriven under rörelseliknande former och sålunda vara yrkesmässig när verksamheten egentligen är att hänföra till inkomstslaget tjänst, det "gamla" inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet (numera ingående i kapital) samt när inkomstbeskattning överhuvudtaget inte sker, t.ex. vid hobbyverksamheter (överskott från hobby beskattas i inkomstslaget tjänst). En tillämpning av bestämmelsen skall dock vara utesluten när det gäller kapitalinkomster, utom för vad som enligt det gamla skattesystemet (taxeringen 1991 eller tidigare) skulle ha redovisats i tillfällig förvärvsverksamhet.

Bestämmelsen om rörelseliknande former utgör en utvidgning av inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp (tidigare: rörelse), varför den kan tillämpas först när något av rekvisiten för näringsverksamhet, *varaktighet*, *självständighet* eller *vinstsyfte*, inte är för handen.

Notera att rörelseliknande former från och med den 1 januari 1991 endast aktualiseras beträffande fysiska personer. Juridiska personer är ju numera yrkesmässiga momsmässigt och momsskyldiga från och med den första omsatta kronan avseende momspliktiga varor eller tjänster (jfr avsnitten 1.1, 1.1.3 och 6.3.1) eller avseende varor eller tjänster som är kvalificerat undantagna från momsplikt (jfr ang. s.k. teknisk skattskyldighet avsnitt 6.5.2).

Någon närmare bestämning av rörelseliknande former ges inte i förarbeten eller rättspraxis, men följande bör enligt RSV gälla.

---

[484] Jfr RSV 563 utg 1.

> Stort avseende bör fästas vid verksamhetens omfattning. Av denna anledning har man "behållit" den gamla gränsen för redovisningsskyldighet, såtillvida att det för yrkesmässighet förutsätts att omsättningen för beskattningsåret överstiger 30 000 kronor (inklusive moms t.o.m. den 31 december 1991, men exklusive moms fr.o.m. den 1 januari 1992 – jfr avsnitt 4.1). I rättspraxis är verksamhetens omfattning den omständighet som oftast åberopas som grund för bedömningen om en verksamhet utgör rörelse (näringsverksamhet) eller hobby/icke skattepliktig verksamhet. En verksamhet med stor omfattning utgör som regel typiskt sett rörelse inkomstskattemässigt. Vidare har de yttre formerna för verksamheten, som lokaler, anställda, marknadsföring o.d. (jfr Frågeschema: tjänst eller näringsverksamhet? i avsnitt 6.3.1) betydelse för frågan om rörelseliknande former är för handen.
>
> Observera att gränsen för yrkesmässighet om 30 000 kronor inte innebär någon "fribeloppsgräns". När beloppsgränsen passerats under beskattningsåret skall moms erläggas för all omsättning under året, dvs. från första dagen även om beloppsgränsen passerats först vid senare tillfälle under året (vilket givetvis även berättigar till avdragsrätt för ingående moms avseende samtliga förvärv under året). Härvidlag talar lagstiftningen om yrkesmässighet "under förutsättning" att omsättningen för beskattningsåret överstiger 30 000 kronor. Det står inte "i den mån" gränsbeloppet passeras. För den momsskyldige som förvärvar varor från någon som bedriver verksamhet under rörelseliknande former och som vid försäljningstillfället i fråga ännu inte passerat 30 000-kronorsgränsen under beskattningsåret föreligger rätt att göra *fiktivt avdrag* för ingående moms (jfr avsnitt 2.2). I det läget är ju säljaren av varan inte yrkesmässig och debiterar inte moms i sina fakturor, men har givetvis haft momskostnader i sin verksamhet – den momsskyldige förvärvaren av varan i fråga skall då alltså ha fiktiv avdragsrätt. (När säljaren passerat 30 000-kronorsgränsen i omsättning under året utfärdar han givetvis momsbärande fakturor för vilka momsskyldiga förvärvare enligt allmänna regler i avsnitt 2.1 har avdragsrätt – då för såväl förvärvade tjänster som för varor.) Nu sagda gäller i tillämpliga delar även beträffande vad som sägs nedan om privatbostadsfastigheter, äkta bostadsföretag, allmännyttiga bostadsföretag, enkla bolag och samägande.

Sammanfattningsvis kan man säga att rörelseliknande former tillämpas restriktivt och inte i fiskalt syfte. Rörelseliknande former torde som minimikrav förutsätta att investeringar av icke ringa omfattning skett och att omsättningen i verksamheten överstiger 30 000 kronor per år. Förekomsten av investeringar av någon betydelse motiverar tillämpningen av rörelseliknande former (jfr "företagarrisk" i Frågeschema: tjänst eller näringsverksamhet? i avsnitt 6.3.1), eftersom man då eliminerar uppkomsten av en kumulativ effekt i nästa led (jfr Inledning och avsnitt 2.2). De verksamheter där rörelseliknande former torde förekomma är bl.a. för distriktsveterinärer,[485] trav- och galoppverksamhet (jfr avsnitt 6.2.8), skogsarbete/skogskörslor med egna maskiner eller egen häst[486] samt för vissa fotografer (jfr även avsnitt 6.2.3). Nedan återger jag två exempel för bedömning av tillämpningen av yrkesmässighet enligt momslagen med stöd av begreppet rörelseliknande former: dels för fotografer, dels för trav- och galoppverksamheter. Notera härvidlag att det är frågan om enskilda firmor (fysiska personer). Om verksamheten "sätts på bolag" uppkommer inga problem, eftersom juridiska personer endast kan ha

[485] Jfr RSVs skrivelse Dnr D29–1527–90.
[486] Jfr RSN 1969:90.6.

inkomst av näringsverksamhet och då föreligger också yrkesmässighet enligt momslagen (jfr avsnitt 6.3.1).

Rörelseliknande former: fotograf (ett exempel)

Om en fotograf står till allmänhetens förfogande beskattas han för uppdragen i inkomstslaget näringsverksamhet om de är av större omfattning. Det får dock inte vara fråga om ett fåtal uppdragsgivare, utan en lite mera omfattande rörelse där vederbörande t.ex. har sin egen ateljé. Är detta uppfyllt anses även ett tillfälligt uppdrag ingå i rörelsen och skall sålunda inkomstbeskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Det tillfälliga uppdraget anses då som ett "utflöde" ur ateljérörelsen. I nu nämnda fall föreligger alltså yrkesmässighet enligt momslagen (jfr avsnitt 6.3.1) och försäljning av fotografier eller rättigheter till sådana momsbeskattas i verksamheten (jfr avsnitt 6.2.3).

Om fotografen genom sin uppdragsverksamhet däremot enbart riktar sig till massmedia i egenskap av t.ex. tidningar och tidskrifter, och inte står till allmänhetens förfogande, beskattas fotografen i inkomstslaget tjänst även om ett vanligt anställningsförhållande inte föreligger. Detta gäller oavsett av hur många tidningar fotografen anlitas. Hade ett vanligt anställningsförhållande förelegat, hade fotografen inte kunnat bli momsskyldig och sålunda ej heller kunnat åtnjuta rätten till avdrag för ingående moms på sina förvärv. Nu antar vi emellertid att fotografen inte har något anställningsavtal med det eller de mediaföretag som anlitar vederbörande. I sådant fall kan fotografen, trots att denne inkomstbeskattas i inkomstslaget tjänst, träda in i momssystemet, om fotografen har gjort investeringar i kamerautrustning etc av icke ringa omfattning och omsätter över 30 000 kronor (exkl. moms) per år. Detta eftersom momsskyldigheten, och den därav följande rätten till avdrag för ingående moms på förvärven till fotografiverksamheten, då grundar sig på det momsspecifika begreppet *rörelseliknande former*. Detsamma gäller då en fotografs hobbyverksamhet överstiger 30 000 kronor per år och icke ringa investeringar gjorts i verksamheten (jfr även avsnitt 15.2.1).

I sammanhanget kan nämnas att s.k. frivilliga filmare, som utan uppdrag exempelvis söker upp "oroshärdar" i världen för att göra reportage och sedan sälja dessa till tidningar och TV, bedöms som självständiga och beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet även om de enbart riktar sig till massmedia. Här föreligger en företagarrisk (jfr Frågeschema: tjänst eller näringsverksamhet? i avsnitt 6.3.1), eftersom journalisten/filmaren företar dyrbara resor utan att i förväg veta om reportaget i fråga kommer att kunna säljas till någon. Trots yrkesmässigheten torde emellertid inte momsbeskattning ske eftersom det är fråga om rätt till filmverk, vilka undantas från momsplikt (jfr avsnitt 6.2.3).

Rörelseliknande former: trav och galopp (ett exempel)

Om en juridisk person innehar tävlingshästar föreligger momsskyldighet för prispengarna (se ang. momsredovisningen, avsnitt 6.2.8), eftersom juridiska personer alltid är yrkesmässiga och trav- och galopptävlingsverksamheter utgör momspliktiga verksamheter.

Om en fysisk person innehar tre eller flera tävlingshästar föreligger också momsskyldighet, eftersom omfattningen av verksamheten då konstituerar nä-

ringsverksamhet inkomstskattemässigt och sålunda yrkesmässighet enligt momslagen.

Om en fysisk person innehar högst två tävlingshästar gäller följande. Om vederbörande erhåller prispengar överstigande 30 000 kronor per år, föreligger momsskyldighet och avdragsrätt för ingående moms för alla anskaffningar under året eftersom det då blir fråga om yrkesmässighet enligt bestämmelsen om *rörelseliknande former*. Förutsatt att viss del utgörs av prispengar får även ersättning för försäljning av häst räknas med vid bedömningen om vederbörande klarar nämnda 30 000-kronorsgräns.

Privatbostadsfastigheter, äkta bostadsföretag och allmännyttiga bostadsföretag

Sker omsättning av varor, t.ex. av fällda träd eller plockade bär, från en privatbostadsfastighet eller från en fastighet som tillhör ett äkta bostadsföretag eller ett allmännyttigt bostadsföretag uppkommer yrkesmässighet om omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor (jfr vad som sägs ovan om rörelseliknande former). Detsamma gäller för upplåtelse av fastigheten när ett äkta bostadsföretag, ett allmännyttigt bostadsföretag eller ägaren till en privatbostadsfastighet frivilligt inträder i momssystemet för uthyrning av lokaler etc för användning i momsskyldig verksamhet (jfr avsnitten 6.2.2.1 och 6.5.3). Detta innebär en utvidgning av begreppet yrkesmässighet enligt momslagen i förhållande till dess "kärninnehåll" (jfr avsnitt 6.3.1), eftersom en privatbostadsfastighet beskattas i inkomstslaget kapital och endast en schablonmässig beskattning sker i inkomstslaget näringsverksamhet av fastighet tillhörig äkta bostadsföretag eller allmännyttigt bostadsföretag.[487] Förekomsten av inkomst av kapital innebär ju inte att yrkesmässighet föreligger enligt momslagen, eftersom "kärnan" i yrkesmässighetsbegreppet bygger på inkomster som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet (jfr avsnitt 6.3.1). Därför måste man alltså utvidga begreppet yrkesmässighet enligt vad nyss sagts för att kunna momsbeskatta t.ex. försäljning av träd som fällts på privatbostadsfastigheten. På samma sätt förhåller det sig med äkta bostadsföretag och allmännyttiga bostadsföretag. För intäkter som hänförs till fastigheten sker endast en schablonmässig inkomstbeskattning baserad på fastighetens taxeringsvärde. Om inte en utvidgning av yrkesmässighetsbegreppet särskilt stipulerades, skulle t.ex. ett äkta bostadsföretag (vanligen bostadsrättsförening) inte beskattas för t.ex. försäljning av fällda träd från fastigheten.

Märk dock att om ett bostadsföretag varom nu är fråga har andra intäkter än som hänförs till fastigheten inkomstbeskattas dessa enligt vanliga regler för näringsverksamhet och att sådana intäkter alltså medför yrkesmässighet enligt begreppets "kärninnehåll" (jfr avsnitt 6.3.1).[488]

T.ex. får det av rättspraxis anses följa att t.ex en bostadsrättsförening är moms-

[487] Jfr 2 § 7 mom SIL.
[488] Jfr IFHL93 del 1 sid 486.

skyldig för exempelvis matservering till sina medlemmar även om någon utåtriktad servering inte finns och medlemmarna endast betalar självkostnadspris för maten.[489] RSV har ju dessutom i sina rekommendationer uttalat att matserveringar för hyresgäster vid servicehus skall momsbeskattas (jfr avsnitt 6.2.6).[490] Anledning saknas därför enligt min mening att anlägga något annat synsätt beträffande en bostadsrättsförenings servering till sina medlemmar.

Beträffande *allmännyttiga bostadsföretag* får särskilt uppmärksammas att den schablonmässiga inkomstbeskattningen ersatts av en konventionell sådan den 1 januari 1994 (taxeringen 1995).[491] Detta får den momsmässiga konsekvensen att allmännyttiga bostadsföretag blir yrkesmässiga enligt vanliga regler (jfr avsnitt 6.3.1), och inte enligt det ovan beskrivna utvidgade yrkesmässighetsbegreppet, även för inkomster från fastigheten. Från och med den 1 januari 1994 gäller alltså inte längre 30 000-kronorsgränsen för att ett allmännyttigt bostadsföretag skall anses yrkesmässigt för försäljning av varor från fastigheten eller för uthyrning av rörelselokal etc för vilken frivilligt inträde i momssystemet söks (jfr avsnitt 6.2.2.1). Förändringen innebär också att yrkesmässigheten, beträffande inkomster från fastigheten, inte längre begränsas till försäljning av varor från fastigheten eller uthyrning av rörelselokal etc för vilken frivilligt inträde i momssystemet medgivits. Även tillhandahållande av tjänster omfattas. T.ex. kan det vara fråga om en sådan tjänst som uthyrning av solarium (vara) som finns i byggnad på fastigheten. Hittills (dvs. före 1/1 1994) har en sådan tjänst enligt mitt synsätt varit momsfri, eftersom det är en inkomst som inkomstskattemässigt torde vara hänförlig till fastigheten och den utvidgade yrkesmässigheten endast omfattar försäljning av varor från fastigheten (och uthyrning av rörelselokal etc för vilken frivilligt inträde i momssystemet medgivits). Ett annat synsätt skulle nämligen innebära att en principiell dubbelbeskattningssituation godtas inkomstskattemässigt. Knäckfrågan är om ersättning (vederlag) för uthyrning av ett solarium inom fastigheten utgör intäkt enligt de vanliga reglerna om näringsverksamhet eller inte. Ett jakande svar skulle innebära yrkesmässighet enligt vanliga regler (jfr avsnitt 6.3.1) och momsbeskattning skulle således kunna förekomma. När det gäller allmännyttiga bostadsföretag påverkas den faktiska hyran av förekomsten av ett solarium. Hyran blir högre till följd av att man har tillgång till faciliteten i fråga. Hyran har hittills (före 1/1 1994) omfattats av den schablonmässiga beskattningen i näringsverksamhet. Därmed har en särskild debitering för användning av solariet varit "skattefri", och eftersom den utvidgade yrkesmässigheten endast avser omsättning av varor har vederlaget varit momsfritt. Emellertid gäller enligt vad ovan sagts att det allmännyttiga bostadsföretaget från och med den 1 januari 1994 skall redovisa moms även för vederlag från uthyrning av solarium, eftersom vederlaget då skall beskattas enligt vanliga regler för näringsverksamhet.

Hur är det då med de *äkta bostadsföretagen*? De omfattas ju även efter den 1 januari 1994 av en schablonmässig beskattning i näringsverksamhet.

Äkta bostadsföretag är vanligen bostadsrättsföreningar. I sådana fall påverkas fastighetens taxeringsvärde inte av förekomsten av ett solarium inom fastigheten, eftersom bostadsavgiften, som utgör en värdefaktor som påverkar taxeringsvärdet,[492] bestäms med hänsyn till en genomsnittlig hyresnivå (jämförelsehyra).[493] Förekomsten av ett solarium i bostadsrättsföreningen utgör inte något sådant säreget

[489] Jfr RSV/FB Im 1979:2, RSV/FB Im 1979:14 och RSV/FB Im 1985:8.
[490] Jfr avsnitt 4.2 i RSV Im 1993:6.
[491] Jfr SFS 1993:670; Prop 1992/93:241.
[492] Jfr 7 kap 1 § FTL.
[493] Jfr 9 kap 3 § FTL och 11 § första stycket punkt 1 RSFS 1993:7.

förhållande som föranleder justering vid värdering av taxeringsenheten.[494] Eftersom avgiften till bostadsrättsföreningen inte påverkas av förekomsten av ett solarium kan alltså vederlag från uthyrning av solariet inkomstbeskattas enligt vanliga regler för näringsverksamhet, och således kan i princip momsbeskattning ske eftersom vederlaget omfattas av "kärninnehållet" i begreppet yrkesmässighet enligt momslagen (jfr avsnitt 6.3.1).

Att äkta bostadsföretag skulle momsbeskattas för vederlag från uthyrning av ett enklare solarium som finns för de boende i bostadsrättsföreningen vore emellertid enligt mitt förmenande orimligt. Om man byggde en större anläggning som kunde "konkurrera" med kommersiella anläggningar, skulle nämligen jämförelsehyran för lokal påverkas, och då skulle momsfrihet råda eftersom en dubbelbeskattning enligt vad ovan sagts skulle förutsättas inkomstskattemässigt för att åstadkomma momsbeskattning – vederlaget skulle ju i sådant fall inte omfattas av vanliga regler för näringsverksamhet. Det vore alltså orimligt att bostadsrättsföreningen momsbeskattades för uthyrning av ett enstaka solarium, men inte för en större anläggning (som ändå inte är av sådan omfattning att momsbeskattning skall ske på grund av att yrkesmässighet skulle föreligga enligt yrkesmässighetsbegreppets "kärninnehåll" – dvs. intäkterna kan ändå inte anses som icke hänförliga till själva fastigheten). Allrahelst som vanliga kommersiella solarier momsbeskattas, eftersom fastighetsupplåtelsen i sådana fall utgör ett underordnat led i förhållande till möjligheten att utnyttja verksamhetstillbehöret (varan) – jfr härvidlag avsnitt 6.2.2.6.

Notera att för ett äkta bostadsföretag (och före 1/1 1994 även för allmännyttigt bostadsföretag) gäller vid bedömningen av 30 000-kronorsgränsen att hänsyn även skall tas till omsättning av varor och tjänster under rörelseliknande former (se ovan i detta avsnitt) och uttagsbeskattning som föranleds av arbeten på egen fastighet (jfr avsnitt 11.2.1). Vid bedömningen av om 30 000-kronorsgränsen överskrids läggs alltså t.ex. inkomster från trädavverkning ihop med t.ex. inkomster som det äkta bostadsföretaget har från verksamhet som bedrivs under rörelseliknande former. Om uttagsbeskattning för arbeten på egen fastighet uppkommer visst år enligt vad som sägs i avsnitt 11.2.1, har ju 30 000-kronorsgränsen redan passerats varför det äkta bostadsföretaget momsbeskattas redan för försäljning av ett enda avverkat träd under samma år. Detsamma gäller för en fysisk person som har inkomster varom nu är fråga från en privatbostadsfastighet samt från verksamhet som bedrivs under rörelseliknande former. Lagtexten uttrycker nämligen att yrkesmässighet i förevarande fall förekommer "allt under förutsättning att omsättninen för beskattningsåret överstiger 30 000 kronor".[495]

I det nya skattesystemet skiljer man mellan *privatbostadsfastigheter* ("tillhör" inkomstslaget kapital) och *näringsfastigheter* ("tillhör" inkomstslaget näringsverksamhet). Som privatbostadsfastighet räknas byggnad inklusive marken den finns på eller skall byggas på samt byggnad på annans mark, om byggnaden utgör 1. småhus enligt fastighetstaxeringslagen och 2. privatbostad enligt kommunalskattelagen. Annan fastighet utgör näringsfastighet.[496]

Privatbostad utgör småhus som till åtminstone övervägande del används för permanent boende eller som fritidsbostad av ägaren eller honom närstående (jfr avsnitt 8.1) eller är avsedd att användas som sådan bostad. Bostadsrätt i s.k. äkta bostadsföretag (se nedan) räknas också som privat bostad.[497]

---

[494] Jfr FTHL88 sid. 120–122.

[495] Jfr sista ledet i andra stycket första meningen punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML.

[496] Jfr 5 § första och tredje styckena KL.

[497] Jfr 5 § andra stycket KL och Prop 1989/90:110 sid 499.

Notera att numera gäller en övervägandeprincip; någon uppdelning i schablonvilla och rörelsedel sker inte inkomstskattemässigt av en villa som ägaren även utnyttjar i sin eventuella rörelse, utan hela villan är privatbostadsfastighet om den till mer än 50 % utnyttjas för permanentboende eller fritidsändamål och hela villan är näringsfastighet om mer än 50 % av ytan upptas av den egna rörelsen.[498] Härvidlag får påpekas att fastigheter som ägs av juridiska personer aldrig kan vara annat än näringsfastigheter: en juridisk person kan av förklarliga skäl inte använda en fastighet för "sitt boende".[499]

Beträffande uthyrningssituationer får följande sägas. Uthyrning förtar inte automatiskt karaktären av privatbostad, varför den i första hand inkomstbeskattas i kapital. Emellertid blir fastigheten i fråga näringsfastighet om ägaren inte inom överskådlig tid avser att själv, eller genom närstående, använda åtminstone 50 % av densamma för permanentboende eller fritidsändamål.[500] Då blir ägaren i och för sig yrkesmässig för uthyrningen redan enligt de regler som utgör "kärnan" i begreppet yrkesmässighet (jfr avsnitt 6.3.1), men – i likhet med vad som gäller för uthyrning av privatbostadsfastighet – momsskyldig först om han registreras för frivilligt inträde (jfr avsnitten 6.2.2.1 och 6.5.3). Skillnaden är att inkomsterna från uthyrningen inte behöver överstiga 30 000 kronor per år i "näringsfastighetsfallet".

Med *äkta bostadsföretag* (vanligen bostadsrättsföreningar) avses en bostadsförening eller ett bostadsaktiebolag vars fastigheter inrymmer minst tre bostadslägenheter och där minst 60 % av hela taxeringsvärdet för företagets fastigheter belöper på bostadslägenheter som upplåtits till medlemmarna eller delägarna med bostadsrätt eller hyresrätt.[501]

En bostadsrättsförening kan alltså frivilligt inträda i momssystemet för upplåtelse av bostadsrätt till en rörelseidkare etc (jfr avsnitt 6.2.2.1), enär yrkesmässighet föreligger om hyresintäkterna uppgår till 30 000 kronor årligen.

Notera att även en ekonomisk förening eller ett aktiebolag anses utgöra ett äkta bostadsföretag, om dess verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att tillhandahålla föreningens medlemmar eller bolagets delägare garage eller annan för deras personliga räkning avsedd gemensam anordning i byggnad som ägs av föreningen eller bolaget. Antag att ett antal hyreshusägare och bostadsrättsföreningar går ihop om att genom en ekonomisk förening, vari de är medlemmar, tillhandahålla sina hyresgäster och bostadsrättsinnehavare bilplatser i ett garage. Uppfyller den ekonomiska föreningen villkoren för att betraktas som ett äkta bostadsföretag sker enbart en schablonmässig inkomstbeskattning i näringsverksamhet; momsmässigt uppkommer ingen yrkesmässighet. I sådant fall kan den ekonomiska föreningen frivilligt inträda i momssystemet om den tar ut mer än 30 000 kronor per år i hyra av medlemmarna.

Skulle den ekonomiska föreningen även hyra ut garageplatser till utomstående, är den yrkesmässig för hela sin verksamhet utan hänsyn till någon beloppsgräns, eftersom föreningen då inte utgör äkta bostadsföretag. Dessutom anses den ekonomiska föreningen i sådant fall bedriva parkeringsverksamhet (jfr

[498] Jfr Prop 1989/90:110 sid 501.
[499] Jfr Prop 1989/90:110 sid 500.
[500] Jfr Prop 1989/90:110 sid 500, 512 och 513.
[501] Jfr 2 § 7 mom första stycket SIL och Prop 1989/90:110 sid 500.

avsnitt 6.2.2.4), vilket utgör en momspliktig tjänst. Sålunda uppkommer momsskyldighet "från första kronan" för den ekonomiska föreningen om utåtriktad uthyrning också sker.

Om hyreshusägarna och bostadsrättsföreningarna i exemplet vet att man inte bara skall tillhandahålla hyresgästerna/bostadsrättsinnehavarna garageplatser utan även hyra ut platser till utomstående, är det i princip avgörande att garageplatsuthyrning sker direkt av hyreshusägarna och bostadsrättsföreningarna själva. Då blir nämligen uthyrningen till de egna hyresgästerna/bostadsrättsinnehavarna momsfri, eftersom upplåtelsen sker i samband med bostadsuthyrningen (jfr avsnitt 6.2.2.4). Om hyreshusägarna och bostadsrättsföreningarna i stället gemensamt hyr ut garageplatserna anses de faktiskt (de facto) bedriva uthyrningsverksamhet i ett handelsbolag (jfr avsnitt 8.4). Emellertid kan skattemyndigheten, vilket också sker, av praktiska skäl registrera den ekonomiska föreningen för en s.k. blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4), där endast den "utåtriktade" garageplatsuthyrningen är momspliktig. Vederbörande skulle ju befinna sig i en valsituation vid momsregistreringen: antingen sköter varje fastighetsägare själv garageuthyrningen eller så sker detta i gemenskap, t.ex. genom föreningen. Det torde därför vara det mest praktiska för samtliga parter att man "ser igenom" föreningen och anser garageplatser som utnyttjas av hyresgäster och bostadsrättsinnehavare upplåtna i samband med bostadsuthyrningen och sålunda momsfria. Skattemyndigheten skulle dessutom – om man ville driva en linje med beskattning fullt ut av varje form av gemensamt bedriven garageplatsuthyrning – nödgas ge ett de facto-handelsbolag ett momsregistreringsnummer i en "restserie" med åtföljande årlig uppdatering, om inte vederbörande själva registrerade ett handelsbolag hos länsstyrelsen (fr.o.m. 1/1 1993 PRV: jfr avsnitt 4.1) – vilket vore en mycket otymplig administrativ hantering i sig. En praktisk lösning enligt vad nu sagts medför alltså en enklare hantering även ur myndighetens synpunkt (jfr även avsnitt 8.4 och då särskilt angående de nya regler för bildande av handelsbolag som träder i kraft den 1 januari 1995).

Med *allmännyttigt bostadsföretag* förstås bolag, förening eller stiftelse som erkänts som allmännyttigt bostadsföretag av bostadsstyrelsen (statens byggnadslånebyrå) eller länsbostadsnämnden (länsbostadsnämnderna har lagts ned och sedan den 1 januari 1994 utförs deras uppgifter av länsstyrelserna).[502] För andra företag krävs regeringens medgivande för att sådana i skattesammanhang skall likställas med äkta bostadsföretag eller allmännyttiga bostadsföretag.[503]

I avsnitt 7.2 framgår för övrigt att avdragsförbudet för ingående moms träffar ytor i byggnader på såväl privatbostadsfastigheter som näringsfastigheter som har karaktären av stadigvarande bostad. Om t.ex. ett aktiebolag äger en villa utgör den enligt vad ovan sagts näringsfastighet inkomstskattemässigt. Vid en uthyrning av villan till exempelvis en momsskyldig konsult för användning i dennes verksamhet, kan aktiebolaget frivilligt inträda i momssystemet och debitera hyran med moms. Emellertid får konsulten endast göra avdrag för ingående moms i hyran till den del den avser klart avskilda

[502] Jfr SFS 1993:1126.

[503] Jfr 2 § 7 mom fjärde stycket SIL, dess lydelse intill den 1 januari 1994.

kontorsutrymmen etc. Till den del hyran avser ytor som har karaktären av stadigvarande bostad har konsulten inte någon avdragsrätt överhuvudtaget för ingående moms.

Enkla bolag, samägande, partrederier och s.k. gruvbolag

Ett s.k. *enkelt bolag* (jfr även avsnitt 8.4) är inte något företag i den meningen att det utgör ett särskilt rättssubjekt som kan förvärva rättigheter, ikläda sig skyldigheter etc, utan i stället är det fråga om att två eller flera personer, som var för sig kan vara företagare, avtalar om en samverkan, som emellertid inte får innebära att de driver näring gemensamt. Det är i stället fråga om att exempelvis spela på lotto tillsammans (s.k. "tipsbolag"). Märk gränsdragningen mot handelsbolaget enligt avsnitt 8.4.

Av momslagen framgår att varje "delägare" i enkelt bolag är skattskyldig i förhållande till sin "andel" i bolaget.[504] Näringsverksamhet kan för närvarande drivas i enkelt bolag när det gäller jordbruk och skogsbruk, inte annars (se dock i avsnitt 8.4 ang. de förändringar på området som träder i kraft den 1 januari 1995). Det blir därför svårt att särskilja enkla bolag från *samägande* (viss egendom ägs av två eller flera personer)[505] i andra fall än nu nämnda när samverkan inte får innebära näringsverksamhet för att enkelt bolag och inte handelsbolag skall anses föreligga (jfr avsnitt 8.4). Oavsett om det är fråga om enkelt bolag eller samägande bestäms deltagarens/delägarens skattskyldighet av "bolagets" hela omsättning, varvid ovan nämnda 30 000-kronorsgräns gäller om det exempelvis är fråga om verksamhet som bedrivs under rörelseliknande former.[506] Det torde då vara fråga om hobbybetonad verksamhet. Skulle verksamheten däremot utgöra något mera än hobby torde ett handelsbolag föreligga (jfr avsnitt 8.4) och momsregistrering vara aktuellt "från första kronan" (jfr avsnitt 4.1).

Jordbruk eller skogsbruk som drivs som enkelt bolag omfattas däremot inte av 30 000-kronorsgränsen för att yrkesmässighet skall anses föreligga.

Skattskyldigheten för delägare i s.k. *gruvbolag* och *partrederier* följer regelmässigt av att bl.a. yrkesmässighet föreligger enligt vanliga regler (jfr avsnitt 6.3.1).[507] Någon 300 00-kronorsgräns gäller alltså inte.

Enmansredovisning

För såväl enkla bolag, partrederier som gruvbolag kan skattemyndigheten, efter en gemensam ansökan från delägarna, besluta att den av dem som de själva föreslår tills vidare ensam skall anses som skattskyldig för bolagets eller rederiets hela momspliktiga verksamhet.[508] Det blir i sådant fall alltså endast en av delägarna som momsregistreras för verksamheten.

---

[504] Jfr 3 § första stycket första meningen ML.
[505] Jfr lagen om samäganderätt.
[506] Jfr andra stycket näst sista och sista meningarna punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML.
[507] Jfr Prop 1989/90:111 sid 207.
[508] Jfr 3 § första stycket andra meningen ML.

Av praktiska skäl kan skattemyndigheten ibland tillåta enmansredovisning vid frivilligt inträde i momssystemet för uthyrning av rörelselokal (jfr avsnitt 6.2.2.1).

6.3.2.2 Offentlig verksamhet

Om staten, ett statligt affärsverk eller en kommun tillhandahåller momspliktiga varor eller tjänster mot vederlag utan att tillhandahållandet ingår som ett led i en myndighetsutövning, är verksamheten att anse som yrkesmässig oavsett om den bedrivs med vinstsyfte eller ej.[509]

> Någon uttagsbeskattning (jfr avsnitt 6.4.3) sker inte momsmässigt av statens eller en kommuns ianspråktagande av egna varor eller tjänster för eget behov.[510] Staten och kommunerna måste alltså ha utåtriktad omsättning för att momsbeskattning skall ifrågakomma. Se dock särskilt i avsnitt 11.2.1 angående uttagsbeskattning för en kommuns ianspråktagande av anställdas tjänster på kommunens fastigheter till den del de utgör stadigvarande bostad.

Med staten avses i momssammanhang inte statligt affärsverk.[511]

Med kommun förstås i momssammanhang *primärkommun* och *landstingskommun*.[512] Så kallade kommunalförbund omfattas, trots förslag därom av lagrådet,[513] inte av momslagens bestämmelser för kommuner. Inte heller avses med kommun i förevarande sammanhang *kyrklig kommun*.[514] För kommunalförbund eller kyrkliga kommuner gäller alltså vanliga regler, det vill säga att bl.a. vinstsyfte förutsätts (jfr avsnitt 6.3.1) för att yrkesmässighet skall föreligga.[515]

Det är som vi skall se endast subjekt som räknas som stat och kommun och statliga affärsverk som inte omfattas av vanliga regler (jfr avsnitt 6.3.1) om yrkesmässighet. Alla andra subjekt än stat och kommun och statliga affärsverk utgör i momssammanhang privaträttsliga subjekt och omfattas av de vanliga reglerna. Statliga och kommunala bolag och kyrkliga kommuner är i momssammanhang att betrakta som privaträttsliga subjekt. Det visar sig enligt nedan i detta avsnitt att det är på "avdragssidan" som reglerna för stat och kommun (dock ej för statliga affärsverk) avviker från vad som gäller för privaträttsliga subjekt, dvs. från vad som gäller i allmänhet (jfr avsnitt 2.1). Beträffande skyldigheten att redovisa utgående moms gäller ju för privaträttsliga subjekt att de är juridiska personer och därmed enligt vad som sägs i avsnitt 6.3.1 yrkesmässiga och således momsskyldiga – i likhet med vad som nedan anges för staten, statliga affärsverk och kommuner – för all utåtriktad momspliktig omsättning (dvs. "från första kronan"). Om annan än statlig eller kommunal myndighet med stöd av regeringsformen anförtrotts offentliga

---

[509] Jfr tredje stycket första meningen punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML.
[510] Jfr andra stycket första meningen punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML.
[511] Jfr 3 § sista stycket sista meningen ML.
[512] Jfr fjärde stycket punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML.
[513] Jfr Prop 1989/90:111 sid 127 och 298.
[514] Jfr Prop 1989/90:111 sid 208 och 210.
[515] Jfr Prop 1989/90:111 sid 209 och 210.

förvaltningsuppgifter som innebär myndighetsutövning, blir utförandet av dessa uppgifter att anse som yrkesmässigt och sålunda som momsskyldig verksamhet oaktat förevarande bestämmelse om inskränkning av yrkesmässigheten på grund av myndighetsutövning.[516]

För kyrkliga kommuner är det inte behövligt med någon särskild reglering av tillhandahållanden som ingår som ett led i myndighetsutövning, eftersom, som nämnts, kyrkliga kommuner måste ha ett vinstsyfte för att vara yrkesmässiga; i praktiken momsbeskattas inte kyrkliga kommuners myndighetsutövning redan på grund av att vinstrekvisitet brister och därmed yrkesmässighet ej föreligger.

Staten

All utåtriktad momspliktig omsättning som staten har är alltså yrkesmässig och sålunda föreligger för sådan verksamhet momsskyldighet.

Sker däremot tillhandahållandet (omsättningen) som ett led i en myndighetsutövning är verksamheten momsfri.

> Med *myndighetsutövning* förstås i enlighet med vad som gäller i andra sammanhang beslut eller åtgärder som ytterst är uttryck för samhällets maktbefogenheter och som kommer till stånd och får rättsverkningar för eller emot den enskilde i kraft av offentligrättsliga regler och inte på grund av avtal eller i övrigt regler av privaträttslig natur.[517] Departementschefen tillade i förarbetena att ett på författning grundat statligt eller kommunalt monopol på visst slag av tjänst, inte medför att det är fråga om någon myndighetsutövning. Det avgörande är i stället förhållandet mellan å ena sidan myndigheten (eller kommunen) och å andra sidan den enskilde.[518]
>
> Det bör vidare, enligt departementschefen, uppmärksammas, att själva tillhandahållandet i sig inte måste utgöra en myndighetsutövning. Det är tillräckligt att tillhandahållandet utgör ett led i en sådan utövning. Detta överensstämmer i princip med innebörden av begreppet "vid myndighetsutövning" enligt skadeståndslagen och brottsbalken. Emellertid måste det beaktas att momslagens begrepp "ett led i en myndighetsutövning" avses tillgodose andra syften än skadeståndslagens och brottsbalkens begrepp. Här är det närmast fråga om att bestämma omfattningen av momsskyldigheten för offentlig utåtriktad verksamhet med hänsyn till bl.a. konkurrensneutralitet och fiskala intressen. Därför används inte formuleringen "vid myndighetsutövning" här.[519]

Som exempel på när ett tillhandahållande sker som "ett led i en myndighetsutövning" kan nämnas den situationen att en myndighet tillhandahåller bevis och andra handlingar eller kopior därav i samband med att myndigheten meddelar beslut innebärande myndighetsutövning. Sådana tillhandahållanden omfattas i princip av momsfrihet, även om myndigheten tar ut särskild avgift för handlingarna eller kopiorna. Enligt NML den 1 juli 1994 utvidgas av praktiska skäl momsfriheten till att omfatta även myndighetens tillhandahål-

---

[516] Jfr Prop 1989/90:111 sid 209.
[517] Jfr Prop 1989/90:111 sid 209, vari hänvisas till Prop 1972:5 sid 311f och Prop 1975:78 sid 141ff.
[518] Jfr Prop 1989/90:111 sid 209.
[519] Jfr Prop 1989/90:111 sid 209 och 210.

landen av bevis, protokoll m.m. som sker utan samband med ett av myndigheten meddelat beslut som innebär myndighetsutövning.[520]

> I ett förhandsbesked den 3 mars 1993 har regeringrätten[521] uttalat, att undersökning för att dokumentera fornlämning, och som utförs av Riksantikvarieämbetet eller Statens historiska muséer som ett led i ett ärende hos länsstyrelsen om att lämna tillstånd till ingrepp i fast fornlämning, också anses ingå som ett led i en myndighetsutövning. Sådan undersökning föranleder således inte momsskyldighet. Därmed har alltså regeringsrätten givit uttryck för den ståndpunkten att behandlingen av ett och samma ärende kan innebära myndighetsutövning och momsfrihet i flera led av inblandade myndigheter.

Den inskränkning av skattskyldigheten som sker i samband med myndighetsutövning innebär inte att tillhandahållande från en statlig myndighet av *teletjänster* eller andra *distributions*- eller *servicetjänster* undantas (jfr även avsnitt 6.2.5).[522] Beträffande verksamheter med omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening, som sker mot vederlag, anges direkt i momslagen att yrkesmässighet föreligger, även om åtgärderna ingår som ett led i en myndighetsutövning.[523]

> Med omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening avses här uppsamling, förvaring och bortförande av materialet samt därpå följande deponering, återanvändning, rening eller förstöring eller annat slutligt omhändertagande. Det kan gälla inte bara hantering av material i form av sopor, skrot, uttjänta anläggningsdelar eller andra saker utan även hantering av jord, luft eller vatten som förorenats genom t.ex. radioaktivitet eller tungmetallutsläpp.[524]

Enligt ett särskilt stadgande saknar staten avdragsrätt för ingående skatt, ehuru momsskyldighet föreligger.[525] En statlig utåtriktad verksamhet momsregistreras alltså, men redovisar endast utgående moms.

På inköpssidan får staten från och med den 1 juli 1991, i stället för momsavdrag i en deklaration, full kompensation för sina samtliga momsutgifter genom en direkt avräkning mot statsbudgetens inkomsttitel moms.[526] I huvuddrag går det till så att myndigheterna dels avräknar fakturabelopp avseende inköpen exklusive moms som en utgift i förhållande till anslag och andra intäkter, dels alltså avräknar momsen mot statsbudgetens särskilda inkomsttitel moms.[527] Den 1 juli 1993 slopades tekniken med avräkning mot statsbudgetens inkomsttitel moms. I stället sker kompensationen numera genom att en myndighet som ingår i kompensationssystemet får rekvirera be-

---

[520] Jfr Prop 1993/94:99 sid 171 och 172.
[521] Jfr RR-dom mål nr 3521–1992.
[522] Jfr Prop 1989/90:111 sid 125.
[523] Jfr tredje stycket andra meningen punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML.
[524] Jfr Prop 1989/90:111 sid 210.
[525] Jfr 18a § första stycket ML.
[526] Jfr SFS 1991:806.
[527] Jfr Prop 1989/90:111 sid 123.

lopp motsvarande bokförd ingående moms från Skattemyndigheten i Kopparbergs län (dess kontor i Ludvika).[528]

> Genom att anslagen till staten kan beräknas exklusive moms uppnår man samma effekt som med en skattskyldighet med generell avdragsrätt för ingående moms (jfr nedan i detta avsnitt under Kommuner). Vidare leder detta kompensationssystem till en rättvisare information om de statliga myndigheternas ianspråktagande av de totala statliga resurserna, eftersom momsbelagda varor och tjänster inte övervärderas i förhållande till momsfria förvärv eller arbeten i egen regi.[529]

"Avdragssidan" i statlig verksamhet ser alltså aldrig skattemyndighetens handläggare i de av staten lämnade momsdeklarationerna. Kontrollen sker i stället inom ramen för riksrevisionsverkets löpande och årliga granskning av statsmyndigheterna,[530] och numera (fr.o.m. 1/7 1993) alltså av belopp som rekvireras från Skattemyndigheten i Kopparbergs län.

Det nu beskrivna kompensationssystemet omfattar inte affärsverken (se nedan). Dessa myndigheter har i stället (i likhet med privaträttsliga subjekt) avdragsrätt enligt momslagens allmänna regler (jfr avsnitt 2.1).[531]

Beträffande begreppet staten förstås de statliga myndigheterna utom affärsverken. Begreppet statlig myndighet har här samma innebörd som i grundlagarna och förvaltningslagen, dvs. som statliga myndigheter anses alla de organ som tillhör den offentligrättsliga statliga organisationen. Detta inkluderar t.ex. de allmänna försäkringskassorna men inte organ som är organiserade i privaträttsliga former, t.ex. statliga aktiebolag, stiftelser eller liknande. Även om ett sådant privaträttsligt organiserat organ har anförtrotts offentliga förvaltningsuppgifter eller till och med myndighetsutövning med stöd av regeringsformen är det inte en myndighet.[532]

> Staten utgör ett enda momssubjekt och tillhandahållanden av varor och tjänster inom staten utgör således inte omsättning i momslagens mening. Staten, men inte affärsverken, undantas därför från uttagsbeskattning såvitt avser ianspråktagande av egna varor och tjänster för eget behov samt från importbeskattning av tjänster.[533]

Av förarbetena framgår att det skulle ankomma på regeringen att föreskriva vilka myndigheter som skulle omfattas av kompensationssystemet och vilka som skulle lämnas utanför.[534] Följande myndigheter utgör exempel på sådana som enligt riksrevisionsverket omfattades av kompensationssystemet budgetåret 91/92:

> AMU, allmänna advokatbyråerna, allmänna försäkringskassorna, Allmänna reklamationsnämnden, AMS, BFN, CSN, departementen, domstolarna, Glesbygdsmyn-

---

[528] Jfr 2 § i SFS 1993:529.
[529] Jfr Prop 1989/90:111 sid 123.
[530] Jfr Prop 1989/90:111 sid 123.
[531] Jfr Prop 1989/90:111 sid. 187.
[532] Jfr Prop 1989/90:111 sid. 187.
[533] Jfr Prop 1989/90:111 sid. 187 och 188.
[534] Jfr Prop 1989/90:111 sid. 123.

digheten, Konstfackskolan, kriminalvårdsanstalterna, länsstyrelserna, polisen, Riksantikvarieämbetet, skattemyndigheterna, Skatterättsnämnden, skogsvårdsstyrelserna, Statens VA-nämnd och Statens arbetsgivarverk.

Följande myndigheter är exempel på sådana som inte ingick i det statliga kompensationssystemet för moms budgetåret 91/92:

Akademin för de fria konsterna, Arbetslivscentrum, Arbetsmiljöfonden, Exportkreditnämnden, Radionämnden och slottsbodarna.

De enstaka andra myndigheter vid sidan om affärsverken (och ovan exemplifierade myndigheter) som ställs utanför det statliga kompensationssystemet för moms är främst sådana myndigheter som tillhandahåller tjänster inom de sektorer som alltjämt skall vara momsfria, t.ex. sjukvård (jfr avsnitt 6.2.6) och utbildning (jfr avsnitt 6.2.7). Det är grundtanken. En rätt till avräkning av momsen mot statsbudgeten skulle nämligen i dessa fall innebära en konkurrensfördel gentemot exempelvis ett privat sjukhus som ju inte har någon avdragsrätt för ingående moms.[535]

Statliga affärsverk

Vad ovan i detta avsnitt sagts om statens utåtriktade verksamhet och myndighetsutövning äger giltighet även för *statliga affärsverk* som t.ex. Postverket, Televerket och Statens Järnvägar. Notera härvidlag att skattskyldigheten till moms aldrig kan inskränkas till följd av myndighetsutövning vad avser teletjänster och andra distributions- eller servicetjänster. En annan sak är det att postens brevbefordran inte momsbeskattas, eftersom den undantas från den generella momsplikten (jfr avsnitt 6.2.5). Televerket har för övrigt bolagiserats den 1 juli 1993 (numera Telia AB) och motsvarande skedde med Posten den 1 mars 1994 då Posten AB bildades (jfr avsnitt 6.2.5). Detta betyder emellertid ingenting momsmässigt, eftersom de ju redan som affärsverk momsmässigt behandlades som privaträttsliga subjekt.

Statliga affärsverk omfattas emellertid inte av kompensationssystemet (se ovan i detta avsnitt under Staten) på avdragssidan,[536] utan lämnar – i likhet med privaträttsliga subjekt – momsdeklarationer vari såväl utgående som ingående moms redovisas för verksamheten.

Kommuner

Beträffande den utåtriktade verksamheten och myndighetsutövning gäller för kommuner vad ovan sagts om staten och statliga affärsverk.

För kommunerna tillämpas inte något särskilt redovisningssystem på avdragssidan som för staten. I stället har kommunerna rätt att i sina momsdeklarationer göra avdrag för all ingående moms (generell avdragsrätt); all verksamhet i en kommun redovisas för övrigt i ett sammanhang (en deklaration), om inte skattemyndigheten medger annat. För full avdragsrätt behöver inte någon del alls av kommunens verksamhet vara momspliktig, allt kan vara

[535] Jfr Prop 1989/90:111 sid. 123.
[536] Jfr Prop 1989/90:111 sid 123 och 124.

momsfritt. För kommuner uppkommer alltså inte några problem med avdragsrätt till följd av blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4.1) i momsredovisningen (deklarationen). För den sålunda utökade avdragsrätten för ingående moms, till att avse även förvärv till momsfri verksamhet, skall kommunerna som kollektiv ersätta staten; någon direkt koppling mellan årliga avdragsbelopp och kommunernas återbetalning till staten finns alltså inte. I likhet med statens särskilda redovisningssystem för momskostnader, administreras kommunernas kompensationsskyldighet till staten utanför momssystemet, och handläggs alltså inte av skattemyndigheten (numera – fr.o.m. 1/7 1993 – administrerar dock Skattemyndigheten i Kopparbergs län utbetalning av "rekvirerade" belopp till staten, se ovan).[537]

Även om kommunerna numera har avdragsrätt för ingående moms avseende förvärv för all sin verksamhet gäller fortfarande de särskilda *avdragsförbuden* (jfr avsnitt 2.3 och kapitel 7). Om en kommun t.ex. förvärvar en personbil får den alltså inte lyfta den ingående momsen för denna. Dessutom gäller givetvis när det inte är fråga om debiterad ingående moms utan om s.k. fiktiv moms även för kommuner de begränsningar i avdragsrätten som följer av att det inte finns någon kumulativ effekt att eliminera (se särskilt i avsnitt 2.2). Se även i avsnitt 11.2.1 angående uttagsbeskattning för en kommuns ianspråktagande av anställdas tjänster på kommunens fastigheter till den del de utgör stadigvarande bostad.

Ett särskilt statsbidrag till kommunerna utgår för moms som indirekt (jfr vad som sägs om s.k. kumulativa effekter under kapitlet Inledning) belastar kommunerna vid upphandling från näringsidkare som inte är skattskyldiga till moms. Bidraget avser även fall då en kommun bidragit till viss verksamhet och där detta bidrag täckt även momskostnader, dvs. "momskostnaden" i kommunernas egna bidrag till icke skattskyldiga näringsidkare. Statsbidraget till kommunerna begränsas till deras upphandling av, eller bidrag till, sjukvård, tandvård, social omsorg (jfr avsnitt 6.2.6) och utbildning (jfr avsnitt 6.2.7). Statens kostnader för bidraget ersätts av kommunerna (som kollektiv) på samma sätt som beträffande "överkompensationen" till följd av den fulla avdragsrätten i momsdeklarationen (se ovan).

Se angående kommunernas avdragsrätt för servicelägenheter och gruppbostäder och angående bostadsanpassningsbidraget i avsnitt 6.2.6 samt om kommuners rätt till avdrag för återförd moms i samband med fastighetsförvärv i avsnitt 6.5.3.1. Beträffande kommuns ianspråktagande av t.ex. reparations- och underhållstjänster avseende stadigvarande bostad varvid nedlagda lönekostnader för beskattningsåret överstiger 150 000 kronor inklusive arbetsgivaravgifter, se avsnitt 11.2.1.

I kapitel 14 under SOU 1993:75 framgår att den generella avdragsrätten föreslås slopad den 1 januari 1995, och att kommunernas avdragsrätt således kommer att följa allmänna regler (jfr avsnitt 2.1). Se härvidlag även under

[537] Jfr 18a § andra stycket ML och Prop 1989/90:111 sid 125.

Servicelägenhet/gruppbostad kontra stadigvarande bostad i avsnitt 6.2.6 samt under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 2.2.

Övergångsbestämmelser

Det nya kompensationssystemet för statens momskostnader trädde i kraft den 1 juli 1991. Detta får också betydelse såtillvida att från och med detta datum kan en fastighetsägare frivilligt inträda i momssystemet för uthyrning till staten oavsett om den statlige hyresgästen bedriver momspliktig verksamhet eller ej (jfr avsnitt 6.2.2.1). Dessutom skall nämnas att det från och med nämnda datum inte kan ske någon importbeskattning avseende tjänster som staten förvärvar från utlandet. Importbeskattning av tjänster (jfr avsnitt 9.3) infördes redan den 1 januari 1991 och kommunerna kunde undantas direkt härifrån, eftersom deras budgetår inte föranledde någon tidsförskjutning som för staten.[538]

Tidigare kunde regeringen om särskilda skäl förelåg förordna att statlig verksamhet, som avsåg statens egna behov och som inte var att anse som yrkesmässig, skulle anses utgöra yrkesmässig verksamhet. De beslut som regeringen sålunda fattat i det gamla systemet upphörde att gälla den 30 juni 1991 (jfr även avsnitt 6.5.4).[539]

För kommuner gäller de nya bestämmelserna om full avdragsrätt, oavsett verksamhetens momsmässiga status, inte beträffande varor som levererats (jfr avsnitten 6.4.2 och 6.4.2.1) till kommunen före den 1 januari 1991. Detsamma gäller för moms som hänför sig till tjänst avseende uthyrning av en vara, om kommunen tagit varan "i bruk" eller "i besittning" före den 1 januari 1991. För förvärv av sådana varor eller uthyrningstjänster följer i stället avdragsrätten för ingående moms de vanliga reglerna, dvs. som för ett privaträttsligt subjekt.[540] Beträffande förhyrning av en vara som kommunen påbörjat före årsskiftet 1990/91 och som fortsatt även efter årsskiftet kan momsavdrag aldrig bli aktuellt, om kommunen tog varan i besittning för en momsfri verksamhet. Detta eftersom förevarande övergångsbestämmelse träffar även varor som tagits i besittning av kommunen före den 1 januari 1991, inte bara de som togs i bruk före nämnda datum. Hade enbart det senare varit fallet, skulle man ha kunnat dela upp kontrakt som löpt över årsskiftet 1990/91 och gjort avdrag för moms i den hyra som avser tid efter nämnda årsskifte.

Statliga och kommunala bolag

Exempelvis kontrollverksamhet som utförs av statlig eller kommunal myndighet anses inte som yrkesmässig och medför således inte momsskyldighet. Sådan kontrollbesiktning har i vissa fall genom författning anförtrotts aktie-

[538] Jfr punkt 2 i övergångsbestämmelserna till SFS 1990:576.
[539] Jfr punkt 3 i övergångsbestämmelserna till SFS 1990:576.
[540] Jfr punkt 5 i övergångsbestämmelserna till SFS 1990:576.

bolag. Som exempel kan förutom Aktiebolaget Svensk Bilprovning också nämnas Aktiebolaget Statens Anläggningsprovning och Svenska Elektriska Materialkontrollanstalten AB. Fastän dessa bolag har anförtrotts offentliga förvaltningsuppdrag är de enligt vad ovan i detta avsnitt sagts inte myndigheter i regeringsformens mening. Departementschefen avvisade lagrådets förslag att för dylika bolag dra paralleller till det yrkesmässighetsbegrepp som särskilt skall gälla för stat och kommun. Sålunda gäller vanliga regler (som för "vanliga" privaträttsliga subjekt), även vad avser yrkesmässighetsbegreppet (jfr avsnitt 6.3.1), för statliga bolag, exempelvis AB Svensk Bilprovning är sålunda momsskyldigt för sin verksamhet. Detsamma gäller givetvis kommunala bolag.[541]

Verksamhet som staten (eller kommun) bedriver i bolagsform räknas som yrkesmässig även när verksamheten bedrivs för att uteslutande tillgodose statens eget behov, dvs. även när inte någon med privata intressen konkurrerande utåtriktad verksamhet bedrivs.[542]

6.3.2.3 Viss varuomsättning av försäkrings- resp. finansieringsföretag m.m.

Den som i en icke momsskyldig verksamhet säljer inventarier, material, avfallsprodukter eller liknande varor är yrkesmässig för sådan försäljning i princip endast om den sker i butiksmässiga former (jfr avsnitt 6.3.3).[543]

För vissa fall av omsättning av begagnade varor föreligger emellertid yrkesmässighet, och därmed momsskyldighet, även om omsättningen inte sker i butiksmässiga eller eljest rörelseliknande former, nämligen i följande situationer.

1. När ett försäkringsföretag säljer en vara, t.ex. en bil, som det övertagit i samband med skadereglering.
2. När ett finansieringsföretag säljer en vara som enligt köpeavtal återtagits av företaget.[544]

Nu beskrivna situationer kan sägas utgöra undantag från undantaget i avsnitt 6.3.3 beträffande begagnade varor. Det vill säga, för försäkringsföretagens och finansieringsföretagens varuomsättningar gäller i dessa fall inte undantaget från yrkesmässighet för icke butiksmässig handel med vissa begagnade varor (inventarier o.d.). Dessutom gäller för dessa subjekt i ovan angivna fall att yrkesmässigheten inte heller behöver prövas vid försäljning av ett övertaget varulager. Det är alltså ingen skillnad om den övertagna eller återtagna varan utgjorde ett inventarium eller en lagertillgång. Notera att även om varuomsättningen momsbeläggs så är ändå själva försäkrings- eller finansverksamheten momsfri (jfr avsnitt 6.2.4).

---

[541] Jfr Prop 1989/90:111 sid 118 och 119.
[542] Jfr Prop 1989/90:111 sid 118.
[543] Jfr Prop 1973:163 sid 42.
[544] Jfr femte stycket andra meningen punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML.

Undantaget från yrkesmässighet i avsnitt 6.3.3 gäller emellertid givetvis även för försäkringsbolags eller finansieringsföretags försäljning av de i den egna verksamheten eventuellt utrangerade inventarierna.

Viss varuomsättning av försäkringsföretag

Om försäkringsbolag inte skulle anses som skattskyldigt för sin försäljning av inlöst momspliktigt gods skulle den privata konsumtionen i vissa fall helt undgå momsbeskattning. Så skulle bli fallet när försäkringsbolaget övertar exempelvis ett skadat varulager från en momsskyldig försäkringstagare. Varulagret är avskattat hos försäkringstagaren och försäkringsersättningen beskattas inte hos honom. Han har inte heller någon skyldighet att minska sin ingående moms med anledning av skaderegleringen. Hos försäkringsbolaget finns då ett helt obeskattat varulager som skulle kunna säljas momsfritt om inte försäkringsbolaget blev yrkesmässigt för omsättningen. Därför föreligger yrkesmässighet för försäkringsbolaget i nämnda situation. Även för det fall försäkringstagaren inte är momsskyldig blir försäkringsbolaget yrkesmässigt för omsättningen av övertagen vara.[545]

Utbetalning av försäkringsersättning m.m.

Om försäkringstagaren inte är momsskyldig (utan t.ex. en vanlig privatperson) skall försäkringsersättningen inkludera den moms som ligger i varans anskaffnings- eller återanskaffningsvärde.[546] I sådana fall utgör ju även momsen en kostnad som försäkringstagaren (den skadelidande) måste bestrida själv för att reparera skadan eller skaffa ersättningsgods. Däremot kan försäkringsbolaget utbetala försäkringsersättningen exklusive moms i de fall försäkringstagaren (den skadelidande) är momsskyldig, eftersom denne "får tillbaka momsdelen" i ersättningen när han förvärvar nya varor som ersätter de skadade. Försäkringsbolaget kan i samtliga fall där mottagaren av ersättningen är momsskyldig göra en utbetalning exklusive moms, eftersom mottagaren ändå har avdragsrätt för förvärv av ersättningsvara. Härvidlag skall följande märkas. Om skadan vållats av någon annan än den momsskyldige skadelidande och denne någon (själv eller) genom sitt försäkringsbolag bestrider kostnaden (exklusive moms) för anskaffning av t.ex. ersättningsvara, har den momsskyldige (skadelidande) avdragsrätt för den ingående momsen.[547] Även i detta fall kan således försäkringsbolaget göra en utbetalning av försäkringsersättning exklusive moms, eftersom den skadelidande här förutsätts vara momsskyldig för sin verksamhet och sålunda berättigad att göra momsavdrag vid förvärv av t.ex. ersättningsvara eller reparationstjänst. Enligt vad som sägs i avsnitt 6.4.4.1 sker inte momsbeskattning för skadevållandes avhjälpande av skadan, eftersom någon omsättning inte anses föreligga. Alltså

[545] Jfr Prop 1973:163 sid 42.
[546] Jfr Prop 1973:163 sid 42.
[547] Jfr sjunde stycket av anvisningarna till 17 § ML och Prop 1973:163 sid 159.

kan den skadevållande ersätta den skadelidande med ett belopp exklusive moms, och den momsskyldige skadelidande har avdragsrätt för ingående moms avseende t.ex. inköp av en ersättningsvara, den skadelidande får alltså igen momsutgiften från staten. En momsskyldig har avdragsrätt för ingående moms som hänför sig till avhjälpande av skada även när han själv är vållande till skada genom sin verksamhet, under förutsättning att han själv faktiskt avhjälper skadan hos den skadelidande och inte bara ersätter med ett belopp.[548] Eftersom den vållande är momsskyldig och själv har kostnader för att avhjälpa den lidandes skada och därmed kan göra avdrag för ingående moms för nödvändiga förvärv, kan försäkringsbolaget också i detta fall betala ut ersättningen exklusive moms (till den vållande). Eftersom skadevållandes avhjälpande av skada inte utgör någon omsättning (jfr avsnitt 6.4.4.1) sker inte uttagsbeskattning (jfr avsnitt 6.4.3) av den skadevållande för t.ex. dennes (reparations)tjänst till den skadelidande.

När utbetalning sker till icke momsskyldig (t.ex. en privatperson) skall enligt vad ovan sagts försäkringsersättningen inkludera moms. Det vore ju i dessa fall logiskt att försäkringsbolagen finge göra avdrag för denna moms, eftersom de förvärvar (övertar) en vara, som skall momsbeskattas när bolaget vidareförsäljer densamma. Eftersom mottagaren av försäkringsersättningen inte är momsskyldig skulle fråga snarast bli om avdrag för s.k. fiktiv moms (jfr avsnitt 2.2). Emellertid har regeringsrätten i ett förhandsbesked uttalat att försäkringsersättning inte utgör "vederlag", varför försäkringsbolagen inte har rätt till s.k. fiktivt avdrag.[549]

I sammanhanget kan som en jämförelse till nyss sagda nämnas att RSVs nämnd för rättsärenden inte ansåg att ett momsskyldigt företag skulle redovisa utgående moms på försäkringsersättning från försäkringsgivaren för materialutgifter för utförd reparation på försäkrade sålda varor. I annat fall skulle en kumulativ effekt (skatt-på-skatt-effekt) uppkomma. Den *självrisk* som det momsskyldiga företagets kunder skulle erlägga vid skadefall för reparation bedömde nämnden utgöra en del av vederlaget för reparationen, varför företaget skulle redovisa den (utgående) moms som ingår i beloppet.[550]

Viss varuomsättning av finansieringsföretag

Enligt standardvillkor i köpekontrakt brukar säljaren vid avbetalningsköp, i fall av köparens betalningsdröjsmål, överlåta sina rättigheter enligt kontraktet till ett i kontraktet angivet finansbolag. Om finansbolaget i enlighet härmed återtar varan från köparen och sedan säljer den blir finansbolaget yrkesmässigt och sålunda momsskyldigt för försäljningen. Det har inte ansetts motiverat att utvidga skattskyldigheten för försäljning av återtaget gods eller gods som tagits om hand som pant till andra än finansieringsföretagen.[551] Bland annat med hänsyn till att bank eller annan kreditinrättning mera sällan

[548] Jfr sjätte stycket av anvisningarna till 17 § ML och Prop 1973:163 sid 159.
[549] Jfr RSV/FB Im 1982:2.
[550] Jfr RSV/FB Im 1985:5.
[551] Jfr Prop 1973:163 sid 43.

träder i den ursprunglige säljarens ställe.[552] Banker brukar ju också sköta förevarande affärer genom särskilda finansbolag.

> När finansieringsföretag återtar gods med stöd av avbetalningskontrakt som övertagits från avbetalningssäljare skall en värdering av godset göras. Återtagandet bör härvid ske till det värde godset har vid återtagandet inklusive moms.[553]
>
> Finansieringsföretag äger rätt till avdrag för ingående moms som hänför sig till värdet av vara som enligt köpeavtal återtagits av företaget när det kan visas att köparen helt saknat rätt till avdrag för ingående moms som hänför sig till dennes förvärv av varan.[554] För att motverka missbruk och skattebortfall infördes den 1 mars 1984 nämnda regel som innebär att finansieringsföretagen inte har rätt till avdrag i sådana fall där köparen är momsskyldig och avdragsberättigad för skatten på förvärvet.[555] Begränsningsregeln träffar även de fall där köparen endast delvis har haft avdragsrätt för förvärvet, dvs. vid s.k. blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4.1), eftersom det för avdrag för finansieringsföretaget förutsätts att köparen "helt" saknat rätt till momsavdrag.

Se mera i avsnitt 12.4.1 om momsredovisningen i samband med återtagande av varor vid avbetalningsköp.

Se även under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.3.3, vari framgår att yrkesmässigheten för försäkringsbolags och finansieringsföretags varuförsäljningar i nu avsedda fall i NML i stället uttrycks som momspliktig omsättning, vilket dock inte medför någon materiell förändring.

6.3.2.4 "Utländska företagare" i Sverige

Med utländska företagare förstås i momssammanhang sådana som inte är momsskyldiga här enligt de normala reglerna. En utländsk företagare kan emellertid, utan att ha bosatt sig eller stadigvarande vistas här eller, i fråga om juridiska personer, utan att ha fast driftställe här, ändå vara yrkesmässig enligt momslagen för omsättning som han företar i Sverige.

Det är alltså inte fråga om någon gränsöverskridande handel (import) utan det är den utländske företagaren själv som levererar varan eller tillhandahåller tjänsten här i Sverige. Det kan t.ex. vara fråga om utländska "ambulerande marknadsförsäljare"; verksamhet "finns" i Sverige, men bedrivs inte från fast driftställe här (jfr avsnitt 1.1.2). Nämnda fall innebär inte någon utvidgning i egentlig mening av yrkesmässigheten i förhållande till "vanliga" regler (jfr avsnitt 6.3.1); verksamheten med torghandeln utgör skattepliktig intäkt av näringsverksamhet – förutsatt att rekvisiten självständighet, varaktighet och vinstsyfte är uppfyllda – även om fast driftställe saknas i Sverige och sålunda inte någon inkomstbeskattning faktiskt sker här. Märk härvidlag att varaktighet föreligger om vederbörande inte endast tillfälligt, utan t.ex. även i

---

[552] Jfr Prop 1973:163 sid 43, 111, 112 och 130 och Prop 1989/90:111 sid 307.
[553] Jfr Prop 1973:163 sid 43.
[554] Jfr femte stycket av anvisningarna till 17 § ML.
[555] Jfr Prop 1983/84:75 sid 21 och 25.

hemlandet, sysslar med torghandel: varaktigheten förutsätter dock inte försäljning från ett och samma (fasta) driftställe. En utvidgning sker alltså såtillvida att det i momslagen anges att en utländsk företagare anses bedriva yrkesmässig verksamhet här i landet även när han omsätter varor som han 1. lagt i lager här eller 2. förvärvat inom eller infört till Sverige för leverans efter montering, installation eller annan tjänst eller 3. inom landet tillhandahåller byggnadsentreprenad eller annan tjänst. I dessa fall är den utländske företagaren yrkesmässig enligt momslagen även om fast driftställe i Sverige saknas.[556]

För omsättning som en utländsk företagare företar enligt ovan i Sverige, torghandel etc, skall han också momsregistreras här, men inte personligen utan genom ett befullmäktigat och av skattemyndigheten godkänt ombud, som sköter momsredovisningen.

Notera att royalty för en momspliktig vara eller tjänst egentligen omfattas av ordinarie regler. Enligt avsnitt 1.1.2 anses ju royalty som intäkt från fast driftställe i Sverige, om ersättningen skall hänföras till intäkt av näringsverksamhet (jfr även avsnitten 6.2.3 och 6.3.1) och om den härrör från en här i riket från fast driftställe bedriven näringsverksamhet.[557] Emellertid torde i praktiken momsregistrering i sådana fall ske genom ombud.

Utländsk företagare som skall momsregistreras här genom ombud, skall anmäla sig för registreringen i det län där ombudets hemortskommun är belägen.[558]

Cabotagetrafik innebär att yrkesmässig person- eller godsbefordran med fordon registrerat i visst land kan utövas i annat land. Mellan Sverige, Danmark, Finland och Norge har överenskommelse om rätt till cabotage med lastfordon på väg tecknats. Detta kan medföra att antalet utländska företagare med ombud ökar.[559] Överenskommelsen gäller till och med den 11 april 1995. Däremot sägs konventionen upp om reglerna om cabotagetrafik tas in i EES-avtalet, eftersom överenskommelsen då blir onödig enligt vad som sägs under Momsen inför ett svenskt EG-inträde i kapitel 14.

> En utländsk företagare som inte omsätter varor eller tjänster i Sverige kan ändå ha momskostnader här, exempelvis i samband med resor i Sverige, och kan numera ansöka om restitution av sådan moms.

Beträffande tillfälliga uppträdanden i Sverige av utländska artister och idrottsutövare, se avsnitt 6.2.3. Se även under Utländsk företagare i avsnitt 9.2.1 och under Utländsk byggmästare i Sverige i avsnitt 11.2 angående utländska företagare som utför byggnadsentreprenader i Sverige.

I avsnitten 9.3 och 9.4 redogörs ytterligare för utländska företagares momsredovisning i Sverige och rätt till restitution av svensk moms.

---

[556] Jfr nionde stycket punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML.
[557] Jfr sista stycket punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL.
[558] Jfr anvisningarna till 19 § ML.
[559] Jfr RSVs skrivelse Dnr 23902–92/900.

6.3.2.5 Övrigt

Ytterligare en specialreglering av yrkesmässighet redogörs för i avsnitt 6.4.3.1, nämligen beträffande s.k. renodlade personalserveringar.

6.3.3 *Inskränkningar i yrkesmässigheten*

Även om yrkesmässighet enligt momslagen föreligger till följd av att villkoren för näringsverksamhet inkomstskattemässigt är uppfyllda (jfr avsnitt 6.3.1) eller till följd av något av de fall där yrkesmässigheten utvidgas (jfr avsnitten 6.3.2.1–6.3.2.5), görs undantag från yrkesmässigheten i följande fall. Se dock nedan i detta avsnitt särskilt om förhållandet till avsnitt 6.3.2.3.

Utrangerade eller "förstörda" varor

En försäljning av inventarier, material, spill, avfallsprodukter eller liknande momspliktiga varor anses inte som yrkesmässig enligt momslagen om den sker i en verksamhet som inte medför momsskyldighet.[560]

Exempelvis ett sjukhus verksamhet undantas som huvudregel från momsplikt (jfr avsnitt 6.2.6), sjukhusets verksamhet medför alltså inte momsskyldighet. När sjukhuset säljer utrangerade varor eller annan överskottsmateriel uppkommer sålunda enligt förevarande bestämmelse inte någon momsbeskattning, enär försäljningen inte anses yrkesmässig. Det är endast under förutsättning att sjukhusets försäljning av begagnade inventarier o.d. sker i butiksmässiga (eller eljest rörelseliknande) former som yrkesmässighet uppkommer. I sådant fall föreligger ju en konkurrenssituation med den vanliga begagnadehandeln och skrothandlarna. Dessutom är det ju då – om handeln i fråga sker kontinuerligt – inte längre enbart fråga om försäljning av inventarier o.d. i verksamheten, utan även om försäljning av omsättningstillgångar (dvs. förvärv och vidareförsäljning av sådant som inte stadigvarande skall finna i rörelsen – jfr avsnitt 6.4.3), och naturligen sker då momsavdrag vid anskaffningstillfället och momsdebitering vid vidareförsäljning av varor som för vilken varuhandlande verksamhet som helst.

Om däremot en momsskyldig, t.ex. en livsmedelshandlare, säljer sin frysdisk (inventarium) skall alltså försäljningen momsbeskattas. Lägg märke till att även t.ex. en frisör, som ju i det gamla momssystemet inte var momsskyldig för hårvården, nu måste betala moms när han säljer sin gamla frisörsstol, införskaffad före den 1 januari 1991 och för vilken något momsavdrag sålunda inte kunnat åtnjutas. Detsamma gäller busstrafikföretagen; momsavdrag medgavs inte för förvärv av en buss till persontrafiken, utan endast till den del även godstrafik bedrevs (jfr även avsnitt 1.1.5). Detta bryter alltså mot principen med inskränkningen enligt ovan av yrkesmässigheten, nämligen att momsskyldighet för försäljning av inventarier etc bör uppstå endast om verk-

[560] Jfr femte stycket första meningen punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML, Prop 1973:163 sid 42 och Prop 1978/79:141 sid 72.

samheten medför momsskyldighet och den skattskyldige således har haft rätt till avdrag för ingående moms helt eller delvis vid anskaffningstillfället. Ytterligare ett exempel på "brott" mot nämnda princip ges i avsnitt 6.4.3 (se ang. fall b däri) beträffande försäljning av varor som uttagsbeskattats efter överföring från den momsskyldiges momspliktiga verksamhetsgren till dennes momsfria verksamhetsgren (se dock angående begränsningen av uttagsbeskattningen beträffande vissa fall enligt a i avsnitt 6.4.3). Se dock särskilt i avsnitt 10.3 angående yrkesmässigheten vid försäljning av personbilar (och motorcyklar) och den särskilda bestämmelse därvidlag som strikt begränsar yrkesmässigheten till fall där förvärvet av fordonet i fråga medfört avdragsrätt.

Märk att förevarande undantag från yrkesmässighet för icke butiksmässig handel med begagnade inventarier o.d. i icke momsskyldig verksamhet inte gäller när det är fråga om de fall av varuomsättning hos försäkrings- respektive finansieringsföretag som beskrivs i avsnitt 6.3.2.3. Däremot får bl.a. bestämmelsen om yrkesmässighet för omsättning av momspliktiga varor eller tjänster i offentlig verksamhet utan samband med myndighetsutövning i avsnitt 6.3.2.2 vika för förevarande undantag från yrkesmässighet. I annat fall skulle ett sjukhus som drivs i offentlig regi bli momsskyldigt för försäljning av en gammal bokhylla, medan ett privat sjukhus skulle kunna göra motsvarande försäljning utan att behöva debitera moms. Genom införandet av NML den 1 juli 1994 löser man för övrigt "konflikten" mellan den påbjudna yrkesmässigheten enligt avsnitt 6.3.2.2 och förevarande undantag från yrkesmässighet genom att förevarande undantag överförs från att utgöra ett undantag från yrkesmässighet till att utgöra ett undantag från momsplikt (jfr nedan i detta avsnitt under Nya regler (NML) den 1 juli 1994). Någon förändring sker inte materiellt sett, utan i stället kan man säga att det genom nämnda förändring klarare uttrycks att den gamla bokhyllan säljs momsfritt även när säljaren är ett sjukhus som drivs i offentlig regi.

Se även i förevarande sammanhang särskilt i avsnitt 6.3.4 angående försäljning av inventarier etc när en skattskyldig har s.k. blandad verksamhet eller flera verksamheter.

Nya regler (NML) den 1 juli 1994

Som synes ovan i detta avsnitt uppnås i ML inte i samtliga fall syftet med inskränkningen av yrkesmässigheten och därmed momsbeskattningen vid försäljning av utrangerade varor etc, nämligen att momsbeskattning inte skall förekomma vid försäljning av dylika varor för vilka momsavdrag ej kunnat ske. T.ex. sker ju momsbeskattning vid frisörens försäljning av frisörstolen trots att avdragsrätt saknades vid anskaffningstillfället, eftersom frisörtjänsterna blev momspliktiga genom lagändring innan försäljningen hann ske, och momsbeskattning sålunda aktualiserades då det var fråga om omsättning av en momspliktig vara i en yrkesmässig verksamhet.

Av nämnda anledning uttrycker NML som träder i kraft den 1 juli 1994 (jfr under SOU 1992:6 i kapitel 14) att en överlåtelse inte momsbeskattas om någon rätt till avdrag för ingående moms eller rätt till återbetalning av ingående moms (jfr under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.5.2)

som hänför sig till förvärvet överhuvudtaget inte förelegat,[561] och i enlighet med vad som sägs under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 2.2 om en renodling av yrkesmässighetsbegreppet, överförs inskränkningen av yrkesmässigheten vid försäljning i en icke momsskyldig verksamhet av utrangerade varor o.d. i NML till undantagen från momsplikten. I NML uttrycks ifrågavarande bestämmelse enligt följande:

> Från momsplikt undantas överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar, om[562]
>
> 1. den som överlåter tillgången kan visa att han varken har haft någon rätt till avdrag för ingående moms eller – beträffande nystartade verksamheter (jfr avsnitt 4.2), kommuner (jfr avsnitt 6.3.2.2) eller verksamhet som utgör export eller i övrigt medför teknisk skattskyldighet (jfr avsnitt 6.5.2) – rätt till återbetalning av ingående moms vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången, eller
>
> 2. överföring av tillgången från en verksamhet till en annan verksamhet har medfört momsskyldighet (uttagsbeskattning) enligt fall b i avsnitt 6.4.3.
>
> Vid tillämpning av punkterna 1 och 2 ovan anses som omsättningstillgångar inte tillgångar som är avsedda att förbrukas i en verksamhet.
>
> Vidare omfattar inte undantaget från momsplikt enligt punkterna 1 och 2 ovan försäkringsföretags överlåtelse av tillgångar som övertagits i samband med skadereglering och inte heller finansieringsföretags överlåtelse av tillgångar som företaget har återtagit med stöd av ett av företaget övertaget köpeavtal (jfr avsnitt 6.3.2.3).

Punkt 1

Syftet med bestämmelsen om inskränkning av momsskyldigheten vid försäljning av inventarier o.d. för vilka avdragsrätt inte förelegat förstärks alltså genom NML eftersom NML (enligt punkt 1 ovan) inte öppnar för momsbeskattning vid t.ex. en vidareförsäljning efter det att momsplikten utvidgats genom lagändring (jfr ovan i detta avsnitt angående frisörer och busstrafikföretag).[563] Däremot föreligger inte skattefrihet i de situationer då visserligen inte förvärvet men väl senare bearbetningar m.m. har föranlett en i förhållande till tillgångens ursprungsvärde betydande avdragsrätt. Vad som är betydande förvärv bestäms inte exakt, men ett rimligt resultat torde normalt kunna uppnås om därmed förstås att värdet av vad som med avdragsrätt tillförts den ursprungligen icke avdragsgilla tillgången uppgår till eller överstiger dess värde när avdragsrätt eller rätt till återbetalning för de senare förvärven började inträda (t.ex. genom lagändring eller överföring från momsfri till momspliktig verksamhet/verksamhetsgren – jfr avsnitt 6.4.3 fall b) eller om avdragsrätten (eller rätten till återbetalning) absolut sett är stor. De värdehöjande förvärv till tillgången i fråga det kan vara fråga om är t.ex. reparation-

[561] Jfr Prop 1993/94:99 sid 158.
[562] Jfr 3 kap 24 § NML.
[563] Jfr Prop 1993/94:99 sid 159.

ner eller bearbetningar.[564] (Notera att det åligger överlåtaren av tillgången i fråga att visa att han inte har haft någon rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms vid förvärvet om han vill hävda momsfrihet enligt punkt 1 ovan).[565]

Punkt 1 ovan innebär för övrigt att den i ML särskilda bestämmelsen för personbilar (och motorcyklar) om momsfrihet vid försäljning av fordon för vilket rätt till momsavdrag ej förelegat[566] bortfaller (jfr avsnitt 10.3).[567] Detta innebär för övrigt enligt min mening följande förändring. Om en taxiägare förvärvade sin taxibil (personbil) före den 1 januari 1991 (när taxiverksamhet – personbefordran – var momsfri och inte medförde avdragsrätt – jfr avsnitt 10.3) och den 1 juli 1994 eller senare (alltså inte från och med den 1 januari 1991 eftersom lagstiftningen inte får gälla retroaktivt) med avdragsrätt för ingående moms t.ex. bytte motor i bilen, kan vid en försäljning av bilen vid ett senare tillfälle momsskyldighet uppkomma. Däremot sker i sådant fall inte momsbeskattning vid försäljningen om endast reparationer etc av mindre värde – och inte t.ex. motorbyte – skett. Härvidlag får man givetvis beakta omständigheterna i det enskilda fallet (värderelationer etc) och sannolikt får också rättsutvecklingen ge vägledning. Momsbeskattning enligt vad nu sagts vid försäljning av en personbil skulle även uppkomma enligt NML om en momsskyldig som omfattas av avdragsförbudet i avsnitt 10.2 (kategori 2) säljer bilen, eftersom momsavdrag medges avseende driftkostnaderna (t.ex. reparationer). Om t.ex. Sveas syster Elsa , som bedriver bageriverksamhet (jfr avsnitt 7.4), den 1 juli 1994 eller senare köper en begagnad Volvo combi (personbil) som brödbil, har hon ingen avdragsrätt för ingående moms vid förvärvet – hon tillhör ju kategori 2 enligt avsnitt 10.2. Om bilen vid anskaffningstillfället kostar 10 000 kronor och Elsa med momsavdrag gjort omlackering av bilen och bytt motor på den för 10 000 kronor exklusive moms eller mera, skall hon debitera moms för en senare försäljning av bilen. Hade hon inte gjort så omfattande momsavdrag för reparationer etc i förhållande till bilens anskaffningsvärde, hade hon enligt vad som sägs i avsnitt 10.3 inte varit skyldig att debitera moms vid vidareförsäljningen av bilen.

Utformningen av punkt 1 ovan får som ytterligare konsekvens följande. Under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 2.2 framgår att avdrag för fiktiv moms för förvärvaren av en vara enligt NML endast föreligger när säljaren underlåter att debitera moms på grund av sin bristande yrkesmässighet men omsättningen i och för sig är momspliktig. Eftersom undantag från momsbeskattning vid försäljning av inventarier o.d. i NML enligt punkt 1 ovan uttrycks som ett undantag från momsplikten (och inte som i ML ett undantag från yrkesmässigheten), saknar en momsskyldig förvärvare avdragsrätt för fiktiv moms i sådana fall,[568] om inte ett särskilt tillägg om sådan rätt gavs i lagen. I förarbetena ges härpå följande exempel.[569]

[564] Jfr Prop 1993/94:99 sid 159 och 160.
[565] Jfr Prop 1993/94:99 sid 158.
[566] Jfr sjunde stycket punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML.
[567] Jfr Prop 1993/94:99 sid 158.
[568] Jfr Prop 1993/94:99 sid 158.
[569] Jfr Prop 1993/94:99 sid 159.

En läkare som förutsätts bedriva en icke momsskyldig verksamhet säljer en tillgång som använts i verksamheten (inventarium), exempelvis en dator. Avdragsrätt har enligt allmänna regler (jfr avsnitt 2.1) inte förelegat vid förvärvet. Utgående moms debiteras således inte vid försäljningen som läkaren företar. Eftersom överlåtelsen inte är momspliktig får således, enligt vad som sägs under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 2.2, en momsskyldig förvärvare – exempelvis en datakonsult – inte göra fiktivt avdrag för förvärvet.[570] Enligt ML hade det dock varit möjligt för datakonsulten att erhålla fiktivt avdrag eftersom datorn i sig utgör en momspliktig vara (jfr i avsnitt 2.2 möbelhandlarens förvärv av en bokhylla från ett sjukhus). Genom införandet av NML och punkten 1 ovan kommer läkarens vidareförsäljning av datorn fortfarande att ske momsfritt och om den utgör inventarium i datakonsultens verksamhet uppkommer en kumulativ effekt (jfr under Inledning) vid dennes vidareförsäljning då fiktivt avdrag – till skillnad från vad som hade gällt enligt ML – saknats vid datakonsultens förvärv från läkaren (enligt ML hade det förelegat fiktiv avdragsrätt för datakonsulten och denne hade helt naturligt debiterat moms vid sin vidareförsäljning). Om datorn utgjort omsättningstillgång hos datakonsulten – dvs. om denne köpt in datorn från läkaren i avsikt att vidareförsälja den omgående – skall dessutom moms redovisas av honom vid vidareförsäljningen trots att avdrag inte erhölls vid förvärvet. Den kumulativa effekten uppstår även i detta fall, eftersom datakonsulten debiterar moms "på toppen på priset" och priset inkluderar en momskostnad – den momsskyldige person som köper datorn från datakonsulten kan således endast lyfta debiterad moms och inte den momskostnad som emanerar från datakonsultens förvärv från läkaren.

För att åstadkomma avdragsrätt i de beskrivna situationerna skulle fordras att någon icke yrkesmässig, t.ex. en privatperson, förs in som mellanled i kedjan av säljare och köpare. Då skulle fiktiv avdragsrätt uppkomma för en momsskyldig förvärvare, eftersom privatpersonen underlåter att debitera moms på grund av sin bristande yrkesmässighet men omsättningen i sig ändå är momspliktig (jfr under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 2.2).

För att undvika här ovan beskrivna kumulativa effekter av att undantaget från momsbeskattning vid försäljning av inventarier o.d. för vilka momsavdrag ej förekommit i NML överförts från att utgöra undantag från yrkesmässigheten till att utgöra undantag från momsplikten, har i NML på avdragssidan införts ett särskilt tillägg[571] som ger den momsskyldige förvärvaren rätt till avdrag för fiktiv moms (man behöver alltså inte föra in en icke yrkesmässig förvärvare i kedjan av säljare och köpare).[572]

Detta särskilda tillägg medför alltså att t.ex. möbelhandlaren (möbelaffären) i exemplet i avsnitt 2.2 även enligt NML har rätt till fiktivt avdrag vid förvärvet av bokhyllan från sjukhuset.

Notera härvidlag, om säljande sjukhus bedrivs kommunalt, särskilt följande. Enligt avsnitt 2.2 kan köparen av bokhyllan då inte lyfta fiktiv moms, eftersom kommunerna har en generell avdragsrätt (jfr avsnitt 6.3.2.2) för ingående moms; vitsen med fiktivt avdrag är ju, som nämnts, att undvika kumulativa effekter och någon sådan uppkommer inte när en kommun ändå har avdragsrätt oavsett den momsmässiga karaktären hos sin verksamhet. Detta förändras inte av införandet av

[570] Jfr 8 kap 2 § första stycket punkt 2 NML och Prop 1993/94:99 sid 206 och 207.
[571] Jfr 8 kap 2 § första stycket punkt 3 NML.
[572] Jfr Prop 1993/94:99 sid 159 och 207.

NML. Under Offentlig verksamhet under SOU 1993:75 framgår emellertid att kommunernas generella avdragsrätt föreslås slopad den 1 januari 1995. En kommun skulle därmed endast ha avdragsrätt för ingående moms som vilket företag som helst för sin momsskyldiga verksamhet (jfr avsnitt 2.1). I sådant fall skulle möbelhandlaren efter den 1 januari 1995 ha rätt till fiktivt avdrag även vid förvärv av bokhyllan från ett kommunalt sjukhus, om sjukhuset självt förvärvat bokhyllan den 1 januari 1995 eller senare (dvs. utan avdragsrätt).

Se i förevarande sammanhang även under Panter i avsnitt 6.4.4.

Punkt 2

I fall b i avsnitt 6.4.3 framgår att kumulativa effekter uppkommer vid vidareförsäljning efter uttag av en vara (inventarier o.d.) från en momsskyldig verksamhet (borstbinderiverksamheten) till en momsfri verksamhet (utbildningen av sjuksköterskor) och även i motsvarande fall vid uttag från en momsskyldig verksamhetsgren (borstbinderiverksamheten) till en momsfri verksamhetsgren (utbildningen av borstbindarlärlingar). Tillgången (inventariet) belastas alltså i dessa fall med ingående moms till följd av uttagsbeskattning vid överföringen från momsskyldig verksamhet/verksamhetsgren till momsfri verksamhet/verksamhetsgren som om den hade förvärvats direkt till den momsfria verksamheten/verksamhetsgrenen. Genom införandet av NML och punkten 2 ovan i detta avsnitt sker ingen uttagsbeskattning i förevarande situationer och således uppkommer inte nämnda kumulativa effekter, vilket bättre överensstämmer med syftet enligt ovan i detta avsnitt av innebörd att momsbeskattning i princip endast skall ske av varor för vilka avdragsrätt förelegat vid anskaffningstillfället.[573]

Notera för övrigt att "Försäljning av inventarier, material, avfallsprodukter eller liknande *varor*" enligt ML i NML har ändrats till "överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar". Ingen ändring i sak är avsedd. Dock medför ändringen att försäljning av olika rättigheter såsom rättigheter till varor, goodwill, patent etc numera omfattas av inskränkningen av momsbeskattning i förevarande sammanhang. I samband med momsreformen 1991 gjordes nämligen ingen anpassning härvidlag med hänsyn till att rättigheter som dessförinnan i lagen räknades upp som jämställda med varor då tekniskt sett förändrades till tjänster (t.ex. patent – jfr under III i avsnitt 6.2.1.1). Att sådana rättigheter inte skulle omfattas av inskränkningen i yrkesmässigheten i nu avsedda fall var inte avsikten, varför man nu åstadkommer detta genom att tala om undantag från momsplikten beträffande "andra tillgångar än omsättningstillgångar".[574]

Ideella föreningar

Oavsett huruvida staten, kommuner, kyrkor, understödsföreningar, stiftelser och andra juridiska personer undantas från skattskyldighet enligt lagen om statlig inkomstskatt (SIL), är de ändå – i likhet med vad som sägs om ut-

[573] Jfr Prop 1993/94:99 sid 160.
[574] Jfr Prop 1993/94:99 sid 157 och 158.

ländska företagare (jfr avsnitt 6.3.2.4) – yrkesmässiga enligt momslagen om de bedriver verksamhet vars intäkter skulle ha inkomstbeskattats i inkomstslaget näringsverksamhet (jfr dock angående kapitalintäkter vad som sägs i avsnitt 6.3.1 om juridiska personer utom dödsbon).

Härifrån görs i momslagen ett viktigt undantag, nämligen för de allmännyttiga ideella föreningar som uppfyller rekvisiten för skattefrihet enligt SIL.[575] (Detta undantag från yrkesmässigheten påverkas för övrigt inte av vad som ovan i detta avsnitt sägs under Nya regler (NML) den 1 juli 1994.) Följande rekvisit skall för övrigt vara uppfyllda för att en allmännyttig ideell förening skall anses föreligga.[576]

a) Föreningen skall ha till huvudsakligt (70–80 %: jfr avsnitt 6.2.1.1) syfte att – utan begränsning till viss familjs, vissa familjers, föreningens medlemmar eller andra bestämda personers ekonomiska intressen – främja ett allmännyttigt ändamål, såsom stärkande av rikets försvar, vård och uppfostran av barn, understöd för beredande av undervisning eller utbildning, hushållningssällskap, hjälpverksamhet bland behövande, vetenskaplig forskning eller andra religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller därmed jämförliga kulturella ändamål.

b) Föreningen skall uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose ändamål som anges under a.

c) Föreningen får inte vägra någon inträde som medlem, om det inte med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte eller andra särskilda skäl är motiverat. I princip skall alltså föreningen vara "öppen", men t.ex. kan inträde vägras den som kan förväntas motverka föreningens ändamål.

d) Föreningen skall bedriva en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen av föreningens tillgångar. Så anses ske om minst 80 % av alla medel som tillkommit föreningen under den senaste femårsperioden använts för den allmännyttiga verksamheten. Exempelvis en idrottsklubbs inkomster i form av medlemsavgifter och bidrag samt från försäljning av läsk, glass, dekaler, reklamutrymme på tröjor etc skall till minst 80 % sättas in i den idrottsliga verksamheten. I praktiken sker en prövning varje taxeringsår; om en ideell förening inte behöver lämna självdeklaration har den nämligen ändå en "särskild uppgiftsskyldighet" om inkomster och förmögenhet.[577] Om inkomsterna till en början fonderas – för att uppnå viss storlek – blir det fråga om en ideell förening i förevarande mening först från och med det år minst 80 % av inkomsterna, genom t.ex. resor och inköp av utrustning, använts i den idrottsliga verksamheten.

Om en allmännyttig ideell förening föreligger enligt a–d ovan, kan föreningen vara inkomstskatte- och momsbefriad. Följande gäller därvidlag.

En allmännyttig ideell förening är inkomstskattebefriad för inkomster som inte hänför sig till fastighet eller rörelse. Här är som synes fråga om kapitalintäkter vilka undantas från momsskyldighet redan på grund av undantagen från momsplikten (jfr under Juridiska personer utom dödsbon i avsnitt 6.3.1). Man behöver alltså egentligen inte tillämpa regeln om undantag från yrkes-

[575] Jfr sista stycket punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML.
[576] Jfr 7 § 5 mom fjärde stycket SIL.
[577] Jfr 2 kap 8 § första stycket punkt 2 och 2 kap 26 § första stycket punkt 5 LSK.

mässighet för ideell förening, utan en kapitalintäkt undantas normalt sett redan på grund av undantaget från momsplikt för värdepappershandel (jfr avsnitt 6.2.4). Motsvarande gäller ju också momsmässigt för fastighetsinkomster (jfr avsnitt 6.2.2): överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till fastighet undantas från momsplikt som en huvudregel. Vad gäller då beträffande rörelseinkomster?

En allmännyttig ideell förening undantas från inkomstskatt för en rörelseinkomst som till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål *eller* som av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete.[578] Sådana rörelseinkomster undantas alltså från momsskyldighet genom att momslagen hänvisar till undantaget från inkomstskatteskyldighet: uttryckligen anges i momslagen att yrkesmässighet inte föreligger i sådant fall.[579]

Rörelseinkomster som har naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet eller som av hävd används för att finansiera det ideella arbetet (ideella rörelseinkomster) skall alltså utgöra det huvudsakliga (70–80%) i förhållande till andra rörelseinkomster (kommersiella inkomster) för att den allmännyttiga föreningen skall vara momsbefriad.

Av ett rättsfall[580] framgår att om en förvärvskälla i en allmännyttig ideell förening innehåller såväl ideella som kommersiella rörelseinkomster, skall förvärvskällan i dess helhet antingen beskattas eller undantas från beskattning. Härvidlag får vad som sägs om förvärvskälla numera förstås begreppet verksamhet (jfr avsnitt 1.1.2). Uppgår de ideella rörelseinkomsterna till 70–80% av inkomsterna från hela verksamheten undantas också hela verksamheten från momsskyldighet. Uppgår de ideella rörelseinkomsterna endast till exempelvis 60% momsbeskattas såväl de ideella som de kommersiella rörelseinkomsterna, förutsatt givetvis att de utgör ersättning för momspliktiga varor eller tjänster. Av rättsfallet framgår att nu redogjorda huvudsaklighetsbedömning tillämpas när det är fråga om ideella och kommersiella rörelseinkomster i en och samma verksamhet. De ideella inkomsterna utgjordes i fallet av inkomster från bingo, lotterier/fester, reklam och från en golfbana. De kommersiella inkomsterna utgjordes av inkomster från bevakningsuppdrag vid en campingplats. Att samtliga inkomster ansågs härröra från en och samma (förvärvskälla) verksamhet hos den allmännyttiga föreningen motiverades av att såväl inkomsterna från bingo, lotterier etc som inkomsterna från bevakningsuppdraget i allt väsentligt ombesörjdes av föreningens medlemmar på ideell basis. Det ansågs föreligga ett inre sammanhang mellan de ideella och de kommersiella rörelseinkomsterna. Begreppet inre sammanhang kan enligt min mening jämföras med begreppet naturlig anknytning i avsnitt 1.1.2.

Om en naturlig anknytning (jfr avsnitt 1.1.2) enligt vad ovan sagts saknas

[578] Jfr 7 § 5 mom första stycket andra meningen SIL.
[579] Jfr sista stycket punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML.
[580] Jfr RÅ 1987 ref 153.

mellan de ideella och de kommersiella rörelseinkomsterna har den allmännyttiga ideella föreningen en blandad verksamhet (jfr avsnitten 6.3.4 och 6.3.4.1). De ideella rörelseinkomsterna bildar en egen verksamhet och utgör alltså 100% av inkomsterna däri.I den verksamheten utgör alltså de ideella rörelseinkomsterna inte bara det huvudsakliga utan till och med det uteslutande och undantas sålunda från såväl inkomst- som momsbeskattning. De kommersiella rörelseinkomsterna bildar då också en egen verksamhet som momsbeskattas, om de inte undantas från momsplikt som är fallet med t.ex. vård (jfr avsnitt 6.2.6) och utbildning (jfr avsnitt 6.2.7).

Vad ovan sagts gäller alltså allmännyttiga ideella föreningar. Notera att t.ex. en fackförening eller en branschförening aldrig kan omfattas av undantaget från yrkesmässighet för ideella föreningar i momslagen. Detta eftersom det brister redan i rekvisitet a ovan: sådana föreningar främjar ju inte i huvudsak ett allmännyttigt ändamål, utan i stället sina medlemmars ekonomiska intressen.

I sammanhanget får påpekas att såväl allmännyttiga ideella föreningar som andra typer av ideella föreningar kan registrera sig frivilligt till moms för uthyrning av rörelselokaler etc (jfr avsnitten 6.2.2.1 och 6.5.3), alltså även om de – som kan förekomma för de allmännyttiga ideella föreningarna – är inkomstskattebefriade.

Övrigt

Angående undantag från yrkesmässighet i samband med utgivning av program eller kataloger i vissa fall, se avsnitt 6.2.5.

Angående begränsningen av yrkesmässigheten vid försäljning av personbilar (och motorcyklar), se avsnitt 10.3.

6.3.4 *Blandad verksamhet/flera verksamheter*

En person kan som bekant ha flera sysselsättningar. Exempelvis kan samma person bedriva bageri och bilverkstad. Eftersom naturlig anknytning saknas är det då fråga om två olika verksamheter och båda är dessutom momspliktiga. Vederbörande momsregistreras dock – om förutsättningarna i övrigt för skattskyldighet föreligger – normalt sett med ett enda momsregistreringsnummer för de båda momspliktiga verksamheterna. Det normala är alltså att ett gemensamt nummer åsätts för båda verksamheterna (jfr avsnitt 4.1). I detta avsnitt och i avsnitt 6.3.4.1 skall dock två andra situationer beröras.

En situation kan vara att den ena verksamheten är momspliktig och den andra momsfri. Då registreras vederbörande bara för den momspliktiga verksamheten.

Har å andra sidan två (eller flera) sysselsättningar en naturlig anknytning till varandra föreligger alltså en enda verksamhet (jfr avsnitt 1.1.2). I en sådan situation talar man om en blandad verksamhet om den ena företeelsen är

momspliktig (och/eller medför s.k. teknisk skattskyldighet, jfr avsnitt 6.5.2) medan den andra är momsfri (jfr även avsnitt 6.2.8.1).

Som vi skall se i detta och nästa avsnitt är det vissa skillnader mellan fall med flera verksamheter och fall där s.k. blandad verksamhet förekommer.

Notera särskilt att ett i övrigt momsskyldigt företag måste ha en *utåtriktad* momsfri omsättning för att en blandad verksamhet ("i vidsträckt bemärkelse" – jfr avsnitt 6.3.4.1), som kan begränsa avdragsrätten för ingående moms avseende förvärv till företaget, skall anses föreligga. Se särskilt härvidlag angående t.ex. moderbolags försäljning av dotterbolagsaktier i avsnitt 6.2.4 samt under Företags internutbildning i avsnitt 6.2.7.

Flera verksamheter

Om vi återgår till exemplet med Svea och hennes borstbinderi (jfr kapitel 1) kan vi anta att hon, innan den verksamheten påbörjades, hade varit verksam som barnmorska. Därför sysslar Svea även med att i hemmet utbilda blivande sjuksköterskor inom detta område. Denna sysselsättning sker också med vinstsyfte och således föreligger yrkesmässighet. Undervisningen kan inte sägas ha någon naturlig anknytning till borstbinderiverksamheten och utgör därmed momsmässigt en särskild verksamhet för sig. *Utbildning* är en tjänst som, under vissa förutsättningar, undantas från momsplikt (jfr avsnitt 6.2.7). Vi antar att Svea uppfyller dessa förutsättningar. Eftersom momsplikt inte föreligger för utbildning, uppkommer ingen momsskyldighet avseende denna verksamhet.

Därmed bedriver alltså Svea dels en verksamhet med momsskyldighet (borstbinderiet), dels en verksamhet utan momsskyldighet (utbildningen).

Sveas försäljning av borstar momsbeskattas ju. Så sker även om Svea skulle sälja en utrangerad maskin (inventarium).

Skulle Svea däremot sälja ett inventarium, t.ex. en overhead-apparat, som förvärvats enkom till utbildningsverksamheten, sker inte någon momsbeskattning. Detta eftersom omsättningen av den momspliktiga varan då inte sker "i" en yrkesmässig verksamhet som medför momsskyldighet. I enlighet med vad som sägs i avsnitt 6.3.3 skulle yrkesmässighet föreligga endast om försäljningen skedde i butiksmässiga former. Eftersom förvärvet skedde "i" den momsfria verksamheten uppkom alltså en "slutkonsumtion"; Svea kunde ju inte göra något momsavdrag för overhead-apparaten vid sitt förvärv.

Hur blir det då om Svea säljer ett inventarium som använts i båda verksamheterna, t.ex. en ordbehandlare som används för Sveas korrespondens med såväl kunder i borstbinderiet som elever i utbildningen? Svea skulle momsbeskattas fullt ut om hon sålde detta inventarium. Jag säger "fullt ut", för att markera att skattskyldigheten inte begränsas till att avse ett belopp motsvarande det avdrag för ingående moms som Svea gjorde när hon köpte in ordbehandlaren en gång. Som vi skall se nedan i avsnitt 6.3.4.1 fick Svea enbart avdrag för ingående moms till den del ordbehandlaren var hänförlig till borstbinderiet. Detta spelar emellertid ingen roll utan momsbeskattning sker fullt ut vid försäljningen även om Svea bara "lyfte" 1 % av den ingående

momsen. En icke önskvärd s.k. kumulativ effekt uppkommer; Svea måste ta ut moms på en vara som hon själv inte till fullo kunnat "lyfta" moms för, vilket inte förändras av NML den 1 juli 1994. (Jfr avsnitt 6.3.3).

Även om Svea säljer något som hon överhuvudtaget icke gjort momsavdrag för, uppkommer momsskyldighet. Man kan tänka sig att Svea har fått en maskin som gåva till borstbinderiet. Säljer hon maskinen blir det en omsättning av en skattepliktig vara "i" borstbinderiverksamheten och således momsbeskattning. Däremot uppkommer inte momsskyldighet om Svea säljer en hammare som hon köpt privat och använt i hemmet, eftersom detta inte blir fråga om en omsättning "i" borstbinderiverksamheten.

Blandad verksamhet

Skulle Svea i stället för utbildning av sjuksköterskor sysslat med att utbilda borstbindarlärlingar parallellt med borstförsäljningen, uppkommer – i varje fall teoretiskt sett – en annan situation. Utbildningen skulle då ha en "naturlig anknytning" till borstbinderiverksamheten och således skulle Svea ha en enda verksamhet, som består dels i att driva binderiet, dels i att bedriva utbildning. Detta är vad som egentligen förstås med att ha en blandad verksamhet; Svea omsätter i en och samma verksamhet såväl momspliktiga varor (borstar) som icke momspliktiga tjänster (utbildning).

Vad får detta då för konsekvenser för Sveas momsskyldighet? Utbildningen momsbeskattas fortfarande inte, eftersom tjänsten undantas från momsplikt. Däremot beskattas givetvis försäljningen av ordbehandlaren även i denna situation. Den "privata" hammaren beskattas fortfarande inte vid en försäljning. Nu blir emellertid Svea skyldig att redovisa utgående skatt även för försäljningen av overhead-apparaten, trots att den fortfarande endast använts för utbildning och något momsavdrag sålunda inte erhållits vid förvärvet. Detta eftersom försäljningen av overhead-apparaten nu sker "i" en verksamhet, som i och för sig är blandad, men som ändå medför momsskyldighet.

Gemensamt vederlag

Vad händer om Svea tar ut ett gemensamt vederlag dels för sådant som är momsfritt, dels för sådant som är beskattningsbart, t.ex. om någon av eleverna får köpa ordbehandlaren och betalar ett "gemensamt" pris för såväl den som för erhållen utbildning. Varuförsäljningen och den tillhandahållna tjänsten är klart frånskiljbara, dvs. något huvudsaklighetsresonemang är inte aktuellt. Då bestäms beskattningsvärdet genom uppdelning av vederlaget efter skälig grund.[581] Svea får göra en uppskattning angående hur stor del av vederlaget som skall momsbeläggas. Det är alltså dels fråga om omsättning av en momspliktig vara (ordbehandlaren), dels om tillhandahållande av momsfri utbildning. Det spelar ingen roll om vi talar om fallet med utbildning av sjuksköterskor eller borstbindarlärlingar; i båda fallen skulle momsbeskattning ske av ordbehandlaren om den såldes. Ordbehandlaren kan ju inte anses

[581] Jfr sjätte stycket av anvisningarna till 14 § ML.

tillhandahållen som "ett led i" undervisningen. Man kan alltså inte "gömma" ett momspliktigt tillhandahållande i det momsfria genom att ta ut ett gemensamt vederlag.

6.3.4.1 Blandad verksamhet/flera verksamheter – avdragssidan

Huvudregeln är under alla omständigheter att Svea endast har rätt att "lyfta" momsen avseende förvärv till verksamhet som medför momsskyldighet (även s.k. teknisk skattskyldighet, jfr avsnitt 6.5.2). För det fall Svea endast driver borstbinderiverksamhet är det inga underligheter. Det hon förvärvar till verksamheten får hon momsavdrag för, men inte för vad hon inhandlar för sitt eget privata bruk. Här är det alltså kongruens mellan inkomstskatten och momsen.

Hur är det då med fallen som redogörs för i avsnitt 6.3.4?

I fallet när hon kombinerar borstbinderiet med utbildning av lärlingar i den verksamheten föreligger en s.k. blandad verksamhet. Det vill säga en verksamhet innehåller såväl sådan omsättning som är momspliktig (borstförsäljning) och sådan som är icke momspliktig (utbildningen). Detta har en avgörande betydelse för omfattningen av Sveas rätt till avdrag för ingående moms avseende förvärven till verksamheten. Det som är direkt hänförligt till borstbinderigrenen (tråd, trä etc) får hon fullt momsavdrag för, och för det som är direkt hänförligt till utbildningen (läromedel etc), får hon inte "lyfta" ingående moms överhuvudtaget. Ordbehandlaren då? Den är ju hänförlig till såväl utbildningen som till borstbinderiverksamheten (s.k. gemensamt förvärv). Här får en uppdelning av avdragsrätten för ingående moms ske efter skälig grund; avdragsrätt föreligger i den mån ordbehandlaren kan anses hänförlig till borstbinderidelen.[582] Vad som skall styra denna uppdelning beror helt på omständigheterna. Man kan tänka sig en uppdelning med avseende på hur mycket arbetad tid som läggs ned i borstbinderidelen respektive utbildningen och en mängd andra fördelningsgrunder kan också aktualiseras. Emellertid torde den vanligaste fördelningsgrunden vara omsättningen i momsfri respektive momspliktig del. Denna fördelningsgrund brukar skattemyndigheten tillgå i samband med revisioner, om inte den skattskyldige kan argumentera för en annan fördelningsgrund. Man får härvid hålla i minnet att det är företagaren som bäst vet för vilket ändamål han införskaffar något; finns vettiga argument för en annan fördelningsgrund än omsättningen tar myndigheten normalt inte någon "strid" om detta. Om det i samband med bokslutet visar sig att under året tillämpad fördelning behöver justeras, accepterar skattemyndigheterna normalt sett att en 7:e rättad momsdeklaration avseende hela året lämnas (jfr under Särskild momsdeklaration i avsnitt 3.4.1).

I fallet med borstbinderi och utbildning av sjuksköterskor har Svea två separata verksamheter, eftersom en "naturlig anknytning" saknas mellan utbildningen och borstbinderiet. Det är alltså inte fråga om en blandad verksamhet, utan två verksamheter varav den ena innehåller omsättning som medför

[582] Jfr andra stycket sista meningen av anvisningarna till 17 § ML.

momsskyldighet (binderiet) och den andra omsättning som inte medför momsskyldighet (utbildningen). Detta medför i princip ingen skillnad mot vad som gäller beträffande rätten till momsavdrag i en blandad verksamhet. Tråd, trä etc är direkt hänförligt till binderiverksamheten och full avdragsrätt föreligger. Läromedel är direkt hänförligt till utbildningsverksamheten vilket medför att någon avdragsrätt för ingående moms alls inte föreligger. Angående förvärvet av ordbehandlaren, som är hänförligt till båda verksamheterna, får en uppdelning även här ske efter skälig grund.[583]

Det sagda innebär att man med "blandad verksamhet" i vidsträckt bemärkelse kan tala om båda fallen. När inget annat sägs i förevarande arbete avses också med nämnda uttryck såväl det fallet att ett subjekt har en momspliktig och en momsfri verksamhet (två verksamheter) som fall med en blandad verksamhet i "egentlig mening".

Det bör emellertid uppmärksammas att det finns en skillnad mellan de båda fallen när det gäller avdragsrätten. När det är fråga om en blandad verksamhet i "egentlig mening", borstbinderi och utbildning av borstbindarlärlingar, finns två avdragsschabloner av följande innebörd. Om ett förvärv till mer än 95 % avser bortsbinderidelen (momspliktiga delen), föreligger full avdragsrätt för ingående moms. Ett exempel härpå kan vara en "borstbindarmaskin" som endast marginellt används som studieobjekt i undervisningen. Skulle omsättningen i binderidelen svara för mer än 95 % av den totala omsättningen (borstbinderi inklusive utbildning), får fullt momsavdrag göras för samtliga förvärv för vilka den ingående momsen inte överstiger 1 000 kronor. Om så är fallet får alltså Svea "lyfta" hela momsen, när hon t.ex. köper en skrivmaskin för 5 000 kronor (inklusive moms 1 000 kronor) som anskaffats för att användas för såväl binderidelen som utbildningen.[584]

Avdragsschablonerna bryter mot huvudprincipen om uppdelning efter skälig grund, men är endast tillämpliga för blandad verksamhet i "egentlig mening". De är alltså inte tillämpliga i fallet med borstbinderi och utbildning av sjuksköterskor, eftersom det fallet inte utgör blandad verksamhet i "egentlig mening", utan ett exempel på när två separata verksamheter föreligger momsmässigt. Denna skillnad behöver emellertid inte betyda särskilt mycket i praktiken. Kan man hävda att ett förvärv, som i och för sig är hänförligt till såväl momspliktig som momsfri verksamhet, inte skulle ha gjorts överhuvudtaget om det inte vore för den momspliktiga verksamheten, sätter sig skattemyndigheten – normalt sett – inte emot att fullt momsavdrag företas.

6.3.4.2 Godtrosförvärv av ingående moms m.m.

Som framgår även i avsnitt 6.2.8.1 är principen i Sverige att momsskyldighet inte konstitueras av en debitering, utan det måste vara fråga om en affärshändelse som uppfyller samtliga rekvisit för skattskyldighet (jfr avsnitt 1.1).

---

[583] Jfr andra stycket sista meningen av anvisningarna till 17 § ML.
[584] Jfr 18 § tredje stycket ML.

Hur blir det då i ett fall där "köparen" haft anledning att utgå i från att "säljaren" var momsskyldig, men det i efterhand visar sig att momsdebitering inte borde ha skett? Går köparen i sådant fall förlustig avdragsrätten för den ingående moms som säljaren faktiskt har debiterat honom?

Av det s.k. Calor-Celsiusfallet följer att den som gör avdrag för ingående moms inte anses ha någon mera omfattande utredningskyldighet i frågan om skattskyldighet föreligger för den som debiterat momsen.[585] Här var det fråga om att "köparen" (Calor-Celsius) av svetsnings- och rörarbeten ansågs vara i "god tro" angående uppdragstagarens självständighet, att denne sålunda kunde antas vara yrkesmässig enligt momslagen (jfr avsnitt 6.3.1). Enligt regeringsrätten gav inte omständigheterna vid handen att Calor-Celsius haft grundad anledning att ifrågasätta uppdragstagarens skattskyldighet till moms. Skäl att vägra avdrag för ingående moms förelåg sålunda inte.

Rätten till avdrag för ingående moms kan alltså förvärvas i "god tro". Härvidlag måste anmärkas att steget till ond tro, vilket skulle medföra att avdragsrätt inte föreligger, torde vara tämligen kort. Finns det något ("yttre tecken") hos uppdragstagaren/säljaren som föranleder uppdragsgivaren/köparen att ställa frågor i förevarande sammanhang, t.ex. om uppvisad F-skattesedel (före 1993 s.k. B-skattesedel) är "riktig" eller ej, föreligger enligt min mening "ond tro". Här får också sägas att om uppdragstagaren är momsregistrerad det i efterhand torde vara omöjligt, såvida det inte är fråga om bedrägeri, att vägra uppdragsgivaren avdrag för debiterad ingående moms. Om det vid en revision visar sig att uppdragstagaren är osjälvständig och skall taxeras i inkomstslaget tjänst, kan ju ändå momsregistreringen vara riktig, eftersom registrering kan ha skett med tillämpning av bestämmelsen om rörelseliknande former (jfr avsnitt 6.3.2.1). En annan sak är det att momsregistreringen – av samma anledning – inte fritar uppdragsgivaren från ansvar i efterhand för uppdragstagarens preliminära skatt och sociala avgifter [vilket i stället blir fallet om uppdragstagaren innehade en F-skattesedel när ersättningen för arbetet bestämdes eller betalades ut eller om uppdragstagaren i en anbudshandling eller faktura eller motsvarande åberopat innehav av F-skattesedel. I det senare fallet förutsätter frihet från ansvar i efterhand att uppdragsgivaren är i god tro angående det eventuellt oriktiga i uppdragstagarens åberopade innehav av F-skattesedel (jfr även avsnitt 12.5)].[586]

I Calor-Celsiusfallet var det frågan om en bedömning av yrkesmässigheten. Ett annat fall berör i stället frågan om rätt till avdrag för ingående moms vid förvärv av icke momspliktig vara. I detta fall, det s.k. Thermoved-fallet,[587] hade en säljare debiterat utgående moms för immateriella rättigheter som då ej utgjorde momspliktiga varor. Vissa rättigheter räknades upp som varor i det gamla momssystemet (före 1/1 1991) och var därigenom momspliktiga. Ifrågavarande rättigheter räknades dock inte upp och var därför inte momsplikti-

[585] Jfr RÅ 1984 1:67.
[586] Jfr 39 § 1 mom andra stycket UBL och 17 § USAL.
[587] Jfr RÅ 1988 ref 74.

ga. Numera hade frågeställningen gällt om rättigheterna utgör momspliktiga tjänster, men detta medför ingen principiell skillnad för rättsfrågan i fallet.

> Säljaren i fallet hade inbetalat den felaktigt debiterade momsen till staten och köparen hade i sin tur gjort avdrag för motsvarande ingående moms. Frågan gällde huruvida köparen skulle vara tvungen att återbetala till staten det för höga momsavdraget motsvarande vid förvärvet debiterad ingående moms avseende icke momspliktiga varor. Härvidlag åberopade köparen god tro (intressegemenskap saknades mellan säljaren och köparen).
>
> Länsstyrelsen (numera skattemyndigheten i detta sammanhang) beslutade efter utredning att felaktigt debiterad utgående moms skulle återbetalas till säljaren. Därefter vägrades köparen avdrag för motsvarande ingående moms.
>
> Kammarrätten ansåg att köparen var berättigad till avdrag för den ingående momsen. Kammarrätten menade att avdragsrätten är generell och att det därför är tillräckligt för avdragsrätt att momsdebitering skett i handling som upprättats i samband med förvärvet, eftersom rättigheterna förvärvats för en momsskyldig verksamhet. Det skulle alltså inte spela någon roll att rättigheterna i fråga var momsfria. Vidare menade kammarrätten att det ändå blir ett nollsummespel. Detta resonemang strider mot vad som sägs i avsnitt 6.2.8.1 om överenskommelser mellan säljare och köpare beträffande hur momsen skall behandlas vid en verksamhetsöverlåtelse. En ledamot av kammarrätten var för övrigt skiljaktig och ville underkänna avdraget, eftersom det inte avsåg moms: avdragsrätten avser moms och sådan uppkommer inte om inte säljaren skall betala utgående moms.

Regeringsrätten gick emot kammarrätten och underkände avdraget för ingående moms hos köparen. Regeringsrätten uttalade, i likhet med den skiljaktige i kammarrätten, att med ingående moms avses belopp som tagits ut som skatt vid omsättning av en vara eller tjänst. Regeringsrätten konstaterar alltså att debitering av moms i sig varken föder en momsplikt hos säljaren eller en avdragsrätt hos köparen. I sin bedömning vägde regeringsrätten också in att säljaren fått tillbaka den felaktigt debiterade utgående momsen. Frågan om god tro hos köparen berördes för övrigt inte.

Thermoved-fallet visar att den s.k. reciprocitetsprincipen (jfr under "Särskild momsdeklaration" i avsnitt 3.4.1) betonas starkt i momssammanhang; det förelåg ingen skyldighet för säljaren att debitera moms, varför köparen ej heller hade någon avdragsrätt för debiterad ingående moms.

Stöld – avdragsrätt?

> På inkomstskattesidan finns ett förhandsbesked om behandlingen av förlust på grund av förskingring.[588] I fallet hade en verkställande direktör i ett bolag ensam hand om skötseln av bolagets ekonomiska angelägenheter. I den egenskapen utnyttjade han obehörigen bolagets checkräkningskredit och åsamkade därigenom bolaget en förlust. Vederbörande var emellertid endast en av tre styrelsemedlemmar och innehade endast en tredjedel av aktierna. Därför ansåg regeringsrätten att verkställande direktörens anknytning till bolagets rörelse inte var sådan att bolaget skulle få dra förlusten som en driftförlust. Bl.a. detta rättsfall har knäsatt (den inkomstskatterättsliga) principen att ett bolag får göra avdrag som för driftförlust för exempelvis stöld av bolagets kontanta medel om för-

[588] Jfr RÅ 1977 Aa 52.

övaren är en person som genom sin tjänst har medel under sin förvaltning. Har annan person stulit pengarna är det fråga om en kapitalförlust inkomstskattemässigt.[589]

Hur blir det då med momsen för ett företag som utsätts för brottslighet?

För det första går det inte att göra någon direktkoppling till inkomstskatten. Enbart det faktum att en förlust bedömts som driftförlust inkomstskattemässigt innebär inte att avdragsrätt för ingående moms automatiskt föreligger. För avdragsrätt för ingående moms krävs ju att det är frågan om ett förvärv (eller import) för den momsskyldiga verksamheten (jfr avsnitt 2.1).

Antag att en inköpschef i ett momsskyldigt företag attesterar falska fakturor till företaget som skickas till detsamma från inköpschefens kumpan. Några varor eller tjänster levereras inte till företaget utan räkningarna i fråga saknar helt grund i verkligheten. Att inköpschefen haft att handha medel för företaget räcker inte som skäl för avdragsrätt för ingående moms enligt vad nyss sagts. Kan företaget i stället ha förvärvat rätt till den ingående momsen i god tro eller på annat sätt, när kamreren (som inte kände till brottsligheten i fråga) lämnade momsdeklarationen med en för hög ingående moms till följd av att de falska fakturorna ingått i underlaget för beräkning av ingående moms?

Även om man i Thermoved-fallet inte går in på frågan om köparens goda tro följer därav ändå att en debitering av moms i sig inte kan föda vare sig momsplikt eller avdragsrätt. Avdragsrätt godkändes inte i Thermoved-fallet när det var fråga om en icke momspliktig men ändå legal affärstransaktion. A fortiori gäller ju då att en debitering av moms i sig inte heller medför avdragsrätt när transaktionen i fråga grundar sig på brottslig aktivitet. I mitt skisserade scenario ligger ju också att "säljaren" givetvis inte avser att leverera in den utgående moms han falskeligen fakturerat. Sålunda gör jag den bedömningen att avdragsrätt för ingående moms inte skulle föreligga för företaget i mitt exempel till den del den ingående moms som redovisats grundar sig på de falska fakturorna. Däremot skulle den ingående momsen i de falska fakturorna sannolikt vara avdragsgill som en driftförlust inkomstskattemässigt efter det att skattemyndigheten fattat beslut om återbetalning av det för höga momsavdraget.

I Calor-Celsiusfallet var det frågan om hur uppdragsgivaren kunde bedöma de yttre tecknen på självständighet hos uppdragstagaren. Därvid konstaterades att omständigheterna var sådana att uppdragsgivaren kunde anses förvärva avdragsrätt för den av uppdragstagaren debiterade momsen, eftersom den förre ansågs vara i god tro angående den senares självständighet. I Thermoved-fallet däremot behövde man inte gå in på något godtrosresonemang, eftersom omständigheterna inte var oklara utan det i stället var frågan om parternas rättsvillfarelse om momsplikten för vissa rättigheter. I mitt exempel ovan med den bedräglige inköpschefen hänvisar jag till Thermoved-fallet och säger att eftersom rättsvillfarelse inte kan motivera vare sig momsplikt eller avdragsrätt kan ej

[589] Jfr IFHL93 del 2 sid. 700 och 701.

heller rätten till avdrag för ingående moms motiveras av företagets okunskap om att det utsatts för brottslig handling.

Hur blir det om man förändrar mitt exempel så att inköpschefen är ärlig, men medkontrahenten förfalskar t.ex. ett värdeintyg om levererade varors värde?

I det fallet torde man vara tillbaka i ett resonemang om de "yttre tecknen".

Är omständigheterna sådana att inköpschefen då kan sägas vara i god tro angående varornas värde, torde företaget med stöd av Calor-Celsiusfallet vara berättigat till ett avdrag för ingående moms som grundats på de falska handlingarna. Det skulle bli fallet om säljaren inte betalar tillbaka "överpriset" för de levererade varorna, t.ex. på grund av att denne gått i konkurs. Om säljaren efter uppmärksammande från köparen betalar tillbaka "överpriset", skall köparen givetvis återbetala det för högt åtnjutna momsavdraget om säljaren utfärdar en kreditnota enligt vilken denne reducerar sin eventuellt för högt redovisade utgående moms (jfr avsnitt 3.2.2).

Avslutningsvis får också sägas att när man talar om god tro i beskattningssammanhang är det aldrig fråga om huruvida skattemyndigheten, dvs. staten, varit i god eller ond tro. Enligt ett avgörande i Högsta domstolen[590] kan staten nämligen i sin fiskala egenskap inte vara i god eller ond tro. Det går alltså inte att motivera ett avdrag för ingående moms, som i efterhand visar sig vara för högt, med att staten måste ha insett – varit i ond tro angående – förhållandet.

6.4 Omsättning

6.4.1 *Allmänt*

Med omsättning förstås enligt momslagen, att vara levereras i samband med försäljning, att tjänst utförs eller förmedlas (tillhandahålls) mot vederlag, att betalning uppbärs i förskott eller a conto för beställd vara eller tjänst samt att vara eller tjänst uttas.[591]

Med leverans av vara förstås att varan avlämnas till köparen eller avsänds till köparen mot postförskott eller efterkrav.[592]

För tjänsterna uppkommer skattskyldigheten när prestationen i fråga fullgjorts (tillhandahållits).[593]

6.4.2 *Leverans av vara*

Med leverans av vara enligt momslagen bör enligt departementschefen anses att vara civilrättsligt har avlämnats till köparen.[594] Ett avlämnande, och där-

[590] Jfr NJA 1989 sid. 519.
[591] Jfr första stycket första meningen punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML.
[592] Jfr anvisningarna till 4 § ML.
[593] Jfr Prop 1968:100 sid 125 och 132.
[594] Jfr Prop 1978/79:141 sid. 40.

med leverans, av en vara får därmed anses ha skett när varan blivit köparens egendom, utan någon rätt för säljaren att förfoga över den längre.[595] Köplagen reglerar när en vara civilrättsligt anses ha avlämnats. Eftersom köplagen är dispositiv gäller givetvis i första hand avtal om när vara anses avlämnad. Finns ingenting avtalat får alltså allmänna köprättsliga principer (köplagen) tjäna till ledning för bedömning av när en vara skall anses vara avlämnad.

Vid ett *hämtningsköp* är varan avlämnad när köparen tagit hand om den; leverans sker alltså genom att varan fysiskt överflyttas (traderas) av säljaren till köparen.[596]

Är det fråga om ett *transportköp* inom en och samma ort eller inom ett område där säljaren vanligen ombesörjer transporten av liknande varor (platsköp), sker också avlämnandet när varan överlämnas till köparen.[597]

Är det fråga om ett *distansköp* (transport från ort till annan), styr köpeavtalets innehåll, och i första hand däri angiven leveransklausul avlämnandet. Tidigare angavs i köplagen innebörden av olika leveransklausuler. Eftersom leveransklausuler och deras innebörd utvecklats och utvecklas genom de av Internationella handelskammaren fastställda definitionerna i de s.k. INCOTERMS (t.ex. fob, cif, caf) behöver man i vart fall för utrikeshandeln inte ha särskilda regler i köplagen. Därför har flera sådana definitioner utmönstrats ur köplagen. Dock uttalas i förarbetena till den nya köplagen som trädde i kraft den 1 januari 1991, att klausulen "fritt" ("fritt levererad", "levererad") inte finns definierad i INCOTERMS (den torde dock ha sin motsvarighet i "delivered"). Klausulen i fråga har nämligen i huvudsak betydelse för inrikeshandeln och innebär för närvarande att varan inte skall anses avlämnad förrän den har kommit fram till den ort som nämns i samband med klausulen. Sålunda anges i köplagen att om en vara har sålts "fritt", "leverans" eller "fritt leverans" med angivande av en viss ort, anses den inte avlämnad förrän den har kommit fram till denna ort.[598] Följer avlämnandet inte av vad som enligt ovan anges i köpeavtalet, anses det ske när varan överlämnas till den transportör som har åtagit sig transporten från avsändningsorten.[599] Om säljaren själv utför transporten, sker avlämnandet först när varan överlämnas till köparen.[600]

Olika leveransklausuler innehåller bl.a. regler om när risken (faran) för godset (varan) övergår från säljaren till köparen. Vid t.ex. fob (free on board – fritt ombord) sker riskövergången när godset passerar fartygets sida. Att märka beträffande riskövergången är att den inte alltid sammanfaller med avlämnandet (vilket ju är det som styr när leverans och sålunda omsättning skall anses ha skett). Har t.ex. köparen vid ett avhämtningsköp inte avhämtat sin vara vid avtalad tidpunkt (s.k. mora accipiendi) övergår risken för varan på denne redan vid den avtalade och inte vid den faktiska tidpunkten för avlämnandet. Köparen

[595] Jfr Prop 1978/79:141 sid 54.
[596] Jfr 6 § andra stycket KöpL.
[597] Jfr 7 § första stycket KöpL.
[598] Jfr 7 § tredje stycket KöpL och Prop 1988/89:76 sid. 29 och 30.
[599] Jfr 7 § andra stycket första meningen KöpL.
[600] Jfr 7 § andra stycket andra meningen KöpL.

kan alltså inte genom att dröja med att avhämta godset (varan) åstadkomma att säljaren nödgas bära faran längre än han enligt avtalet skulle.[601]

För tydlighets skull skall sägas att någon form av fysisk "förflyttning" av varan förutsätts för att ett avlämnande skall anses ha skett. Oavsett vad som sägs i leveransklausuler i ett avtal, kan aldrig avtalet i sig innebära ett avlämnande. RSV har t.ex. i sina rekommendationer på exportområdet uttalat att en vara anses levererad i Sverige när faran för godset övergått på köparen redan i Sverige (jfr under Huvudregeln i avsnitt 9.2). Detta innebär emellertid inte att leverans (avlämnande) skall anses ha skett vid t.ex. ett hämtningsköp enbart av den anledningen att risken för varan enligt avtalet övergår på köparen vid viss tidpunkt. Leveransklausulerna har ju endast med frågan när en leverans skall anses ha skett att göra – en fysisk förflyttning av varan av endera säljaren, köparen eller någon annan (t.ex. speditör förutsätts ju för att leverans överhuvudtaget skall anses uppkomma i momshänseende.

Om köparen av en vara i sin tur vidareförsäljer den (och eventuellt ytterligare vidareförsäljningar sker i senare led), men varan levereras direkt från den ursprunglige säljaren till den slutlige köparen, anses omsättning ha skett i samtliga led av säljare och köpare.[602]

6.4.2.1 Leverans av vara "utan fysisk förflyttning"

Kan en leverans (avlämnande) av vara anses uppkomma utan att varan rent fysiskt förflyttas, överlämnas (traderas), från säljaren till köparen?

Så kallade *lösöreköp* har inte ansetts utgöra omsättning i momslagens mening.[603] Trots sakrättsligt skydd för köparen gentemot säljarens borgenärer vid konkurs- eller utmätningsförfarande i den senares egendom (separationsrätt), anses alltså inte något avlämnande ha skett i momslagens mening. Separationsrätt utgör således inte en tillräcklig förutsättning för avlämnande.

I ett fall har överlämnande av nycklar till en båt ansetts innebära ett "moment av avlämnande" av varan (båten).[604] I ett annat fall (förhandsbesked), där det var fråga om en s.k. sale and leaseback-affär, ansågs säljaren inte omsätta varorna (bl.a. byggnadsställningar) till det finansbolag, som i sin tur skulle återuthyra varorna till säljaren/byggmästaren. Eftersom varorna, enligt förutsättningarna, hela tiden fanns kvar hos säljaren ansågs inte något "moment av avlämnande" ha skett.[605]

Av fallet med båtnycklarna följer att förflyttningen av själva föremålet för omsättningen kan ersättas med förflyttningen av nycklarna. Ett avlämnande enligt momslagen ansågs ha skett trots att köparen inte uppnått sakrättsligt skydd.[606] Separationsrätt utgör alltså inte heller någon nödvändig förutsättning för att avlämnande skall anses ha uppkommit.

---

[601] Jfr Hellner sid. 74 och 75.
[602] Jfr RÅ 1985 1:40.
[603] Jfr RSV/FB Im 1978:7.
[604] Jfr RÅ 1983 1:5.
[605] Jfr RÅ 1988 ref 106.
[606] Jfr RÅ 1983 1:5 och SN 1989 sid 105–107, vari nämnda rättsfall kommenteras av Kjell-Åke Strömberg.

Att separationsrätt sålunda saknar självständig betydelse för leveransbedömningen bekräftas i ett förhandsbesked, som gällde rätten till lagernedskrivning (inkomstskattefråga).[607]

Innebär det sagda att en fysisk förflyttning av varan utgör en nödvändig förutsättning för att avlämnande skall anses ha uppkommit?

Nedan framgår att det finns fall då en fysisk förflyttning av varan icke är möjlig och samtidigt något substitut för tradition, som t.ex. i fallet med båtnycklarna, inte heller står till buds. Skall sådana fall aldrig kunna momsbeskattas? Ett exempel på fall det nu är fråga om är s.k. samlagring av bränslen (oljor etc).

Antag att X skall sälja olja till en kund och på olika sätt enligt nedan därvid nödgas ta i anspråk olja som tillhör Y.

> X har olja i lager hos ett självständigt lagringsbolag. Y har också olja inlagrad hos detta bolag. Lagringsbolaget är alltså momsregistrerat för s.k. lagringstjänster (jfr även avsnitt 6.2.2.1). Det händer att lagring av två eller flera kunders olja sker i samma cistern, s.k. samlagring. Av naturliga skäl vet man då inte om X tar ut av Ys eller sin egen olja från depån hos lagringsbolaget. När fungibel egendom (t.ex. olja) som samlagras tas ut från lagret (t.ex. cisternen) kan en omsättning sägas ske först när vederbörande tar ut "mer än av sin egen inlagrade kvantitet", dvs. ett "överuttag" sker. Detta konstateras vanligen en gång i månaden, varvid "justering" sker genom en bokföringsmässig clearing så att X "återlämnar" till Y uttagen kvantitet tillhörig Y ("överuttaget"), eller "behåller" den som sin.
>
> En annan situation kan vara att X, av praktiska skäl, måste ta ut av Ys olja, t.ex. från en annan cistern inom depån. Detta beroende på hur avtappningssystemen inom depån är arrangerade. Avsikten med förfarandet är att underlätta den administrativa och praktiska hanteringen vid avtappning av olja ur cisternerna i depån. Det är alltså inte heller i detta fall fråga om att X skall få en bättre produkt eller någon annan fördel genom förfarandet – det är samma slags olja i cisternerna. I detta fall "justeras" uttaget av olja också genom en bokföringsmässig clearing på så vis att Y ur X inlagrade olja "tilldelas" en kvantitet olja – motsvarande X uttag från Ys cistern. Det sker alltså inte heller här någon fysisk förflyttning mellan Y och X eller vice versa av vara (olja), utan en "justering" av eventuellt "överuttag" sker genom bokföringsmässig clearing i efterhand.

På punktskatteområdet, beträffande allmän energiskatt, har RSV vid handläggningen gjort bedömningen att när olja endast *tillfälligtvis* ställs till någons förfogande, sker ingen leverans och därmed inträder inte heller skattskyldighet för energiskatt.[608] Detta ställningstagande grundar RSV på förhandsbeskedet RÅ 1979 Aa 66, vilket avsåg rätten till nedskrivning av lager (inkomstskattefråga således) vid samlagring och genomslag.

> Genomslag är inte något precist begrepp, men innebär att man på ett distributionsmässigt fördelaktigt sätt, för inblandade parter, tillfredsställer behovet av olja på olika platser. Av rättsfallet framgår att rätt till nedskrivning av lager inte medgavs om olja tillfälligtvis – t.ex. med skyldighet att återlämna kvantiteten i fråga senare – ställdes till förfogande över bokslutsdagen. Sannolikt hade man för ögonen att sådana åtgärder vidtogs i skatteplaneringssyfte.

---

[607] Jfr RÅ 1987 ref 45.

[608] Jfr PHL 1987 sid 115 och 117.

Vad ovan sagts beträffande energiskatten och samlagring respektive genomslag torde även gälla för momsen. Det saknas anledning anta att momsens leveransbegrepp (avlämnande) skulle skilja sig från vad som gäller för inkomstskatten och energiskatten. Rättstillämpningen torde fastmera bli otymplig om olika begrepp förekom för de indirekta skatterna (moms respektive energiskatt).

Trots att olja fysiskt tas ut av X från vad Y har inlagrat hos lagringsbolaget, vilket i sig kunde anses utgöra ett avlämnande, måste ändå *avsikten* – att samma kvantitet skall "återlämnas" till Y genom en bokföringsmässig clearing – medföra att leverans inte kan anses ha skett även ur momslagens synpunkt. Att en bokföringsmässig clearing, t.ex. en gång i månaden, får avgöra om en omsättning skall anses ha skett mellan Y och X på grund av X eventuella "överuttag" från lagringsbolaget torde vara vad som kan erfordras även rent bokföringsmässigt sett. En annan ordning skulle ju kräva att en avstämning mellan X och Y var "on line" med leveranser från lagringsbolaget till X eller Ys kunder. Den praktiskt sett rimliga ordningen torde därför vara att en momsmässig omsättning mellan Y och X på grund av den senares överuttag konstateras först när X inte återlämnar Y tillhörig kvantitet ("överuttaget") vid den bokföringsmässiga clearingen. Återlämnas kvantiteten har en omsättning mellan Y och X inte varit avsedd och någon omsättning mellan Y och X föreligger sålunda inte. Under alla omständigheter momsbeskattas emellertid X för försäljning till sin kund.

Dessutom kan i samband härmed sägas att utgången i sale and leaseback-fallet skulle ha blivit densamma även om varorna (byggnadsställningarna) fysiskt förflyttats till köparen för att sedan omedelbart återlämnas till säljaren. En sådan korthandstradition skulle knappast accepteras som en omsättning i momslagens mening. Någon egentlig avsikt torde inte ha funnits av innebörd att äganderätten till byggnadsställningarna skulle övergå till finansbolaget.

I linje med min bedömning ligger även två förhandsbesked angående den inkomstskattemässiga bedömningen av sale and leaseback-transaktioner avseende fastighet och byggnad på ofri grund.[609] I likhet med RÅ 1979 Aa 66 synes man ha sett till avsikten med transaktionerna. I fastighetsfallet uttalade regeringsrätten att "den reella innebörden i transaktionen, i överensstämmelse med avtalens utformning, innefattar en äganderättsöverlåtelse till bolaget". Enligt min mening finns det ingenting som talar för att detta synsätt inte skulle ha gällt även i domen avseende byggnadsställningarna. Hade t.ex. en korthandstradition skett där, skulle omsättningen sannolikt ha "underkänts" ändå om avsikten hos parterna icke var att verkligen åstadkomma en äganderättsövergång. Enbart den anledningen att fråga var om "flyttbara" objekt (byggnadsställningar), torde inte medföra att man kan bortse från partsavsikten. Det är i stället min uppfattning att tankarna i RÅ 1979 Aa 66 äger giltighet även för momsen.

Ett avgörande av regeringsrätten[610] liknar RÅ 1979 Aa 66, såtillvida att det avsåg rätten till nedskrivning av lager (inkomstskattefråga) av olja. Här var emellertid inte fråga om samlagring, utan om att ett oljebolag från sin cistern lånade ut olja till annat oljebolag. (Till skillnad från exemplet med X och Y ovan finns inte någon

[609] Jfr RÅ 1989 ref 62 I (fastighet) och II (byggnad på ofri grund).

[610] Jfr RÅ 1987 ref 119. Detta fall hänvisar i källförteckningen till bl a RÅ 1979 Aa 66 och RÅ 1987 ref 45, vilka båda kommenteras i detta avsnitt.

"tredje man" – X kund – som hämtar olja från cisternen.) Mellankommunala skatterätten konstaterade att mellan parterna ingånget avtal var att civilrättsligt beteckna som ett försträckningsavtal, dvs. ett låneavtal avseende olja. Kammarrätten emfaserade att bedömningen av vad som hos långivaren skulle få räknas som inneliggande lager avgörs enligt civilrättsliga normer. Tyngdpunkten skall vid denna bedömning läggas vid ägandebegreppet och äganderättens övergång vid olika slag av överlåtelser. En åsikt med vilken regeringsrätten förenade sig. Kammarrätten uttalade att äganderätten till den olja som tagits ur långivarens cistern "genom uttaget och det sätt på vilket olja omhändertagits övergått till låntagaren". Fråga var inte om något saklån, enär oljan inte utgjorde specieegendom utan s.k. fungibel egendom, dvs. viss myckenhet av visst slag. Låntagaren var inte förpliktigad att återlämna samma olja, utan endast lika mycket olja av samma slag som han fått. Låntagaren kunde alltså förfoga över oljan på samma sätt som om han vore ägare; han kunde t.ex. sälja oljan till annan, som då bleve ägare.

Någon egentlig utlåningssituation ansågs alltså inte föreligga, utan en äganderättsövergång bedömdes ha skett. Här kan alltså frågan huruvida en leverans skall anses ha skett eller ej sägas bli avgjord på rent objektiva grunder. Det är emellertid inte fråga om samlagring, utan förutsättningarna är sådana att det är klart att en leverans skulle kunna anses föreligga förutsatt att en äganderättsövergång kan sägas ske på grund av uttaget (leveransen) av olja från lagret.

Mot bakgrund av ovan kommenterade avgöranden kan emellertid inte detta avgörande sägas frånkänna partsavsikten betydelse vid den momsmässiga bedömningen av huruvida en varuleverans skall anses föreligga eller ej, när avlämnande inte kan konstateras på rent objektiva grunder. Till stöd härför kan sägas att en lagman i kammarrätten var skiljaktig beträffande motiveringen och uttalade att det av "tungt vägande ekonomiska och praktiska skäl" var allmänt brukligt att skriva ned utlånad olja som eget lager. Vederbörande kom emellertid till samma slut som majoriteten eftersom utlånat lager inte redovisats öppet (utlåningen framgick inte av inkomstdeklarationen), vilket anfördes som ett av bokföringsnämnden uppställt krav. Man skulle alltså kunna säga att ur kontrollsynpunkt var bevisningen avseende vad parterna avsåg alltför bristfällig.

Enligt min mening torde alltså avsikten hos avtalskontrahenterna styra bedömningen av frågan om ett avlämnande enligt momslagen skall anses föreligga eller ej, när en fysisk förflyttning av varan mellan säljare och köpare inte blir aktuell. I varje fall torde detta gälla de fall där en fysisk förflyttning av varan inte är det normala förfarandet, av tekniska eller ekonomiska skäl, men det ändå är fråga om transaktioner som accepteras i affärslivet.

Om det inte vore så skulle vissa transaktioner riskera att helt avstanna i affärslivet. Ta t.ex. fritidsanläggningen i avsnitt 6.2.8. Fastighetsägaren kanske vill överlåta fritidsanläggningen (rörelsen), men behålla själva fastigheten. Rörelsen skall dock fortsätta drivas på samma fastighet även efter äganderättsövergången. Det skulle sannolikt vara alltför kostsamt att montera ned anläggningen för att enbart manifestera en äganderättsövergång av rörelsen. För att få ett ekonomiskt och skattemässigt korrekt avskrivningsvärde på tillgångar som inte utgör fastighet (dvs. varor) måste dock momsen "rensas" bort. Om samtliga tillgångar i fritidsanläggningsverksamheten (rörelsen) övergår till en och samme momsskyldige förvärvare, sker överlåtelsen momsfritt (jfr avsnitt 6.2.8.1). Då blir det inget problem momsmässigt (tillgångar som utgör fastighet överlåts för övrigt alltid momsfritt). Om däremot tillgångarna överlåts till olika köpare är det inte fråga om någon momsbefriad transaktion, och det skulle vara omöjligt att hos köparen ernå ett korrekt avskrivningsunderlag på överlåtna varor, om den synen fick råda att någon leverans

överhuvudtaget inte skulle kunna anses uppkomma momsmässigt. Av den anledningen bör partsavsikten få tjäna till ledning vid bedömningen av huruvida en leverans skall anses uppkomma eller ej momsmässigt, när en fysisk förflyttning av objektet i fråga inte är möjlig eller ekonomiskt försvarbar.

För att bedöma frågan om den verkliga avsikten hos parterna är att åstadkomma en äganderättsövergång – dvs. om ett avlämnande (leverans) av vara skall anses föreligga ("omsättningsöverlåtelse") och således inte exempelvis en momsfri finansiell transaktion (jfr avsnitten 6.2.4 och 6.4.4), vanligen i form av s.k. säkerhetsöverlåtelse t.ex. genom sale and leaseback – måste givetvis samtliga omständigheter i det enskilda fallet bedömas (detta gäller ju också generellt och inte bara för bedömningen av omsättningar "utan fysisk förflyttning" av varan).

Överlåtelseavtalet får i första hand utgöra tolkningsdatum härvidlag. Emellertid räcker det, i enlighet med vad regeringsrätten uttalade i fallet med byggnadsställningarna, inte med enbart den omständigheten att ett civilrättsligt bindande avtal om försäljning föreligger, något ytterligare måste tillföras.

Den prövning som skall till – utöver konstaterandet att ett bindande avtal föreligger – är, enligt min mening, följande. Kan det göras åtminstone sannolikt att ett "moment av avlämnande" skulle ha skett – t.ex. genom att nycklar överlämnas, som ett substitut för tradition av föremålet för den förmenta omsättningen – om det varit praktiskt möjligt och ekonomiskt försvarbart, skall avlämnande inte anses ha skett om sådan åtgärd uteblivit. Härvidlag får man se till *branschpraxis*, till huruvida en förflyttning överhuvudtaget är möjlig och andra dylika omständigheter. Kan å andra sidan det normala förfarandet för det särskilda fallet anses innebära att varan skall kvarbli hos säljaren, och ingenting i övrigt talar emot att den verkliga avsikten hos parterna varit att åstadkomma en äganderättsövergång, skall, enligt min mening, ett avlämnande och därmed leverans anses ha skett redan vid avtalsslutet. Finns ingen branschpraxis att tillgå, torde betydelsen av de praktiskt tekniska förutsättningarna för en fysisk förflyttning öka. Vidare bör vid ifrågavarande bedömning köparens "momsstatus" vägas in. När det t.ex. är fråga om sale and leaseback får man ta hänsyn till huruvida leasegivaren/köparen i övrigt sysslar med uthyrning. Finns redan en fungerande uthyrningsverksamhet för vilken moms debiteras, talar detta för att avsikten verkligen är att en äganderättsövergång till köparen skall ske. Detta faktum kan sägas tala emot att det endast skulle vara fråga om en lånetransaktion (jfr avsnitt 6.4.4).

I sammanhanget kan nämnas att i domen avseende byggnadsställningarna var två regeringsråd skiljaktiga och ansåg att leverans skulle anses föreligga. Jag menar emellertid att min nu redogjorda uppfattning inte heller strider mot majoritetens uppfattning i domen. Detta eftersom den prövning jag beskriver, får anses avgöra frågan om något ytterligare – utöver bindande avtal – föreligger som medför ett "moment av avlämnande". Det blir alltså inte enbart en fråga om att konstatera huruvida ett civilrättsligt bindande avtal föreligger eller ej.

Sale and leaseback, patent

Till stöd för min ovan redogjorda uppfattning åberopar jag också ett förhandsbesked[611] där ett finansföretag ansågs berättigat att göra värdeminskningsavdrag inkomstskattemässigt för förvärv av en patenträtt, från ett moderbolag i en koncern, vilken finansföretaget leasade ut till ett dotterbolag i samma koncern.

[611] Jfr RÅ 1992 ref 104.

Dotterbolaget ansågs berättigat att göra avdrag för leasingavgifterna inkomstskattemässigt. Skatterättsnämnden hänvisade till regeringsrättens praxis angående sale and leaseback-transaktioner avseende fast och lös egendom och ansåg att anledning saknades att anlägga ett annat synsätt när transaktionerna avser en immaterialrätt (t.ex. patent). Avtalet mellan moderbolaget och finansföretaget bedömdes innebära dels att en äganderättsövergång skulle ske mellan parterna, dels att upplåtelse skulle ske av patentet.

I enlighet med vad jag redogjort för tidigare i detta avsnitt beträffande varor, anser jag, att det saknas anledning antaga annat än att ett tillhandahållande (överlåtelse) av patentet enligt momslagen mellan moderbolaget och finansföretaget skulle ha ansetts föreligga om frågan hade varit föremål för de rättstillämpande instansernas bedömning. Att det är fråga om en tjänst (patent) och inte en vara spelar ingen roll. Det sagda innebär också att finansföretaget torde bli momsskyldigt för leasingverksamheten, dvs. även anses bedriva momsskyldig uthyrningsverksamhet och inte bara momsfri finansverksamhet.

Se även under Tjänster i avsnitt 6.2.1.1 angående ett förhandsbesked vari konstateras att sale and leaseback avseende en immateriell rättighet (förfoganderätten till ett databehandlingssystem) utgör överlåtelse av en tjänst och inte en vara, varför omsättning (tillhandahållande) ansågs föreligga när överlåtelsen till köparen var fullbordad enligt villkoren i överlåtelseavtalet. Dvs., eftersom objektet för överlåtelsen ansågs utgöra en tjänst och inte en vara gick det inte att åberopa fallet med byggnadsställningarna enligt ovan i detta avsnitt.

Förskott eller a conton

Beträffande förskotts- eller a conto-betalning för beställd vara eller tjänst (jfr avsnitt 6.4.6) kan följande sägas i sammanhanget. Avsikten hos parterna torde även här avgöra om skattskyldighet uppkommer eller ej, när fråga t.ex. är om en sale and leaseback-affär. I momssammanhang utvidgas ju omsättningsbegreppet i förhållande till vad som exempelvis gäller inkomstskattemässigt, såtillvida att omsättning inte endast avser leveranssituationen, utan även förskott (eller a conton). En förutsättning för att omsättning skall anses föreligga torde emellertid vara att ett avlämnande (leverans) skall ske efter det att förskottering skett. I annat fall vore det ju lätt att "kringgå" det krav som uppställs i domen avseende byggnadsställningarna, av innebörd att något utöver bindande avtal måste föreligga för att ett avlämnande (leverans) skall anses ha skett. Således torde i konsekvens härmed även beträffande förskottssituationerna gälla, att en verklig avsikt måste föreligga hos parterna att åstadkomma en äganderättsövergång, för att omsättning skall anses vara för handen.

6.4.2.2 Tillhandahållande av tjänst

Som nämnts uppkommer skattskyldigheten för en tjänst när säljaren fullgjort den prestation som tjänsten innebär. Detta får anses innebära att prestationen

– "föremålet för omsättningen" – civilrättsligt skall ha blivit uppdragsgivarens (köparens) egendom utan rätt för säljaren att förfoga däröver.[612]

Tillhandahållande av en tjänst får därmed anses uppkomma i samma stund som köparen i enlighet med vad som avtalats kan börja tillgodogöra sig tjänsten ekonomiskt, dvs. när han kan disponera över den. Beträffande överlåtelse av t.ex. en immateriell rättighet – ett patent, en mönsterrätt etc – torde sålunda omsättningen ske i samma stund som säljaren och köparen satt sina namnteckningar på kontraktet, alternativt när handslag skett.

I uthyrningssituationerna (upplåtelsesituationerna) har uthyraren fullgjort sin prestation (omsättning) när förhyraren (hyresmannen) kan disponera över hyresobjektet, t.ex. en bil. Då uppkommer skattskyldighet för uthyraren och i samband därmed även avdragsrätt för hyresmannen. I sådana fall uppkommer skattskyldighet kontinuerligt för varje tidpunkt under uthyrningstiden, dvs. successivt.[613] En leasingtjänst (uthyrningstjänst) kommer alltså beställaren till godo kontinuerligt (successivt), och momsskyldigheten för tjänsten inträder också successivt. En aviseringsavgift som tas ut i samband med leasingavgiften momsbeskattas i samma takt som leasingavgiften.

En successivt uppkommande skattskyldighet innebär att moms skall tas ut efter olika skattesatser om avtalstiden sträcker sig över tidpunkten för ikraftträdande av en skattesatsändring. Exempelvis en advokat eller revisor som konsulteras dagligen och timdebiterar för detta skall anses tillhandahålla konsulttjänster successivt och beskattas således kontinuerligt härför. Är det däremot fråga om att bistå med att upprätta ett avtal, får denna prestation anses uppfylld först när det färdiga avtalsförslaget överlämnas till klienten, "att göra med vad han vill". I likhet härmed torde tillhandahållande och därmed omsättning anses föreligga beträffande tjänst på en vara, t.ex. reparation, först när kunden hämtat ut varan hos reparatören.

Notera att i likhet med omsättning av en vara i flera led (jfr avsnitt 6.4.2) sker beskattning i varje led när uthyrning sker i flera led, trots att varan som uthyrningarna avser flyttas direkt från den ursprunglige uthyraren till den slutlige förhyraren.[614] Även en dylik överlåtelse i flera led av en tjänst, t.ex. ett patent, torde beskattas i varje led.

På grund av tjänstebegreppets utformning blir det i somliga fall relevant att tala om tjänster som kan momsbeskattas först när en "växelverkan" mellan tjänst och omsättning föreligger. Här tänker jag t.ex. på det fallet att prestationen (tjänsten) består i att upplåta ensamrätt till ett försäljningsområde (jfr under IV i avsnitt 6.2.1.1). Den momspliktiga tjänsten uppkommer när "köparen" förbundit sig att utge vederlag för ensamrätten, dvs. när avtalet slutits. Det blir i dylika fall parterna vid varje enskild affär – "aktörerna på marknaden" – som själva "styr uppkomsten" av tjänsten. Det är emellertid svårt att i alla situationer bedöma om ett avtal slutits. Någon uppbär, litet

[612] Jfr Prop 1978/79:141 sid 54.
[613] Jfr Prop 1978/79:141 sid 55.
[614] Jfr RÅ 1985 1:40.

ospecificerat, vederlag för någonting. Konkludent föreligger ett avtal och helt plötsligt har en momspliktig tjänst tillhandahållits. Först när omsättningen skett kan en bedömning, av huruvida tjänsten är momspliktig eller undantagen från skatteplikt enligt momslagen, ske (jfr även avsnitt 6.4.4.1). Är det å andra sidan fråga om reparationer, uthyrning av varor etc, kan momsplikten bedömas redan vid tidpunkten för beställningen av tjänsten, dvs. utan "stöd" av att en omsättning skett. Vad nu sagts äger giltighet även enligt NML (jfr under SOU 1992:6 i kapitel 14) som införs den 1 juli 1994 och som bl.a. innebär att momsplikten och undantagen från momsplikt skall gälla själva omsättningen av varor och tjänster och inte, som enligt ML, de omsatta varorna och tjänsterna som sådana (jfr avsnitt 1.1.1). Man måste ju först bedöma om en tjänst överhuvudtaget föreligger för att kunna bedöma om omsättningen av densamma är momspliktig eller inte. I förevarande fall med t.ex. upplåtelse av ensamrätten till ett försäljningsområde, blir alltså omsättningen (upplåtelsen/avtalets slutande) först ett "stöd" för att bedöma att en tjänst uppkommit. Därefter gäller, enligt NML, bedömningen att omsättningen är momspliktig, eftersom omsättningen av ifrågavarande tjänst inte räknas upp som ett undantag i lagen. NML innebär alltså bara en lagteknisk ändring och inte någon förändring av omfattningen av vad som kan anses vara momspliktigt (jfr avsnitt 1.1.1), och innebär ej heller någon förändring av tillvägagångssättet i förevarande hänseende för att komma fram till om momsplikt föreligger eller ej.

Beträffande tillfälliga uppträdanden i Sverige av utländska artister och idrottsutövare, se avsnitt 6.2.3.

6.4.3 *Uttagsbeskattning*

Med omsättning enligt momslagen förstås även att vara eller tjänst uttas.[615]

Med uttag[616] förstås att

a) vara tas i anspråk av den momsskyldige eller överlåts utan vederlag eller mot vederlag som understiger det allmänna saluvärdet, när rätt till avdrag för ingående moms som hänför sig till den skattskyldiges förvärv av varan har förelegat,

b) vara överförs från verksamhetsgren som medför skattskyldighet till verksamhetsgren som inte medför skattskyldighet till moms,

c) tjänst, som även på annat sätt yrkesmässigt omsätts i verksamhet, utförs eller tillhandahålls av den momsskyldige utan vederlag eller mot vederlag som understiger det allmänna saluvärdet.

När jag nedan talar om situationer av vederlagsfritt tillhandahållande avses givetvis även fall där vederlag utgår men till pris under det allmänna saluvärdet.

Det grundläggande för en uttagsbeskattning är dels att det är fråga om momspliktiga varor eller tjänster, dels att verksamheten ur vilken uttag sker

[615] Jfr första stycket första meningen punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML.
[616] Jfr första stycket a-c punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML.

även har en utåtriktad försäljning. Givetvis måste även en uttagsbeskattning ske i en enligt momslagen yrkesmässig verksamhet (jfr avsnitten 1.1.3 och 6.3.1).

> Beträffande uttagsbeskattning av tjänster finns undantag från det för uttagsbeskattning grundläggande kravet på förekomst även av utåtriktad omsättning i verksamheten inom två områden, nämligen beträffande renodlade personalserveringar (jfr avsnitt 6.4.3.1) och beträffande uttagsbeskattning av fastighetsägare på grund av utbetald lön inklusive sociala avgifter under beskattningsåret överstigande 150 000 kronor för egenregiarbeten (jfr avsnitt 11.2.1).

Varor eller tjänster som undantas från momsplikt enligt avsnitten 6.2.1.1–6.2.8.1 kan aldrig bli föremål för uttagsbeskattning enligt momslagen. I exemplet med Svea (jfr kapitel 1 och avsnitten 6.3.4 och 6.3.4.1) kan det aldrig bli fråga om uttagsbeskattning av en utbildningstjänst, eftersom sådan tjänst undantas från momsplikt (jfr avsnitt 6.2.7).

För att en momspliktig vara skall kunna uttagsbeskattas måste en utåtriktad varuförsäljning finnas, i annat fall uppkommer ju inte någon yrkesmässighet och därmed inte heller momsskyldighet. Om Svea enbart sysslar med att göra borstar för att ge bort, uppkommer inte någon yrkesmässighet. Därmed har hon inte någon avdragsrätt för ingående moms avseende de förvärv hon gör för att kunna tillverka borstarna och uttagsbeskattning kan inte ske enligt a ovan. Svea bedriver emellertid en utåtriktad verksamhet och hon uttagsbeskattas till moms när hon själv tar borstbinderiets varor i anspråk eller överlåter dem gratis eller till ett pris under det allmänna saluvärdet. Märk att det här är fråga om ett *ianspråktagande*, såtillvida att varorna därigenom upphör att vara anläggnings- eller omsättningstillgångar i binderiet. Det är inte bara fråga om ett tidsbegränsat nyttjande, utan varorna tas ut ur rörelsen för gott.

> För uttagsbeskattning enligt punkt a ovan krävs alltså att avdragsrätt för ingående moms förelegat för den vara som t.ex. tas ut ur verksamheten för privat bruk. Om en säljare av en vara inte varit momsskyldig för sin omsättning – som fallet är t.ex. vid överlåtelse av tillgångar i samband med överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren (jfr avsnitt 6.2.8.1) – skall alltså köparen inte uttagsbeskattas i sin verksamhet om han tar ut varan för privat bruk. Köparen har ju inte haft någon avdragsrätt. Uttagsbeskattning skall dock ske av köparens uttag om denne haft rätt till fiktivt avdrag enligt vad som sägs med anledning av den s.k. Teli-domen i avsnitt 2.2. Dvs., om säljaren, som överlät varan i fråga momsfritt, själv inte hade rätt till avdrag för ingående moms vid sitt förvärv av varan, men varan ändock är momspliktig i köparens (verksamhet) hand.
>
> Notera härvidlag att enligt vad som sägs under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 2.2 innebär införandet av NML att rättsläget förändras i förhållande till vad som ansetts gälla enligt Teli-domen. Rätt till fiktivt avdrag förekommer enligt NML endast om säljarens yrkesmässighet brister och denne därför inte är momsskyldig för sin omsättning av den momspliktiga varan. I sådant fall – dvs. vid förvärv från en säljare som normalt sett är en vanlig privatperson – uttagsbeskattas köparen – i likhet med vad som gällt enligt ML – för uttaget av varan. Däremot uttagsbeskattas köparen inte längre om säljaren

undantagits från momsskyldighet för sin omsättning på grund av att varan inte var momspliktig vid dennes överlåtelse till köparen, som t.ex. vid konsthandlarens förvärv av ett alster av bildkonst (t.ex. en tavla) från konstnären själv. I sådant fall uttagsbeskattas alltså inte konsthandlaren för privatuttag av tavlan ur rörelsen, eftersom han enligt NML inte kan lyfta fiktiv moms för förvärvet från konstnären. Notera dock att enligt vad som sägs under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.3.3 förändras inte rätten till fiktivt avdrag av att undantaget från momsbeskattning i vissa fall (försäljning av inventarier o.d.) överförs från att utgöra undantag från yrkesmässigheten till att utgöra undantag från momsplikten. Om möbelhandlaren i exemplet i avsnitt 2.2 efter förvärvet från sjukhuset tar ut bokhyllan ur sin rörelse för privat bruk sker uttagsbeskattning, eftersom han även enligt NML har rätt till fiktivt avdrag för förvärvet från sjukhuset.

Se i förevarande sammanhang även exemplet med uttagsbeskattning av bussreseföretaget i avsnitt 1.1.5, vari bl.a. poängteras betydelsen av att uttagsbeskattningen avseende en vara, enligt punkt a ovan, förutsätter att avdragsrätt för ingående moms för just den varan förelegat för den momsskyldige. Enligt vad som sägs under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.3.3 kan emellertid enligt NML momsplikt föreligga, och sålunda även uttagsbeskattning ske om t.ex. värdehöjande reparationer för vilka avdragsrätt förelegat gjorts på varan i fråga.

På samma sätt är det i princip med tjänsterna (jfr c ovan). Om Svea vederlagsfritt låter en kollega i dennes verksamhet använda någon av borstbinderiets maskiner, sker inte någon uttagsbeskattning av den i och för sig momspliktiga uthyrningstjänsten. För att så skall ske måste Svea ha en utåtriktad uthyrningsverksamhet, hon måste "även på annat sätt" yrkesmässigt syssla med uthyrning.[617] Med uttrycket "även på annat sätt" avses alltså att beskriva situationen att en näringsidkare, som i sin *vanliga* (utåtriktade) *verksamhet* tillhandahåller tjänster till marknadspris, vid sidan därav utför sådana tjänster åt sig själv eller någon annan gratis eller mot lägre vederlag.[618] Detta är huvudregeln för att åstadkomma uttagsbeskattning av tjänster. Dock finns – som nämnts ovan i detta avsnitt – undantag från kravet på utåtriktad verksamhet enligt denna huvudregel vid uttagsbeskattning av renodlade personalserveringar (jfr avsnitt 6.4.3.1) och vissa egenregiarbeten inom byggområdet (jfr avsnitt 11.2.1).

Är den skattskyldige fysisk person (enskild firma) respektive handelsbolag (eller kommanditbolag) kan den skattskyldige själv respektive en delägare utföra tjänsten när det är fråga om fysiska prestationer. Sker i sådant fall prestationen för den skattskyldiges egen eller närståendes (jfr avsnitt 8.1) räkning, sker dock uttagsbeskattning – till skillnad från vad som gäller enligt huvudregeln – först när den skattskyldige i samband med tjänsten tar ut vara av mer än ringa värde (500 kronor exklusive moms).[619]

Sålunda uttagsbeskattas en rörmokare för ett arbete på sitt eget hus endast om

[617] Jfr första stycket c punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML och Prop 1978/79:141 sid 59 och 60.
[618] Jfr Prop 1989/90:111 sid. 299.
[619] Jfr avsnitt 4.1 i RSV Im 1981:5.

han i samband därmed tar ut packningar, rörbitar etc värda mer än 500 kronor från sin rörelse.[620]

Det sagda beläggs av att man i förarbetena till den stora inkomstskattereformen, som genomfördes parallellt med momsreformen 1991, uttalade att uttag inte föreligger om en näringsidkare för egen räkning vid sidan om sin näringsverksamhet använder sitt yrkeskunnande. Som exempel nämns en revisor som upprättar sin egen deklaration, en frisör som rakar och kammar sig själv eller en målare som målar sin bostad.[621] Om målaren däremot tar ut färg från sin rörelse till ett värde av mer än 500 kronor för att utföra tjänsten åt sig själv, skall dock tveklöst en momsmässig uttagsbeskattning ske. Inkomstskattemässigt torde bedömningen då bli densamma, eftersom det kan ifrågasättas om tjänsten i sådant fall verkiligen utförs "vid sidan om näringsverksamheten". Målaren använder ju då inte bara sitt yrkeskunnande, utan även ganska dyrt material från rörelsen. Är det i nämnda fall å andra sidan fråga om att den skattskyldiges anställda utför prestationen – vilket givetvis alltid är fallet när det är fråga om aktiebolag – eller är det överhuvudtaget fråga om att tjänsten riktas till annan än den skattskyldige själv eller dennes närstående, sker uttagsbeskattning enligt huvudregeln och därmed utan hänsyn till nämnda beloppsgräns.

Angående momsmässig uttagsbeskattning i yrkesmässig byggnadsverksamhet, se särskilt avsnitt 11.2 och beträffande uttagsmoms hos bl.a. bostadsföretag, försäkringsföretag och fastighetshandlare för tjänster på egen fastighet, avsnitt 11.2.1. I avsnitt 10.4 redogör jag för situationer där företag kan bli uttagsbeskattade för privat nyttjande av personbilar, bussar eller lastbilar.

Om Svea tar ut borstar (dvs. omsättningstillgångar) eller inventarier o.d. för att använda i sin utbildningsverksamhet (jfr avsnitt 6.3.4), sker en uttagsbeskattning enligt b ovan; vara överförs från verksamhetsgren som medför momsbeskattning (borstbinderiet) till verksamhetsgren som inte medför momsbeskattning (utbildningen av lärlingar).

Avdragsrätt för ingående moms föreligger inte i utbildningsverksamheten, varför uttagsbeskattningen medför att varan är belastad med moms och vid en eventuell vidareförsäljning med momsdebitering uppkommer således en kumulativ effekt (jfr under Inledning). Momsdebiteringen sker då "på toppen på priset" och i priset ingår uttagsmomsen som en kostnad vilken en momsskyldig köpare av varan inte har någon möjlighet att lyfta. Köparen kan endast lyfta den debiterade momsen. Om uttaget i stället hade skett till utbildningen av sjuksköterskor, hade uttagsbeskattningen fortfarande skapat en kumulativ effekt vid vidareförsäljningen. Den enda skillnaden hade varit att Svea då inte behövt debitera någon moms "på toppen på priset". Detta eftersom naturlig anknytning då saknas mellan utbildningen och borstbinderiverksamheten och sålunda två olika verksamheter föreligger. Vidareförsäljningen sker därvid inte "i" en momsskyldig verksamhet som fallet i stället är vid den blandade verksamheten (jfr avsnitt 6.3.4) med borstbinderiverksamhet och utbildning av borstbindarlärlingar.

Under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.3.3 (under punkt 2 i nämnda avsnitt) framgår att NML – beträffande uttag av inventarier o.d. – innebär att uttagsbeskattning inte sker vare sig vid uttag till utbildningen av sjuksköterskor eller vid motsvarande uttag till utbildningen av borstbindarlärlingar. Därmed elimineras genom NML ovan beskrivna kumulativa effekter vid uttag av inventarier o.d. med

[620] Jfr tredje stycket andra meningen punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML och avsnitt 4.1 i RSV Im 1981:5.
[621] Jfr Prop 1989/90:110 sid. 660.

åtföljande vidareförsäljning, men inte vid motsvarande förfarande med omsättningstillgångar.

Uttagsbeskattning sker emellertid inte för uttag av vara eller tjänst för användning i egen verksamhet som momsbeskattas.[622] Om Svea även bedrev uthyrning av maskiner skulle hon inte uttagsbeskattas för vederlagsfri upplåtelse till borstbinderiverksamheten. En "tyst kvittning" sker, eftersom en utgående moms i uthyrningsverksamheten motsvaras av en avdragsrätt för ingående moms i borstbinderiverksamheten hos en och samma person.[623] Ej heller uttagsbeskattas "överföring" av tjänst från momsskyldig till momsbefriad verksamhet enligt momslagen. En beskattningseffekt kan dock åstadkommas om syftet med ett förvärv kan angripas. Avdragsrätt för ingående moms medges ju inte till den del ett förvärv kan sägas vara hänförligt till en momsfri verksamhet/verksamhetsgren. Om en vara som förvärvats i syfte att användas i den momsskyldiga verksamheten tillfälligt utnyttjas i den momsbefriade verksamheten är det alltså inte fråga om varuuttag och någon momsbeskattning för "överföring av tjänst" kan ej heller ske, oavsett om utåtriktad varuuthyrning förekommer eller ej. Däremot skulle avdragsrätten för ingående moms vid förvärvet av en vara (och i förekommande fall en tjänst) kunna ifrågasättas i efterhand om det kan hävdas att varan förvärvades i syfte att användas i en okvalificerat momsfri (jfr avsnitt 6.5.2) verksamhet/verksamhetsgren (jfr även avsnitt 6.2.2.6).

Om en vara som i den momsskyldiges verksamhet utgör en omsättningstillgång utnyttjas privat av den skattskyldige själv eller för privat bruk av annan, sker en uttagsbeskattning när det privata nyttjandet är mer än ringa (500 kronor).[624] Här är alltså fråga om ett tillfälligt brukande, inte om ett ianspråktagande för gott. Beskattningsåtgärd torde emellertid i dylikt fall i praktiken inte ske genom uttagsbeskattning, utan genom en begränsning i avdragsrätten för ingående moms avseende tillgången i fråga. Notera vidare att beträffande privat nyttjande sker uttagsbeskattning endast av omsättningstillgångar, inte av anläggningstillgångar.[625] En anläggningstillgång är en tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. En omsättningstillgång är en annan tillgång, dvs. sådan som inte stadigvarande skall finnas i rörelsen.[626] Svea uttagsbeskattas alltså inte om hon för en tid till sitt eget hem tar hem eller, för likaledes privat bruk, lånar ut en maskin till någon av sina bekanta (vilket överensstämmer med inkomstskattens syn, där man talar om att endast uttag av tjänster – t.ex. privat nyttjande av en maskin som ingår i rörelsen – i "mer än ringa omfattning" föranleder beskattning).[627] En uttagsbeskattning (vilken i praktiken sker genom en begränsning av avdragsrätten enligt ovan) kan alltså ske för tillfälligt nyttjande av omsättningstillgångar

[622] Jfr fjärde stycket punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML.
[623] Jfr Prop 1968:100 sid 113.
[624] Jfr första stycket g punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML och avsnitt 4.2 i RSV Im 1981:5.
[625] Jfr Prop 1978/79:141 sid 60.
[626] Jfr 13 § första stycket BFL.
[627] Jfr Prop 1989/90:110 sid. 660.

(borstar t.ex.). Ett ytterligare exempel på detta är en TV-handlare som tar ut en TV-apparat från sitt lager för privat bruk och lägger tillbaka den i lagret igen efter exempelvis ett halvår.

Om ett privat nyttjande av en tillgång i ett företag är omfattande kan man givetvis från skattemyndighetens sida för såväl omsättnings- som anläggningstillgångar ifrågasätta om förvärvet verkligen är "för den momsskyldiga verksamheten" (jfr avsnitt 2.1), och sålunda hävda att avdragsrätten för ingående moms avseende tillgången skall begränsas eller helt underkännas. Se härvidlag även vad som sagts angående uttagsbeskattning av varor enligt punkt a ovan i detta avsnitt. En begränsning av avdragsrätten enligt vad som nu sägs kan dock avse även tjänster. Det kan t.ex. vara fråga om en reparation (tjänst) av en vara som används mestadels i det privata hemmet eller förvärv av ett patent (tjänst) som endast skett för det egna privata intresset och inte för den momsskyldiga verksamheten.

I avsnitt 10.4 framgår att särskilt beträffande personbilar sker uttagsbeskattning på grund av privat nyttjande även då det är fråga om bilar som utgör anläggningstillgångar i verksamheten. Härvidlag föreligger alltså ett undantag från vad som sades angående begränsningen av uttagsbeskattning på grund av privat nyttjande till att avse endast omsättningstillgångar.

Även benefika fång (gåvor) kan alltså momsbeskattas genom att s.k. uttagsbeskattning sker (jfr även avsnitt 6.2.1.1). Däremot uttagsbeskattas som huvudregel inte universalfången, t.ex. arv och bodelning.

Emellertid kan en bodelning innehålla en "gåvodel".[628] Antag att en bodelning sker mellan två makar där mannen äger och bedriver någon form av företag som medför momsskyldighet. Över bodelningen upprättas en skriftlig handling som undertecknas av makarna och sålunda föreligger ett tvåpartsförhållande. Antag vidare att det vid bodelningen visar sig – vid en jämförelse mellan vad hustrun skulle ha erhållit vid en hälftendelning och vad hon faktiskt får – att bodelningen innehåller en "gåvodel". Frågan ställer sig då om denna gåvodel kan uttagsbeskattas till moms. Enligt mitt förmenande torde en uttagsbeskattning kunna ske av de tillgångar som innefattas i "gåvodelen" om de är momspliktiga och "gåvodelen" inte utgör hela rörelsen eller en verksamhetsgren (jfr avsnitt 6.2.8.1). Notera att en partiell bodelning, dvs. när bodelning endast avser viss makarnas egendom, inte medför gåvobeskattning eftersom egendomen i fråga numera behåller karaktären av giftorättsgods även efter en bodelning under bestående äktenskap.[629] Att gåvobeskattning inte sker vid en dylik bodelning medför emellertid, enligt mitt förmenande, inte att momsbeskattning automatiskt undgås; egendom har ändå överförts vederlagsfritt mellan makarna, och "gåvodelen" momsbeskattas enligt uttagsreglerna när den avser företagsegendom, men givetvis inte om den avser privat egendom.

[628] Jfr 7 kap 4 § ÄktB.
[629] Jfr NJA 1991 sid 284.

Saluvärdet

Saluvärdet vid uttag utgörs i princip av marknadsvärdet enligt kommunalskattelagen.[630] Marknadsvärdet utgör i Sveas fall det pris hon normalt tar ut i sin verksamhet. Skulle hon inte kunna ange ett "normalt" pris, utgör marknadsvärdet det pris som annars betalas på den ort där Svea är verksam (ortens pris). Finns inte heller något ortens pris, skall som marknadsvärde tas upp det belopp som "med hänsyn till rådande förhållanden kan beräknas vid betalning med kontanta medel".[631]

Är det marknadsmässiga priset (vad Svea normalt tar) för en borste 100 kronor inklusive moms och en kund får en borste för 50 kronor, ingår givetvis moms med 10 kronor i den uppburna femtiolappen. Emellertid skall även en uttagsbeskattning ske med 10 kronor (20 %) för det återstående värdet av borsten.[632] Svea skall alltså erlägga utgående moms till staten med 20 kronor trots att hon inte har "övervältrat" mer än 10 kronor på kunden. Av denna anledning är hon emellertid berättigad att göra direktavdrag för uttagsmomsen, 10 kronor, vid inkomstbeskattningen. Uttagsmoms utgör alltså en momskostnad (och inte en utgift som kan återfås som en fordran på staten – jfr avsnitt 3.3). Det sagda visar att en person måste göra en mycket noga åtskillnad mellan "privat verksamhet" och den momsskyldiga verksamhet som vederbörande driver. I annat fall sker en momsbeskattning även av den del som vederbörande själv uppfattar som ideell. Kravet torde vara att de redskap, material etc som används i den yrkesmässiga verksamheten inte får användas när det ideella arbetet utförs. Svea kan alltså inte använda borstbinderiets varor och maskiner. Gör hon det skall hon momsbeskattas (uttagsbeskattas) även för värdet av de varor hon av ideella skäl skänker till t.ex. en julbasar, eftersom det då är fråga om en omsättning (uttag) "i" borstbinderiverksamheten. Notera att jag talar om uttagsbeskattning av värdet av varorna. Ger hon bort borstar som av någon anledning är värdelösa, sker givetvis inte någon uttagsbeskattning till moms. För tydlighets skull skall också sägas att tillämplig skattesats vid uttag ur en verksamhet givetvis följer momssatsen för den vara eller tjänst som tas ut. Om Sveas syster Elsa, hon med bageriet i avsnitt 7.4, skänker en tårta värd 100 kronor inklusive moms till samma julbasar uttagsbeskattas alltså hon med 15 kronor och 25 öre (15,25 % – 17,36 % eller 17 kronor och 36 öre fr.o.m. 1/1 1993).

I samband med *revisioner* kan skattemyndigheten hävda att det pris som tas ut i en verksamhet är för lågt, att det ligger under ortens pris eller under vad som är en normal bruttovinst i branschen. I denna situation har som regel myndigheten konstaterat någon oegentlighet i bokföringen och vill hävda att oredovisade inkomster förekommit i verksamheten. Det är alltså fråga om en annan situation än uttagsbeskattningssituationen. Myndigheten jämför då bruttovinsten i verksamheten med konkurrenternas. Ligger Svea för lågt i förhållande till konkur-

[630] Jfr femte stycket av anvisningarna till 14 § ML.
[631] Jfr andra stycket punkt 1 av anvisningarna till 42 § KL.
[632] Jfr första stycket a punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML.

renternas priser har myndigheten stöd för att yrka att beskattning skall ske i efterhand. Det är emellertid enligt rättspraxis endast i samband med att oegentligheter i verksamheten kan påvisas som myndigheten med framgång kan åberopa "för lågt pris", för att genomdriva en beskattning i efterhand. Är bokföringen inte behäftad med några fel av betydelse, kan "huvudregeln" om fri prissättning inte angripas. En annan sak är det att myndigheten kan hävda att momsbeskattning inte skall ske och därmed inte heller avdragsrätt förekomma, i varje fall inte för fysiska personer, om vinstsyfte saknas.

Ibland får man frågan om vad som är marknadsvärdet med avseende på i vilket led en uttagsbeskattning sker. Svaret är att att en fabrikant uttagsbeskattas för det värde som gäller i fabrikantledet, en grossist för värdet i grossistledet och en detaljist för värdet i detaljistledet. Detta är naturligt, eftersom det är företagarens egna verksamhet som uttagsbeskattas och sålunda mervärdet som gäller i dennes eget led.

I avsnitten 3.2.1 och 3.2.2 framgår att sedvanliga rabatter inte ingår i underlaget för moms.

I fall där en momspliktig tjänst eller vara tillhandahålls till rabatterat pris finns ett vederlag som momsbeskattas. Frågan är då huruvida en uttagsbeskattning skall ske upp till det normala priset (allmänna saluvärdet). Härvidlag blir avvikelser från en likabehandling av olika grupper av kunder av betydelse. Lämnas rabatt till de anställda i företaget bör den, för att kunna godtas som sedvanlig, inte vara större än vad den anställde som kund eller personalen som grupp skulle kunna utverka på annat håll. Dessutom får rabatten endast gälla varor som ingår i företagets ordinarie utbud eller i ett annat företags ordinarie utbud, om företaget är närstående arbetsgivarens företag och varorna eller tjänsterna har ett nära samband med arbetsgivarens verksamhet. Vidare gäller att rabatten skall lämnas av sedvänja inom yrket eller verksamheten och i princip vara tillgänglig för hela företagets personal.[633]

En livsmedelshandlare kan alltså mot bakgrund av det ovan sagda inte ta in TV-apparater för försäljning till "rabatterade priser" till personalen. I sådant fall sker för övrigt inte uttagsbeskattning, utan livsmedelshandlaren vägras i stället avdrag för ingående moms avseende TV-apparaterna eftersom de inte förvärvats för verksamheten (jfr avsnitt 2.1).

Genom generella kundrabatter torde emellertid priset kunna sättas i princip hur lågt som helst på varorna i en verksamhet. I sådana fall uppkommer – som ovan nämnts – till följd av att vinstrekvisitet brister i stället för uttagsbeskattning fråga om verksamheten överhuvudtaget skall momsbeskattas och således om avdragsrätt för ingående moms föreligger. Att vinstrekvisitet brister har betydelse då den momsskyldige är fysisk person. Är den momsskyldige i ställer juridisk person har vinstrekvisitet från och med den 1 januari 1991 i princip ingen betydelse, eftersom en sådan företagare är yrkesmässig enligt momslagen och momsskyldig så fort en enda krona omsatts för tillhandahållen momspliktig tjänst eller vara (jfr avsnitt 6.3.1). Av avsnitt 8.3 framgår

[633] Jfr avsnitten 3.7 och 3.7.1 i RSV Dt 1991:23.

dock att momsbeskattning kan ske av t.ex. koncernbidrag som egentligen utgör ersättning för tillhandahållna varor eller tjänster, när ett företag går med underskott och "hålls under armarna" av tillskott som betecknas som t.ex. koncernbidrag.

Angående uttagsbeskattning för s.k. personalserveringar, se avsnitt 6.4.3.1.
Angående uttagsbeskattning för privat nyttjande av bilar, se avsnitt 10.4.
Angående uttagsbeskattning inom byggområdet, se avsnitten 11.2 och 11.2.1.
Att fastigheterna enligt vad som sägs under Överlåtelse av fastighet i avsnitt 6.2.2 genom införandet av NML den 1 juli 1994 lagtekniskt sett utgör varor medför enligt vad som sägs under Varubegreppet under SOU 1992:6 i kapitel 14 ingen materiell förändring av uttagsbeskattningen.

6.4.3.1 Uttagsbeskattning – personalserveringar

En renodlad personalservering, dvs. en som inte har någon utåtriktad servering, skulle enligt vad som sägs i avsnitt 6.4.3 undgå momsbeskattning; omsättning sker inte "även på annat sätt" utan endast till den egna personalen, varför uttagsbeskattning inte skulle aktualiseras för tillhandahållande av serveringstjänsterna till vederlag under allmänna saluvärdet.

Emellertid finns det numera (fr.o.m. 1/1 1991) en specialregel i momslagen enligt vilken uttagsbeskattning med 18 % (15,25 % för värde inklusive moms; fr.o.m. 1/1 1993: 21 % resp 17,36 %) i princip skall ske även i renodlade personalserveringar (jfr även under Inledning),[634] dvs. när tillhandahållande av kost sker åt egen personal utan att någon utåtriktad servering sker. Det vill säga, momsbeskattning sker i såväl vanliga personalserveringar som i renodlade sådana. Enligt en skrivelse av RSV[635] beräknas omsättningen antingen utifrån uppburna vederlag eller enligt reglerna för uttag av tjänst eller som en kombination av bådadera. Momsskyldighet föreligger då oberoende av om arbetsgivarens verksamhet i övrigt medför momsskyldighet eller ej.

En förutsättning för uttagsbeskattning i renodlade personalserveringar, hos en arbetsgivare vars verksamhet i övrigt inte medför momsskyldighet, är emellertid att allmänna saluvärdet för kost åt personal för beskattningsåret överstiger 30 000 kronor exklusive moms. I annat fall anses personalserveringen inte yrkesmässig enligt momslagen.[636]

När arbetsgivaren subventionerar de anställdas kost eller tillhandahåller dem fri kost, utlöses alltid en skatteeffekt hos den anställde vid inkomsttaxeringen. RSV fastställer årligen en schablon för vad som skall anses som allmänt saluvärde av kosten, vilket för inkomståret 1992 var 44 kronor och 40 öre inklusive moms (för en måltid av dagens-rätt-karaktär) och för inkomståren 1993 och 1994 är 48 kronor.[637] Om den anställde själv betalar vederlag som understiger detta värde, inkomsttaxeras han för mellanskillnaden.

---

[634] Jfr första stycket d) punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML.
[635] Jfr RSVs skrivelse Dnr 18123–92/900.
[636] Jfr sjätte stycket punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML.
[637] Jfr avsnitt 4.3.1 i RSV Dt 1991:24 och i RSV Dt 1992:23 samt RSFS 1993:11.

Nedan återges RSVs syn på tillhandahållande av kost åt personal i varierande former och i olika typer av verksamheter.

Entreprenörer

Upplåter arbetsgivaren serveringen till en fristående entreprenör, som själv är näringsidkare, är det denne – och inte arbetsgivaren/uppdragsgivaren – som momsbeskattas. Momsbeskattning sker för av entreprenören uppburna vederlag, även till den del de erläggs av arbetsgivaren/uppdragsgivaren. I beskattningsvärdet inräknas inte att arbetsgivaren/uppdragsgivaren subventionerar verksamheten genom att kostnadsfritt ställa lokal, inventarier m.m. till entreprenörens förfogande. För inventarier av sådant slag har arbetsgivaren/uppdragsgivaren rätt att göra momsavdrag enligt allmänna regler (jfr avsnitt 2.1), dvs. i den mån de kan hänföras till en av arbetsgivaren/uppdragsgivaren bedriven momsskyldig verksamhet/verksamhetsgren. Momsavdrag medges dock inte på de till entreprenören eventuellt erlagda kontanta beloppen, eftersom dessa inte kan anses hänförliga till förvärv som arbetsgivaren/uppdragsgivaren gjort för sin verksamhet.

Den subvention som eventuellt kommer de anställda till del, påverkar inte arbetsgivarens/uppdragsgivarens eventuella momsskyldighet. I stället beskattas beloppen i de anställdas inkomstdeklarationer.

Egen regi

Med egen regi förstås att arbetsgivarens egen personal tillhandahåller kosten.

Arbetsgivaren är momsskyldig för servering i egen regi om han har en helt momsskyldig verksamhet eller en blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4). Beskattning sker av vad de anställda erlägger för kosten och uttagsbeskattning sker för eventuellt skillnadsbelopp under det av RSV fastställda schablonbeloppet (se ovan i detta avsnitt).

Om arbetsgivaren har helt momsfri verksamhet eller en momsfri verksamhetsgren sker momsbeskattning först när det allmänna saluvärdet för kosten överstiger 30 000 kronor exklusive moms för beskattningsåret. Beskattningsvärdet utgörs då av hela vederlaget, dock lägst nämnda schablonbelopp.

En arbetsgivare som har en i övrigt momsskyldig verksamhet, t.ex. en tillverkningsindustri, och som investerar i att inreda en lokal som personalservering får göra avdrag för ingående moms avseende dessa förvärv (och för inköp av mat etc) enligt allmänna regler (jfr avsnitt 2.1) i likhet med vad som gäller för investeringar i verksamheten i övrigt. Bedriver arbetsgivaren i stället en momsfri verksamhet, t.ex. livförsäkringsbolag (jfr avsnitt 6.2.4), kan, i enlighet med vad ovan sagts, avdragsrätt för ingående moms avseende investeringar i en personalservering (och för inköp av mat etc) endast förekomma om kost tillhandahålls personalen till ett värde som överstiger 30 000 kronor exklusive moms för beskattningsåret.

Om mer än 10 % av måltiderna serveras till "utomstående", är det inte längre fråga om en personalservering utan om en vanlig restaurangrörelse. Beskattningsvärdet för tillhandahållande till personalen motsvarar då det pris som utomstående erlägger, dock lägst den av RSV fastställda schablonen.[638]

[638] Jfr första stycket c och d punkt 2 av anvisningarna till 2§ ML och femte stycket av anvisningarna till 14§ ML, som hänvisar till KL (jfr punkt 3 av anvisningarna till 42§ KL).

Till egen personal bör räknas även personalens gäster samt anställda vid andra företag i koncern där arbetsgivaren är verksam. I fråga om statlig eller kommunal verksamhet räknas även personal vid andra statliga myndigheter respektive andra kommuners verk och inrättningar.

Specialfall

Varken förmånsbeskattning eller uttagsbeskattning sker:

– när kost som tillhandahålls vid pedagogiska måltider eller till vårdpersonal som vid måltiden har tillsynsskyldighet för senildementa inom äldreomsorgen samt vårdpersonal som har skyldighet att inta måltid med förståndshandikappade. Om den anställde betalar för kosten skall moms anses ingå i erlagt belopp.

– när en arbetsgivare kan visa att han till följd av stordriftsfördelar kan tillhandahålla kosten under allmänna saluvärdet. Beskattningsvärdet blir då lika med det pris den anställde betalar. Detta förutsatt att arbetsgivaren överhuvudtaget inte subventionerar kosten. Om subventionering förekommer sker uttagsbeskattning av ett värde motsvarande av RSV fastställt schablonbelopp.

Förmånsvärde och beskattningsvärde jämkas till 50 % av det av RSV fastställda schablonbeloppet i fråga om kost som försvarsanställda åtnjuter under förbandsövning eller under tjänstgöring till sjöss ombord på marinens fartyg.

Måltidskuponger

Måltidskuponger anses i allmänhet som rättighetsbärare av samma slag som presentkort. Säljs de av den som tillhandahåller måltiderna får dock ersättningen anses utgöra sådan förskottsbetalning som utlöser skattskyldighet.

Försäljning av måltidskuponger som kan användas för såväl måltid som annan förtäring och i ett antal restauranger (t.ex. Rikskuponger och Restaurangkuponger) kan inte anses som momspliktigt tillhandahållande av kost. Skattskyldigheten åvilar restauratören; kupongföretaget är inte skattskyldigt och arbetsgivaren har inte rätt till avdrag för någon ingående moms för kupongerna. Skattemyndigheten i Stockholms län gjorde emellertid med anledning av momsreformen 1991 uttalande av innebörd att Rikskuponger för sin rörelse skulle vara momsskyldigt för uppburna anslutningsavgifter, expeditionsavgifter samt serviceintäkter. Detta medför dock inte att själva försäljningen av måltidskupongerna skulle utgöra någon momspliktig tjänst (förmedling). I detta hänseende är det i stället fråga om tillhandahållande av en momsfri betalningsförmedling (jfr avsnitt 6.2.4 och även avsnitt 6.2.2.3). Måltidskupongerna i sig är ju rättighetsbärare av samma slag som t.ex. presentkort (dvs. betalningsmedel) och således inte momspliktiga.

Fri måltid i vissa fall

Ofta betalar arbetsgivaren den anställdes måltid/-er (lunch och/eller middag) vid t.ex. endagsförrättningar. Då anses inte arbetsgivaren ha tillhandahållit kosten i momslagens mening. Skattskyldigheten åvilar därför inte honom, utan restaurangföretaget. Även om måltidskostnaden är avdragsgill vid inkomsttaxeringen, avser den likväl arbetstagarens personliga levnadskostnad. Därför bör arbetsgivaren inte ha rätt till avdrag för ingående moms som debiterats på notan.

Representationsmåltider i personalserveringar

Det förekommer att företag bedriver representation gentemot kunder eller andra utomstående i företagets personalservering (direktionsmatsal, brukshotell o.d.). Tillhandahållande av kost vid sådana tillfällen får anses vara en del av företagets vanliga verksamhet. Om företaget är momsskyldigt för den verksamheten, föreligger av-

dragsrätt för de aktuella förvärven enligt allmänna regler. Uttagsbeskattning bör därvid inte ske av vare sig den kost personalen åtnjuter i sådant sammanhang eller den kost gästerna erhåller.

Förfriskningar till personal

Tillhandahållande av förfriskningar till personal utan samband med måltid bör betraktas som ett led i företagens normala verksamhet. Härav följer att moms skall redovisas enligt de allmänna reglerna, om de anställda får betala för tillhandahållna förfriskningar. Någon beskattning av uttaget värde av fria eller subventionerade förfriskningar av mindre värde ägnade att skapa trivsel i arbetet[639] sker inte. Oavsett om moms skall redovisas eller ej för förfriskningarna, föreligger avdragsrätt för ingående moms avseende förvärv av förfriskningarna om företagets verksamhet innebär avdragsrätt enligt allmänna regler (jfr avsnitt 2.1).

Enligt min mening bör personalserveringarna, som antytts ovan genom angivande av tillämplig momssats, omfattas av den lägre momsen i likhet med vad som gäller för restaurangföretag i övrigt (jfr kapitel 13).

6.4.4 *Omsättning kontra finansiell transaktion/lån/samaktivitetsbidrag/utlägg*

I avsnitt 3.2.1 framgår att verklig ränta inte skall ingå i underlaget för moms.

När ränta uppbärs för en lämnad kredit är det fråga om vederlag för en finansiell tjänst (jfr avsnitt 6.2.4). Om en leverantör ger sin kund ett lån (kredit) och uppbär ränta härför är det lika momsfritt som om lånet lämnats av en bank. Emellertid får uppmärksammas att ränteintäkterna från krediten inte får "ersätta" kostnadselement i leverantörens kalkylerade pris (jfr avsnitt 3.2.1) avseende de varor eller tjänster som kunden köper. Det är i stället fråga om att hålla isär två saker: en omsättning av en momspliktig vara eller tjänst och en finansiell tjänst; en verklig ränta avseende lämnad kundkredit skall inte höja underlaget för momsbeskattningen och ej heller sänka det.

Problem uppkommer när en viss del av av köpeskillingen för den momspliktiga varan eller tjänsten utgör en dold ränta. Dvs., i fakturan redovisas inte öppet vad som utgör beskattningsunderlag och vad som utgör kredittillägg i form av ränta för den kundkredit som lämnas i samband med försäljningen.

I en artikel av Claes Norberg[640] tas nämnda problem upp. Norberg analyserar ett avgörande från regeringsrätten,[641] vari regeringsrätten gjorde en räntefördelning. En viss del av köpeskillingen skulle erläggas mot kredit, och den delen betecknades kredittillägg. Återstående del av köpeskillingen skulle erläggas mot en ränta som väsentligt understeg räntan på företagskredit under normala förhållanden. Av den anledningen ansåg regeringsrätten att en större del av kredittillägget, men inte hela, skulle anses som ränta vid momsbeskattningen. Fallet indikerar enligt Norberg att en räntefördelning utifrån bokföringen kan ske vid dolda räntor, vilket utgör ett avsteg från att man skall

[639] Jfr 32 § 3e mom KL.
[640] Jfr Claes Norbergs artikel Felförräntade fordringar och skulder, SN 1993 sid. 440 och 441.
[641] Jfr RÅ 1991 ref 105.

kunna förlita sig på fakturan som bevismedel för hur stor den ingående momsen är (jfr avsnitten 2.1 och 3.2). Norberg anser att reciprociteten (jfr under "Särskild momsdeklaration" i avsnitt 3.4.1) mellan säljare och köpare inte behöver upprätthållas i förevarande fall, utan att kravet skall vara att köparens anskaffningsvärde på tillgången motsvarar hans värdering av köpeskillingen. Att inte acceptera en olikartad beräkning av nuvärdet på vederlaget för den momspliktiga tjänsten eller varan hos köparen respektive säljaren skulle enligt Norberg medföra en skillnad mellan momsen och inkomstskatten. Enligt Norberg borde en uppdelning av en räntedel och en köpeskilling således kunna accepteras för momsen i de fall vederlag erläggs i form av felförräntade fordringar. Det refererade rättsfallet tyder enligt Norberg på att regeringsrätten inte är främmande för att företa en uppdelning även i de fall när fakturan inte utvisar en korrekt fördelning mellan köpeskilling och ränta.

Som Norberg själv påpekar i sin artikel var förutsättningarna i rättsfallet i föregående stycke något speciella då ett så högt momsunderlag som möjligt eftersträvades, eftersom detta värde skulle ligga till grund för storleken på ett investeringsavdrag. Jag anser att så länge man inte kan tala om ett skenavtal, bör momsen enligt fakturan gälla för köparens vidkommande och jag anser därför – i motsats till Norberg – att någon avvikelse från nominella belopp således inte bör ske. Köparen skall alltså enligt min mening kunna förlita sig på fakturans bevisvärde vad avser storleken av den ingående momsen. Reciprociteten bör enligt min mening upprätthållas och för säljarens vidkommande bör en uttagsbeskattning (jfr avsnitt 6.4.3) ske momsmässigt om vederbörande genom en påvisbar avvikelse från normal kundkredit sänker (eller höjer) beskattningsvärdet för den försålda momspliktiga varan eller tjänsten. Det kan inte vara förenligt med tanken bakom "övervältringseffekten", dvs. beskattningen av ett mervärde, och momsens starka betoning av konkurrensneutralitet med avseende på skatten (jfr under Inledning) att man skall kunna sänka beskattningsvärdet på varan eller tjänsten genom en avvikelse på sätt som nyss sagts. Detta ställt mot tanken på fakturans bevisvärde vad avser den ingående momsens storlek talar enligt min mening för att köparen skall kunna förlita sig på vad som anges härvidlag på fakturan. I första hand skall en avvikelse från normala förhållanden vad avser lämnad kundkredit "drabba" säljaren genom en uttagsbeskattning. Däremot kan även köparens avdragsrätt för debiterad ingående moms påverkas om denne är i ond tro angående riktigheten i prissättningen (jfr härvidlag resonemangen i det s.k. Calor-Celsiusfallet och det s.k. Thermoved-fallet i avsnitt 6.3.4.2). Det är enligt min ståndpunkt fråga om ett val av angreppssätt som ger sig i praktiken med hänsyn till vad som kan bevisas angående parternas agerande och insikter, när en avvikelse från normal kundkredit sänker eller för den delen höjer beskattningsvärdet för den samtidigt tillhandahållna momspliktiga varan eller tjänsten. Härvidlag får intressegemenskap hos parterna enligt min mening anses ha en stor betydelse.

Sammanfattningsvis är det alltså enligt min mening fråga om huruvida det går att bevisa att säljaren låtit den finansiella tjänst som kundkrediten utgör påverka prissättningen för en momspliktig vara eller tjänst, när det i fakturan inte öppet redovisas vad som utgör beskattningsunderlag och vad som utgör ränta för den kundkredit som lämnas i samband med försäljningen. Om en öppen redovisning i stället sker, framgår ju dels prissättningen och därmed beskattningsunderlaget för den momspliktiga varan eller tjänsten, dels den ränta

som är momsfri och som därmed skall tas ut "på toppen" av detta pris. Principiellt är det alltså ingen skillnad om räntan är dold; den skall inte påverka beskattningsvärdet.

Antag i stället att leverantören erhåller en kredit från beställaren av en momspliktig vara eller tjänst. Kan därvidlag en sänkning av beskattningsvärdet, dvs. eliminering/reducering av kostnadselement i leverantörens kalkylerade pris, ske.

Antag att en båtbyggare (leverantör) fått en beställning på en segelbåt (alltså båt, ej skepp – jfr avsnitt 6.2.8) och att beställaren tar upp ett lån i bank för att finansiera båtbygget. Antag vidare att båtbyggaren enligt kreditiv får lyfta lånet i takt med att båten blir färdig. Båten är kalkylerad till ett pris om en miljon kronor. Lyfts kreditivet i "normal" takt skall beställaren betala etthundratusen kronor i ränta till banken. Antag vidare att lånet skulle kosta ytterligare tjugofemtusen kronor i ränta om hela kreditivet fick lyftas på en gång, men att båtbyggaren genom den likviditetsförstärkning som skulle bli följden för honom i så fall kunde sänka priset på båten med motsvarande belopp.

Även om priset på båten sätts till 975 000 kronor skulle ändå moms beräknas på det kalkylerade priset en miljon kronor. Mellanskillnaden skulle endast innebära att en kvittning skett mot den finansiella tjänst som båtbyggaren åtnjutit genom att få lyfta kreditivet på en gång (dvs. att viss del av vederlaget uppburits genom kvittningen). Det vore ju inte heller fråga om någon mängdrabatt som kan sänka beskattningsvärdet, utan om en rabatt för "snabb betalning" (jfr avsnitt 3.2.1 och även RÅ 1986 ref 46).

Betalningar till en person eller ett företag betecknas ibland som *bidrag*: driftbidrag, reklambidrag, näringsbidrag, lokaliseringsstöd, sponsring etc. Bidraget kan vara förenat med vissa villkor eller viss motprestation gentemot bidragsgivaren eller annan. Det kan i andra fall utbetalas helt utan krav på motprestation eller utan att vara förenat med särskilda villkor. Svårigheten vad gäller bidragen blir således att avgöra om omsättning föreligger, dvs. om bidraget är villkorslöst (ej omsättning) eller om det är förknippat med sådana villkor att det kan anses utgöra vederlag för exempelvis tillhandahållande av en momspliktig tjänst (omsättning). I sistnämnda fall sker alltså momsbeskattning. Ett oberoende bidrag och momsfrihet föreligger om bidragsgivaren inte skall erhålla någon motprestation som i sig är en momspliktig vara eller tjänst. Däremot kan bidraget direkt avse produktionen av en momspliktig vara eller tjänst utan att momsbeskattning blir följden, om den tillhandahålls av en från bidragsgivaren oberoende person.[642] Detta framgår av ett förhandsbesked.[643]

Förhandsbeskedet avsåg ett bokförlag som för tre boktitlar erhöll statligt litteraturstöd i efterhand. Det statliga stödet ansågs inte ingå i likviden för böckerna och ingick därmed inte i beskattningsvärdet. Att litteraturstödet var förknippat med ett villkor om ett högsta förlagsnettopris (som bokförlaget fick ta ut för den boktitel som fick stöd) ansågs inte som en förmån tillkommande anslagsgivaren (staten). Stödet var inte heller förenat med något villkor att förlaget skulle leverera s.k. motprestationsböcker till anslagsgivaren (staten). Litteraturstödet kunde därför inte hänföras till vederlag för de utgivna böckerna.

[642] Jfr RSVs skrivelse Dnr 18052–92/212.
[643] Jfr RÅ 1980 1:41 (RSV/FB Im 1981:2).

Ett momsfritt (oberoende) bidrag torde inte föreligga om bidrag för kostnadstäckning ges från en uppdragsgivare som har inflytande över tillhandahållarens verksamhet bl.a. i fråga om prissättning. Detta följer av ett förhandsbesked från skatterättsnämnden i oktober 1993.[644]

Beträffande avdragsrätten för ingående moms avseende förvärv till verksamhet påverkas den inte av att moms inte utgått på bidrag (t.ex. näringsbidrag). I ett förhandsbesked[645] förklarade regeringsrätten att avdragsrätt förelåg för all ingående moms oaktat att viss del av anskaffningsutgiften för uppförande av hotellanläggning bestridits med AMS-bidrag.

Nedan anges exempel på bidrag/anslag där momsskyldighet föreligger eller kan föreligga.[646]

Ett bidrag till forskningstjänst eller liknande momsbeskattas om ett avtal som är att betrakta som ett försäljningsavtal kan anses ha kommit till stånd. Om forskningsbidraget i stället är att betrakta som ett lån sker inte momsbeskattning, eftersom det då är fråga om en finansiell tjänst och inte om en omsättning av momspliktig vara eller tjänst.

Beträffande forsknings- och utredningsarbeten finansierade av staten, kommun, stiftelse eller annan organisation måste en bedömning ske från fall till fall. En mängd olika varianter förekommer, alltifrån att bidragsmottagaren – med ekonomiskt stöd – självständigt utför ett forsknings- och utredningsarbete till att bidragsgivaren beställer arbetet och ger direktiv om vad som skall göras. I det förra fallet anses inte omsättning enligt momslagen ske. I det senare fallet sker dock momsbeskattning, om även övriga förutsättningar härför är uppfyllda, eftersom ett uppdragsförhållande föreligger.

Bidrag för landskapsvård och naturvårdsåtgärder i odlingslandskapet (s.k. Nola-bidrag) momsbeskattas, eftersom mellan varje bidragsmottagare och berörd länsstyrelse upprättas ett individuellt avtal varvid specificeras vilka särskilda åtgärder som skall företas i det enskilda fallet.

För koncernbidrag föreligger i princip momsskyldighet till den del det kan anses utgöra vederlag för utförda tjänster eller tillhandahållna varor som ingår i en av mottagaren bedriven verksamhet och varan/tjänsten inte är undantagen från momsplikt. Se om koncernbidrag även i avsnitt 8.3.

Nedan följer exempel på bidrag/anslag för vilka momsskyldighet inte föreligger.[647]

Ett bussföretag som bedrev veckoslutstrafik erhöll via Centrala Studiestödsnämnden (CSN) bidrag för att företaget skulle kunna lämna 50 % rabatt till alla studerande med CSN-kort. För övriga resenärer gällde fullt pris. Eftersom det var fråga om en rabattform riktad till en stor krets ansågs för denna kategori föreligga ett särskilt marknadspris, varför uttagsbeskattning och följaktligen omsättning inte kunde ske. CSN kunde inte anses ha tillgodoförts någon transporttjänst.

Ett företag som producerar varor eller tjänster som behövs i kriser och krig är

[644] Jfr SRN oktober 1993.
[645] Jfr RÅ 1973 A 13 (RSV Im 1973:13).
[646] Jfr RSVs skrivelse Dnr 18052–92/212.
[647] Jfr RSVs skrivelse Dnr 18052–92/212.

viktigt för försörjningsberedskapen och kan bli klassificerat som ett s.k. K-företag (kris- och krigsviktigt företag). Sådana företag kan genom Överstyrelsen för Civil Beredskap (ÖCB) erhålla ersättning för vissa beredskapsåtaganden. Ersättning lämnas i form av beredskapslån. ÖCB tecknar som regel beredskapsavtal med ett företag endast en gång. Beredskapsgaranti är en statlig kreditgaranti som också kan lämnas i kombination med beredskapslån. För både beredskapslån och beredskapsgaranti skall betryggande säkerhet lämnas. Beredskapslån är närmast att anse som s.k. villkorade lån och ianspråktagande utgör därmed inte omsättning i momslagens mening.

För s.k. samaktivitetsbidrag (t.ex. reklambidrag) utgår inte någon moms. I ett fall var det fråga om att en leverantör lämnade bidrag (reklambidrag) till detaljisten för bestridande av kostnader för annonsering etc som skulle befrämja avsättningen av en produkt. Båda var betjänta av att produkten fick en ökad omsättning och bidraget som leverantören lämnade till detaljisten innebar endast en uppdelning dem emellan av kostnaderna för den gemensamma aktiviteten, annonsering etc.[648] Detta är alltså inte någon omsättning i momslagens mening.

Beträffande s.k. bostadsanpassningsbidrag, se avsnitt 6.2.6.

Utlägg för kostnader som kunden själv skall bestrida (är betalningsansvarig för) ingår inte i beskattningsvärdet för momsen: någon omsättning sker inte ur säljarens/uppdragstagarens synpunkt. En eventuell avdragsrätt för ingående moms tillfaller sålunda i stället köparen/uppdragsgivaren.

I ett förhandsbesked från regeringsrätten[649] konstaterades att *vidarefakturering* av kostnader inte konstituerar momsskyldighet. Det måste samtidigt föreligga ett tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor för att momsskyldighet skall föreligga. Om så inte är fallet får vidarefaktureringen i stället karaktären av utlägg. Om då utlägget vidarefaktureras utan eget pålägg samt behandlas på balansräkningen hos den som gjort utlägget (och således inte som en kostnad hos denne), kan uppdragsgivaren alltså få avdragsrätten för den ingående moms som egentligen debiteras den som gjort utlägget/uppdragstagaren. I förevarande fall brast det alltså i omsättningsrekvisitet, varför momsskyldighet inte kunde anses uppkomma. Se även i avsnitt 6.3.1 angående ett skatterättsnämndsavgörande där en förenings tjänster med bl.a. fakturering åt medlemsorganisationerna inte ansågs yrkesmässig.

Beträffande advokater gäller att de bestrider sina utgifter antingen ur rörelsens kassa eller från s.k. klientmedelskonto. Allmänt kan sägas att ersättningen för de kostnader advokaten har för att fullgöra sitt uppdrag skall ingå i den momspliktiga omsättningen. Till advokatens egna utgifter för uppdraget räknas exempelvis telefonkostnader, rese- och traktamentskostnader, utgifter för inköp av litteratur och liknande. Rätt till avdrag för ingående moms föreligger för den ingående moms som belastar dessa förvärv. Till utlägg för klientens räkning hänförs sådant som i själva verket är klientens kostnad och som därför inte kan ses som utgift för något av advokaten gjort förvärv. Som utlägg kan i vissa fall

[648] Jfr RSN 1970:74.6.
[649] Jfr RÅ 1992 not 622.

räknas ansökningsavgifter eller avgifter för kopior o.d. vid domstolar och andra myndigheter i den mån utgifterna har avseende på det aktuella målet. Om däremot advokaten beställer en dom och betalar en avgift härför utgör det inte utlägg, utan får anses ingå som ett naturligt kostnadselement i advokatverksamheten. Även läkararvoden och vittnesersättningar anses i allmänhet som utlägg. Tolkarvoden bör också kunna ses som utlägg. Om en tolk däremot anlitas av advokaten för att denne skall kunna utföra sitt uppdrag, blir utgiften att anse som en kostnad i advokatverksamheten. För att en utgift skall anses som utlägg måste det vara helt klart att utgiften i fråga inte utgör en kostnad i advokatverksamheten. Advokaten har alltså inte rätt till avdrag för eventuell ingående moms i utläggen, utan avdragsrätten förs vidare till huvudmannen, som får utnyttja den om allmänna förutsättningar för avdrag för ingående moms föreligger (jfr avsnitt 2.1).[650]

Ombud som ombesörjer ansökningar till Patent- och registreringsverket (PRV) fakturerar uppdragsgivaren (patentsökanden) dels ett arvode, dels det belopp som inbetalats till PRV. Ombudet skall givetvis ta ut moms på arvodet, men den patentavgift som ombudet erlagt kan bedömas utgöra utlägg som inte skall momsbeläggas. Om det endast är en person som kan erhålla patentet genom att betala avgiften, bör patentavgiften som inbetalas av ombudet anses som utlägg. Är det däremot fråga om en utgift där motprestationen inte är knuten till viss person, exempelvis utgift för porto, bör det inte anses som utlägg. En förutsättning för att en utgift skall bedömas vara utlägg är att ombudet debiterar vidare beloppet utan att någon form av pristillägg görs.[651] Beträffande momsplikt för patent, se under III i avsnitt 6.2.1.1.

Beträffande s.k. *provköp* har RSV den 1 mars 1993 uttalat[652] följande. Provköp innebär att någon åtar sig att på beställning kontrollera att beställarens personal sköter redovisning av försäljning etc. T.ex. kan det vara fråga om att en detaljhandlare vill genomföra en kontroll av att personalen verkligen inregistrerar och redovisar all försäljning i butiken. Den som utför kontrolltjänsten fakturerar beställaren för tjänsten och för gjorda inköp (provköp). Eftersom inköpen (provköpen) är nödvändiga för att utföra kontrolltjänsten är det inte frågan om utlägg i momslagens mening enligt RSV, utan provköpen ingår som kostnadselement vid prissättningen av den tillhandahållna tjänsten. Kontrolltjänsten beskattas för övrigt i sin helhet efter den generella momssatsen (25 %), oavsett att det kan ingå kostnadselement som beskattas enligt den lägre momssatsen, t.ex. livsmedel (jfr kapitel 13). De varor som återlämnas till detaljhandlaren (uppdragsgivaren) skall den som utfört kontrolltjänsten reducera sin ingående moms för. Den som utfört tjänsten blir således återbetalningsskyldig till staten för tidigare gjorda momsavdrag avseende provköpen. Uppdragsgivaren reducerar i motsvarande mån sin utgående moms, och får således kräva åter från staten moms som redovisats vid den ursprungliga försäljningen (provköpet).

Panter

I sammanhanget får även sägas något om förfallna panter. En pantsättning (upplåtelse av panträtt i viss egendom) i sig kan inte momsbeskattas, eftersom

[650] Jfr RSVs skrivelse Dnr 36309–92/212.
[651] Jfr RSVs skrivelse Dnr 13125–91/D29.
[652] Jfr RSVs skrivelse Dnr 42045–92/212.

någon omsättning inte sker ur panthavarens synpunkt om panten förfaller. Om någon lämnar en kundkredit (jfr avsnitt 3.2.1) respektive lånar ut pengar (jfr avsnitt 6.2.4) blir det fråga om reducering av beskattningsvärdet respektive tillhandahållande av finansiell tjänst. Mottar vederbörande en pant från kunden eller låntagaren utlöses inte momsbeskattning om panten tas i anspråk för förfallen kundkredit/förfallet lån. I enlighet med vad RSV uttalat angående utmätt gods (jfr avsnitt 12.3) utlöses inte momsbeskattning, eftersom äganderätten till panten inte övergår på grund av att den tas i anspråk för förfallen kundkredit/förfallet lån. Eventuellt belopp utöver fordran som inflyter vid försäljning av panten, skall redovisas av panthavaren (kreditgivaren/långivaren) till pantsättaren (kunden/låntagaren). Däremot uppkommer skyldighet att redovisa moms på grund av försäljningen för pantsättaren, om denne är momsskyldig i övrigt.

Om panthavaren och pantsättaren i stället överenskommer, i samband med att lånet förfaller till betalning, att fordran på grund av lämnad kredit/lånet skall kvittas mot panten, skall pantsättaren momsbeskattas för ett värde motsvarande minst pantens marknadsvärde. Sistnämnda innebär att om fordran på grund av lämnad kredit/lämnat lån (=faktisk köpeskilling) understiger pantens marknadsvärde, uttagsbeskattas pantsättaren för skillnadsbeloppet.[653] Beskattningsvärde varpå moms skall beräknas blir alltså även i sådant fall minst pantens marknadsvärde. Om lämnad kredit/lånefordran i stället överstiger pantens marknadsvärde, och kvittning sker utan hänsyn härtill, har pantsättaren helt enkelt gjort en bra affär. Då sker momsbeskattning på värdet av lämnad kredit/lånefordran. Panthavaren blir momsbeskattad för en eventuell vidareförsäljning av panten om panthavaren är momsskyldig för sin verksamhet. Bland de icke momsskyldiga företagen är det endast finansieringsföretag som momsbeskattas för en vidareförsäljning av den pant de tagit om hand (jfr avsnitt 6.3.2.3). Om icke momsskyldigt företag (utom finansieringsföretag) säljer panten (varan) kan köparen göra avdrag för fiktiv moms (jfr avsnitt 2.2) om denne är momsskyldig. I sådant fall undantas säljande företag från momsskyldighet på grund av bristande yrkesmässighet.

> Införandet av NML den 1 juli 1994 innebär enligt vad som sägs under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.3.3 och i avsnitt 6.3.2.3 att grunden för finansieringsföretagens momsbeskattning av vidareförsäljning av pant som företaget tagit om hand principiellt flyttats över från yrkesmässighetsbegreppet till momsplikten. För icke momsskyldiga företag utom finansieringsföretagen innebär detta ingen förändring för köparens rätt till fiktivt momsavdrag enligt vad nyss sagts vid det icke momsskyldiga företagets vidareförsäljning av panten, eftersom, enligt vad som sägs under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.3.3, någon materiell förändring inte synes avsedd då rätten till fiktivt momsavdrag upprätthålls genom ett särskilt tillägg med anledning av att vissa fall av undantag från momsbeskattning i NML överförs från att utgöra undantag från yrkesmässigheten till att utgöra undantag från momsplikten.

[653] Jfr första stycket a punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML.

Nu sagda gäller generellt, dvs. för såväl pantsättning av fast som lös egendom, men noteras bör att enligt vad som sägs i avsnitt 6.2.4 undantas från momsplikt upplåtelse av panträtt i fast egendom redan enligt huvudregeln om undantag på fastighetsområdet.

Se även i avsnitt 6.4.2.1 angående bedömningen av om en omsättning av vara skall anses föreligga momsmässigt eller om det är fråga om en momsfri finansiell transaktion.

6.4.4.1 Skadestånd/böter och sanktionsavgifter

Skadevållandes avhjälpande av skada utgör inte omsättning enligt momslagen.[654] Skadeståndsersättningar momsbeskattas således inte (jfr ang. försäkringsersättningar i avsnitt 6.3.2.3).

Inte heller utgår moms på kontraktsrättsliga ersättningar för avtalsbrott, dröjsmål etc, eftersom det inte är fråga om vederlag för en vara eller ett uppdrag att utföra en tjänst.

> En ren förmögenhetsskada är inte skadeståndsgrundande (skadan har inte uppkommit i ett kontraktsförhållande eller genom brott). Undantag från denna huvudregel finns i de immaterialrättsliga lagarnas regler om intrång i skyddade ensamrätter genom vårdslöshet.[655] Skadestånd för intrång i t.ex. en patenträtt momsbeskattas inte eftersom något uppdrag att utföra en tjänst inte finns. I avsnitt 6.2.3 argumenterar jag i exemplet med obehörigt nyttjande av en artists alster i reklamsyfte, för att artistens godkännande i efterhand medför momsbeskattning. Det är inte endast fråga om att en förlikning kommer till stånd i ett skadeståndsmål, utan avtal kan sägas slutet "i efterhand" genom godkännandet. Hur blir det då om en ekonomisk uppgörelse kommer till stånd för en ren förmögenhetsskada där inget avtalsförhållande råder mellan betalare och mottagare och där immaterialrättsligt skydd saknas. Här är ju fråga om en uppgörelse som enbart grundas på den betalandes "goda vilja". Man skulle alltså kunna säga att ett avtal sluts genom uppgörelsen och att en "ny" tjänst (jfr under IV i avsnitt 6.2.1.1) som grundar momsbeskattning föreligger. Emellertid torde detta fall undantas från momsbeskattning som en form av skadestånd; "avtalet" gäller ju inte ett uppdrag utan snarare ett fullgörande av en "moralisk" förpliktelse (jfr även under Enumerationen av omsättningar "inom landet" i förhållande till momspliktig omsättning i avsnitt 9.2.1). Härvidlag kan även noteras att friheten att tillfoga konkurrenter ekonomisk skada genom konkurrensåtgärder är ganska speciell för svensk rätt.[656]

I likhet med dröjsmålsräntor bör inte heller sanktionsavgifter i övrigt momsbeläggas. En faktureringsavgift e.d. utgör ju ett pristillägg som ingår i veder-

---

[654] Jfr femte stycket punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML.
[655] Jfr Bernitz m fl sid 173.
[656] Jfr Bernitz m fl sid 173.

laget och sålunda beläggs med moms när moms utgår på vederlaget ("pristillägget följer bedömningen av priset") – jfr avsnitt 3.2.1. Dröjsmålsräntan t.ex. är ju däremot inte någonting som kunden "räknar med" som en del i priset när beställning av en momspliktig vara eller tjänst görs, och momsbeläggs således inte. Böter kan aldrig anses utgöra vederlag för en skattepliktig tjänst. Något uppdrag att utföra en tjänst finns inte heller här. Angående försäkringsersättningar, se avsnitt 6.3.2.3. Angående s.k. aviseringsavgifter, se avsnitt 6.2.4.

6.4.5 *Byte*

Beträffande *byte* sägs i lagtexten att sådan affär likställs med försäljning eller tillhandahållande.[657] I förarbetena har man i första hand tänkt på inbyten vid varuförsäljning, varför det sägs att: "beskattningsvärdet i fråga om s.k. inbytessituationer, skall utgöras av kontantlikviden jämte värdet av inbytesvara eller annan likvid in natura".[658] Lagtexten ger ändå utrymme för beskattning av alla tänkbara kombinationer av byten; vara mot vara, tjänst mot tjänst samt vara mot tjänst och tvärtom. Bytestransaktioner torde vara att betrakta som två försäljningar med en gemensam avräkning. Därvid agerar således vardera parten som såväl säljare som köpare. Är ingendera av försäljningarna yrkesmässig – t.ex. om det är fråga om affär mellan två privatpersoner – sker överhuvudtaget ingen momsbeskattning. Är däremot försäljning beskattningsbar, har köparen avdragsrätt för debiterad moms om förvärvet är avdragsgillt. Säljaren av inbytesvaran kan vara antingen skattskyldig eller slutlig konsument (t.ex. privatperson).[659]

> Ett exempel på beskattning av byte tjänst mot vara är om en privatperson erbjuder en TV-handlare sin gamla TV-apparat som "inbyte" mot att TV-handlaren reparerar en annan nyare TV i kundens ägo. Reparationstjänsten avseende den nyare TVn byts mot den gamla TVn (varan) och en gemensam avräkning sker, varvid TV-handlaren debiterar utgående moms på marknadsvärdet för reparationen och "lyfter" fiktiv moms (jfr avsnitt 2.2) avseende förvärvet av kundens gamla TV.
>
> Är det å andra sidan fråga om byte tjänst mot tjänst eller vara mot tjänst, där den som tillhandahåller motprestationen (tjänst) är en icke momsskyldig person (t.ex. en privatperson), är det mera adekvat att tillämpa uttagsbeskattning (jfr avsnitt 6.4.3) av den momsskyldige medkontrahenten. Detta eftersom den senare inte kan göra något fiktivt momsavdrag för den tjänst som privatpersonen erbjuder i utbyte; någon avräkning varvid den skattskyldige såväl debiterar som "lyfter" moms blir inte aktuell, utan denne momsbeskattas i stället enligt uttagsreglerna för marknadsvärdet av den vara eller tjänst som privatpersonen erbjuds.

I momslagen specialregleras vissa fall av omsättning med inbyte av renove-

---

[657] Jfr första stycket andra meningen punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML.
[658] Jfr Prop 1968:100 sid 126.
[659] Jfr Prop 1968:100 sid 127.

ringsobjekt. Vid omsättning som innebär att ny eller renoverad bilmotor lämnas till bestämt pris mot att en renoveringsbar bilmotor av samma slag tages i byte utan särskild värdering gäller, att något värde för inbytt motor inte skall inräknas i beskattningsvärdet.[660] Detta gäller även vid annan jämförlig omsättning, vilket enligt RSV kan vara t.ex. byte av växellåda i motorfordon.[661] I de nu nämnda fallen med inbyte av motor eller växellåda mot erhållande av ny eller renoverad sådan behöver alltså, till skillnad från vad som generellt sett gäller, inte någon avräkning ske med öppen redovisning av momsen i de båda prestationerna, utan moms beräknas endast på det mellanpris som kunden betalar. Specialregleringen i förevarande hänseende är alltså ett undantag från huvudregeln i ML om att byten skall föranleda beskattning. I NML den 1 juli 1994 får specialregleringen i fråga ingen motsvarighet, och således gäller då huvudregeln även vid inbyte av bilmotorer o.d.. Departementschefen uttalar att eftersom det allmänt gäller att det vid inbyte eller inköp av en vara från någon som inte är momsskyldig föreligger rätt till s.k. fiktivt avdrag (jfr avsnitt 2.2) finns det inte något behov av att ha en särbeskattning av bilmotorer och liknande.[662]

6.4.6 *Förskott och a conton*

Med omsättning enligt momslagen förstås som nämnts (jfr avsnitten 1.1.4 och 1.1.4.1) även att betalning uppbärs i förskott eller a conto för beställd vara eller tjänst.[663] Detta innebär en utvidgning i förhållande till inkomstbeskattningens omsättningsbegrepp. Motsvarande gäller som nämnts även på avdragssidan (jfr avsnitt 2.1). Avdrag för ingående moms får göras avseende en betalning i förskott för t.ex. en beställd maskin, men maskinen får ingå i avskrivningsunderlaget vid inkomstbeskattningen först när leveransen skett.

Den s.k. stoppregeln[664]

För förskotts- eller a conto-betalning som mottagits den 12 januari 1990 eller senare gäller emellertid att omsättning anses ha skett endast om den beställda varan eller tjänsten var momspliktig då förskottet erhölls. Skulle en lagändring ske på så vis att moms skall börja utgå t.ex. på receptbelagda läkemedel (jfr avsnitt 6.2.6) om en vecka från nu, kan inte apoteket undgå moms genom att ta emot förskott i dag för en leverans (utlämning) som skall ske om en vecka eller senare. Notera att stoppregeln omfattar förskottssituationer när såväl ett okvalificerat undantag som ett kvalificerat undantag (jfr avsnitt 6.5.2) momsbeläggs genom en lagändring. Däremot går det bra att undgå att träffas av en höjning av momssatsen på redan momspliktiga varor eller tjänster genom att ta emot förskott för leverans/tillhandahållande som kommer att ske först efter det att höjningen trätt i kraft.

---

[660] Jfr fjärde stycket av anvisningarna till 14 § ML.
[661] Jfr MHL93 sid. 176.
[662] Jfr Prop 1993/94:99 sid 191.
[663] Jfr första stycket första meningen punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML.
[664] Jfr 4 § andra stycket ML och SFS 1990:29.

Se även vad som sägs i avsnitt 6.4.2.1 angående förskottssituationen när någon "fysisk förflyttning" av vara aldrig blir aktuell.

6.5 Specialfall av skattskyldighet

Jag har nu redogjort för omfattningen av de olika beståndsdelar som ingår i begreppet momsskyldighet (jfr kapitel 1 och avsnitten 6.1–6.4.6). Därvid har jag också visat hur de olika beståndsdelarna "samverkar" och i samband därmed berört det för momsen så speciella begreppet blandad verksamhet. Gemensamt har varit att samtliga fem rekvisit (jfr avsnitt 1.1) har krävts för uppkomsten av skattskyldighet. Nu skall jag emellertid redogöra för de specialfall där skattskyldighet till moms anses föreligga trots avsaknad av något av de fem rekvisiten.

6.5.1 *Kommissionärsförhållanden*

Den som i egenskap av ombud i eget namn förmedlar vara eller tjänst som är momspliktig (jfr avsnitten 6.2.1.1–6.2.8.1) eller för vilken s.k. kvalificerat undantag föreligger (jfr avsnitt 6.5.2) är skattskyldig till moms om han uppbär likviden för varan eller tjänsten, exempelvis som kommissionär vid försäljning i kommission.[665]

Med kommissionär förstås den som åtagit sig att för annans räkning men i eget namn försälja eller inköpa varor, värdepapper eller annan lös egendom. Den för vars räkning försäljningen eller inköpet skall ske kallas kommittent.[666] När man handlar med en kommissionär är det alltså inte kommissionären som är den reella avtalsparten, utan i stället den uppdragsgivare som kommissionären företräder (kommittenten). Till skillnad från när man genom en mäklare (jfr angående förmedling under I i avsnitt 6.2.1.1) vill få t.ex. sin villa såld föreligger alltså inget verkligt tvåpartsförhållande, varför kommissionären måste göras skattskyldig till moms genom specialregleringen ovan.

> För tydlighets skull får sägas att värdepappershandel inte heller kan momsbeskattas med stöd av förevarande bestämmelse.

Det får betonas att både ombudet (kommissionären) och huvudmannen (kommittenten) blir skattskyldiga i momssystemet. Ombudet får betraktas som återförsäljare av varor, som han förvärvat från huvudmannen till det värde som hans avräkning till huvudmannen representerar. Avräkningen blir momspliktig omsättning, såvida det inte är fråga om kvalificerat undantag, för huvudmannen och representerar samtidigt det anskaffningsvärde för ombudet som grundar dennes avdragsrätt.[667]

---

[665] Jfr första stycket punkt 3 av anvisningarna till 2 § ML.
[666] Jfr 4 § första stycket lagen om kommission, handelsagentur och handelsresande.
[667] Jfr Prop 1968:100 sid 121.

Genom ett uttryckligt stadgande har även kommissionärer o.d. avdragsrätt för s.k. fiktiv moms (jfr avsnitt 2.2).[668]

Skattskyldighet enligt förevarande reglering får anses omfatta, i varje fall praktiskt sett, främst vad som brukar benämnas handelskommission. Denna uppfattning stöds av förarbetena som talar om kommissionärer och att skattskyldighet för andra ombud i detta sammanhang endast kommer i fråga "när de uppträder i eget namn och uppbär likviden för den förmedlade prestationen".[669] Att lagtexten säger "exempelvis såsom kommissionär" får ses mot bakgrund av sistnämnda uttalande. Handelsagenter eller handelsresande blir sålunda inte skattskyldiga enligt förevarande bestämmelse, eftersom de agerar i huvudmannens namn. Notera att handelskommission inte bara kan avse varor, utan även momspliktiga tjänster som t.ex. patent (jfr under III i avsnitt 6.2.1.1).

Förmedling som innebär t.ex. att säljare och köpare vid en husaffär sammanförs utgör en momspliktig tjänst (jfr under I i avsnitt 6.2.1.1 och avsnitt 6.2.3) och skattskyldighet uppkommer enligt de allmänna reglerna, inte enligt förevarande reglering. På samma sätt kan en handelsagent bli skattskyldig. Härvidlag indikerar anslutning till Sveriges Handelsagenters Förbund sådan självständighet att agenten kan anses yrkesmässig och därmed skattskyldig enligt momslagens allmänna regler.[670] En vanlig handelsresande torde emellertid aldrig vara att anse som skattskyldig till moms, eftersom denne normalt intar en osjälvständig ställning gentemot huvudmannen; yrkesmässigheten brister med andra ord (jfr Frågeschema: tjänst eller näringsverksamhet i avsnitt 6.3.1).

Angående skillnader i vissa fall mellan förmedling och kommission, se under Kategori I–V, vissa aspekter i avsnitt 6.2.1.1.

Momsredovisning hos kommittenten i vissa fall (särskild redovisningsregel)

Inkomstskattemässigt gäller att verksamhet som ett kommissionärsföretag drivit för ett kommittentföretags räkning, får redovisas hos kommittenten under förutsättning att

a) kommissionärsförhållandet är grundat på skriftligt avtal

b) kommissionärsföretaget inte under beskattningsåret har drivit verksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av den verksamhet som drivits för kommittentföretagets räkning

c) verksamheten drivits på det angivna sättet under hela beskattningsåret för båda företagen eller sedan kommissionärsföretaget började driva verksamhet av något slag

d) beskattningsåren för båda företagen utgått vid samma tidpunkt samt

---

[668] Jfr 17 § åttonde stycket andra meningen ML.
[669] Jfr Prop 1968:100 sid 115.
[670] Jfr MHL89 sid 79.

e) båda företagen skulle ha rätt till avdrag för koncernbidrag som under beskattningsåret hade lämnats till det andra företaget.[671]

Beträffande e gäller i första hand att det skall vara fråga om en koncern där: moderföretaget är svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank eller svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag; dotterföretagen är svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar vilka till mer än 90 % ägts av moderföretaget under hela beskattningsåret för såväl givare som mottagare av bidrag eller sedan dotterbolaget började bedriva verksamhet av något slag. När något av de företag för vilka man vill tillämpa den särskilda redovisningsregeln är investmentföretag eller förvaltningsföretag, bör det särskilt noga undersökas om förutsättningarna för koncernbidrag i övrigt uppfylls. Regeln kan dock aldrig tillämpas när något av de inblandade företagen är livförsäkringsföretag eller s.k. äkta bostadsföretag eller fysisk person (jfr avsnitt 6.3.2.1).[672]

Kommissionärsföretag som under samma beskattningsår bedrivit verksamhet för två eller flera kommittentföretags räkning, får också redovisa inkomsten hos dessa, under förutsättning att villkoren under a och c–e ovan är uppfyllda gentemot varje kommittent samt det inte har bedrivit verksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av verksamheten för kommittenterna. Har kommissionärsförhållandet kommit till av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller föreligger andra synnerliga skäl, kan skattemyndigheten på ansökan av kommittentföretagen medge att inkomsten skall redovisas hos dem utan hinder av att förutsättningar för avdrag för koncernbidrag inte föreligger.[673]

Enligt en bindande förklaring av RSN år 1968[674] skall om redovisning sker enligt vad nu sagts hos kommittenten motsvarande också gälla för momsen. Det vill säga, om förutsättningarna enligt a–e ovan är uppfyllda och inkomstskatten deklareras hos kommittenten avseende den verksamhet som kommissionärsföretaget bedriver för kommittenten, skall momsredovisning också ske hos kommittenten. Kommittenten behöver inte själv vara momsskyldig för annan verksamhet, utan anses skattskyldig och därmed redovisningsskyldig för den av kommissionärsföretaget bedrivna verksamheten (som sker för kommittentens räkning). Kommittenten har sålunda också avdragsrätt för ingående skatt som debiterats kommissionären för verksamheten i fråga. Praktiskt sett får ifrågavarande bestämmelse främst karaktären av en redovisningsregel, vilket är i konsekvens med inkomstskattens synsätt. Jag tar även upp bestämmelsen i samband med ett praktikfall i avsnitt 8.5.

Till följd av det nya omprövningsförfarandet i skattenämnd är det också angeläget att momsen följer den inkomstskattemässiga redovisningsregeln. I samband med processreformen som trädde i kraft taxeringsåret 1991 uttalade departementschefen[675] bl.a. att processföringen bör skötas på samma sätt beträffande de olika skatte- och avgiftsslagen. Detta skapar bl.a. möjligheter för en

[671] Jfr 2 § 2 mom första stycket SIL.
[672] Jfr 2 § 3 mom SIL.
[673] Jfr 2 § 2 mom andra stycket första och andra meningarna SIL, lydelsen enligt SFS 1991:181.
[674] Jfr RSN 1969:30.9.
[675] Jfr Prop 1989/90:74 sid. 363 och 364.

samordning som i många fall på sikt kan innebära att tvistefrågor som är gemensamma för taxeringen till inkomst- och förmögenhetsskatt och fastställandet av momsen kan hållas samman i processen (jfr avsnitt 15.2.1).

6.5.1.1 Auktion

Auktionsförrättare undantogs från början i princip från skattskyldighet till moms (se dock nedan), eftersom det i likhet med vad som sägs om bl.a. kommissionärer (jfr avsnitt 6.5.1) inte föreligger något egentligt tvåpartsförhållande mellan den som ropar in något på en auktion och auktionsförrättaren. Detta innebar emellertid inte att all försäljning på auktion undgick (och ej heller undgår) momsbeskattning. Försäljning av personligt lösöre på auktion är momsfritt, men när en företagare låter försälja momspliktiga varor på auktion blir auktionsförsäljningen momspliktig omsättning i företagarens (säljarens/inlämnarens) rörelse.[676] Följande gäller i förevarande sammanhang beträffande försäljning på auktion:

> Vid försäljning på auktion av vara som utgör omsättningstillgång eller annan anläggningstillgång än byggnad i yrkesmässig verksamhet är den skattskyldig till moms för vars räkning försäljningen sker. Sker auktionsförsäljning av företag, som bildats av producenter för avsättning av deras produktion eller som tillkommit för sådant syfte, är auktionsföretaget att anse som skattskyldig återförsäljare (jfr avsnitt 6.5.1). Detta gäller exempelvis auktionsföretag, som förmedlar avsättning av grönsaker, blommor m.m. för odlares räkning och av fiskares fångst. I sådant fall föreligger momsskyldighet både för auktionsföretaget och för den, vars varor säljes på auktionen. I andra fall av försäljning på auktion för annans räkning föreligger inte skattskyldighet för auktionsförrättare för annat än förmedlingsersättning (se nedan).[677]

Momsskyldigheten för auktionsförrättare för dennes förmedlingsersättning (provision) infördes den 1 juli 1986, och gäller sådan förrättare som på *offentlig auktion* säljer momspliktiga varor för någon annans räkning. Momsplikten för provision gäller för sådan ersättning från både säljaren (inlämnaren) och köparen.[678]

> Skattskyldigheten för säljaren (inlämnaren) inträder vid varuleveransen eller när säljaren dessförinnan får förskott för varan. Normalt blir säljaren momsskyldig vid klubbslaget, men om köparen enligt avtalsvillkoren får disponera varan först vid senare tidpunkt inträder skattskyldigheten – bortsett från de fall då förskott erhålls – vid denna senare tidpunkt.
>
> Auktionsförrättaren blir som regel momsskyldig för förmedlingsersättningen vid klubbslaget. Om auktionsföretaget däremot säljer egna varor inträder momsskyldigheten enligt allmänna regler (jfr avsnitt 1.1.4.1).[679]

Notera att ovan endast talats om momspliktiga varor som säljs på auktion. Från och med den 1 januari 1991 är vissa rättigheter som tidigare räknades upp som momspliktiga varor i stället momspliktiga som tjänster (jfr under III i

---

[676] Jfr Prop 1968:100 sid 121.
[677] Jfr andra stycket punkt 3 av anvisningarna till 2 § ML.
[678] Jfr SFS 1985:1116; Prop 1985/86:47; avsnitt 1 i RSV Im 1987:1.
[679] Jfr avsnitten 6.1.1 och 6.2.1 i RSV Im 1987:1.

avsnitt 6.2.1.1). Om en tjänst, t.ex. ett patent, omsätts på en offentlig auktion gäller givetvis även då vad ovan sagts om varor.

Vid försäljning på *exekutiv auktion* föreligger inte skattskyldighet till moms för den som ombesörjer försäljningen (jfr även avsnitt 12.3).[680]

Faktureringsskyldighet[681]

Normalt lämnar auktionsföretaget avräkningsbesked, auktionsprotokoll e.d. till säljaren (inlämnaren), vilket säljaren kan använda som underlag för sin fakturering. Om så ej sker är en momsskyldig säljare ändå skyldig att redovisa momsen i sin momsdeklaration. Emellertid kan köparen då inte göra momsavdrag, eftersom ett godtagbart underlag inte erhållits från säljaren. Av praktiska skäl överlåter säljaren ofta faktureringen till auktionsföretaget. Ett sådant förfarande förutsätter emellertid att auktionsföretaget säkert vet att säljaren (inlämnaren) är momsskyldig. Fakturan skall i sådant fall innehålla samma uppgifter som om den upprättats av säljaren själv (jfr avsnitt 3.2).

Auktionsföretaget är för sin förmedlingsersättning (provision) skyldigt att utfärda faktura eller därmed jämförlig handling. Sådan handling skall överlämnas till den eller de som erlägger provisionen. Om provision tas ut från såväl säljaren som köparen skall auktionsföretaget således utfärda faktura till båda. Därvid gäller allmänna regler om innehållet i faktura m.m. (jfr avsnitt 3.2).

Avdrag för fiktiv moms[682]

Om en momsskyldig köpare vid inköp på auktion av vara från icke momsskyldig säljare inte erhåller en godtagbar handling från auktionsföretaget eller säljaren innehållande uppgifter enligt vad som sägs i avsnitt 2.2 (dvs. med säljarens personnummer eller likvärdig uppgift), bör han se till att sådan handling upprättas eller att erhållen handling kompletteras. I annat fall går köparen förlustig rätten till fiktivt avdrag för ingående moms på förvärvad vara (jfr avsnitt 2.2). Normalt godtas att handlingen upprättas av auktionsföretaget. Om handlingen saknar uppgift om säljarens namn, men detta ändå är känt, bör handlingen kompletteras med säljarens namn och adress. Ibland händer det att auktionsförrättare på handling som överlämnas till en köpare inte uppger säljarens namn med hänsyn till de anonymitetsintressen som kan förekomma. Det bör då normalt vara tillräckligt att auktionsförrättaren på handlingen uppger t.ex. kodnummer eller utropsnummer med vars hjälp säljaren kan identifieras.

6.5.1.2 Konkursbo

Beträffande skattskyldighet och redovisningsskyldighet för konkursbo och konkursgäldenär, se avsnitt 12.2.

---

[680] Jfr tredje stycket punkt 3 av anvisningarna till 2 § ML.
[681] Jfr avsnitt 10 i RSV Im 1987:1.
[682] Jfr avsnitt 8.2 i RSV Im 1987:1.

Beträffande återföring till beskattning av ingående moms vid konkursförvaltares försäljning av rörelsefastighet för vilken konkursgäldenären beviljats s.k. frivilligt inträde i momssystemet, se avsnitt 6.5.3.1.

6.5.1.3 Dödsbo

Har skattskyldig avlidit är dödsboet skattskyldigt till moms "från första kronan".[683] Det vill säga, fortsätter dödsboet att driva den avlidnes momsskyldiga verksamhet, skall dödsboet redovisa moms från första kronan.

För moms, som påförts avliden eller oskiftat dödsbo efter den som avlidit under den redovisningsperiod momsen avser, svarar dödsboet inte med mera än tillgångarna i boet. Är boet skiftat svarar dödsbodelägare inte med mera än som av momsen belöper på dennes lott och inte i något fall med mera än vederbörandes lott i boet utgör.[684]

6.5.2 *Teknisk skattskyldighet*

"Vanliga" undantag från momsplikt, såsom tillhandahållande av varor och tjänster inom sjukvård och utbildning, benämns okvalificerade undantag när man vill göra en åtskillnad gentemot de s.k. kvalificerade undantagen från momsplikt.

Ett okvalificerat undantag medför att någon skattskyldighet inte föreligger, och därmed inte heller någon avdragsrätt för ingående moms avseende förvärven till verksamheten i fråga.[685]

För en verksamhet där varor och/eller tjänster är kvalificerat undantagna från momsplikt, som exempelvis beträffande handel med flygfotogen och flygbensin, gäller att avdragsrätt för ingående moms kan åtnjutas för förvärv till verksamheten trots att någon utgående moms inte skall debiteras vid omsättning av t.ex. flygbensinen.[686] Man brukar säga att verksamheten i sådana fall medför en "teknisk skattskyldighet", dvs. en nollbeskattning av företagets omsättning (av t.ex. flygbensin) men med bibehållen avdragsrätt för ingående moms avseende företagets egna förvärv för verksamheten.

Teknisk skattskyldighet (dvs. kvalificerat undantag från momsplikt) föreligger endast för följande varor och tjänster:

1. Allmänna nyhetstidningar (jfr avsnitt 6.2.5),
2. Framställning av vissa periodiska publikationer (jfr avsnitt 6.2.5),
3. Läkemedel i vissa fall (jfr avsnitt 6.2.6),
4. Flygbensin och flygfotogen (jfr avsnitt 6.2.8),
5. Fartyg för livräddning som ställs till Sjöräddningssällskapets förfogande (jfr avsnitt 6.2.8) och

---

[683] Jfr 3 § andra stycket andra meningen ML.
[684] Jfr 71 § ML.
[685] Jfr 2 § första stycket 1) och 17 § första stycket ML.
[686] Jfr 2 § första stycket 2) och 17 § första stycket ML.

6. Skepp, fartyg och flygplan (luftfartyg) enligt vad som anges i avsnitt 6.2.8 samt tjänster avseende och tillbehör etc till sådana fartyg eller luftfartyg (jfr avsnitt 6.2.8).

Observera särskilt beträffande de kvalificerade undantagen enligt punkterna 5 och 6 ovan, att de har återinförts i momslagen som undantag efter att under en viss tid ha varit momspliktiga. Se särskilt angående relevanta tidpunkter härvidlag i avsnitt 6.2.8.

Övriga undantag som anges i avsnitten 6.2.1.1–6.2.8.1 är alltså okvalificerade undantag från momsplikt.

Notera att exportomsättning utgör ett annat exempel på s.k. teknisk skattskyldighet (jfr avsnitt 9.1).

Nya regler (NML) den 1 juli 1994

Genom NML den 1 juli 1994 införs, i stället för ovan redogjorda teknik med s.k. teknisk skattskyldighet, bestämmelser om rätt till återbetalning av ingående moms till icke momsskyldiga (momsskyldiga – med "vanlig" avdragsrätt för ingående moms – är enligt NML endast de som redovisar utgående moms, jfr avsnitt 1.1). Införda rätt till återbetalning av ingående moms i stället för teknisk skattskyldighet (nollbeskattning och avdragsrätt för ingående moms) har samma omfattning som tidigare gällt beträffande teknisk skattskyldighet (dock med tillägg av ytterligare ett fall enligt vad nedan sägs) och innebär alltså ingen materiell utan endast en lagteknisk förändring.[687] Denna lagtekniska ändring får man alltså hålla i minnet när man läser om kvalificerade undantag (teknisk skattskyldighet) i förekommande sammanhang i förevarande arbete (i första hand i avsnitten vartill hänvisning sker enligt punkterna 1–6 ovan och enligt vad som sägs om export i avsnitt 9.1). Emellertid är det ju, som nämnts, enbart fråga om en lagteknisk ändring som innebär att avdragsrätten för ingående moms i stället kallas rätt till återbetalning av ingående moms (jfr avsnitt 2.1) – fortfarande redovisas inte någon utgående moms.

Som ovan antytts innebär NML ytterligare ett fall av kvalificerat undantag från momsplikt, nämligen beträffande tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för en allmän begravningsplats (jfr avsnitt 6.2.8).[688]

6.5.3 *Frivillig registrering för "uthyrning av rörelselokal"*

Skattemyndigheten kan efter ansökan av fastighetsägare besluta att denne skall vara skattskyldig för uthyrning helt eller delvis av sådan byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet enligt momslagen för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet till moms. Detsamma gäller vid uthyrning åt staten eller en kommun, även om uthyrningen sker för

[687] Jfr 10 kap 11 § NML och Prop 1993/94:99 sid 106.
[688] Jfr 3 kap 23 § punkt 6 NML.

verksamhet som inte medför momsskyldighet. Se särskilt avsnitt 6.2.2.1 och även avsnitt 6.3.2.1.[689]

I avsnitt 6.5.3.1 framgår att fastighetsägare som det nu är fråga om under vissa omständigheter kan bli skyldig att återföra gjorda avdrag för ingående moms till beskattning.

6.5.3.1 Återföring av momsavdrag

Om den som frivilligt inträtt i momssystemet som skattskyldig för uthyrning av rörelselokaler o.d. (jfr avsnitt 6.2.2.1) inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket inträdet beslutades, uthyr eller upplåter fastigheten eller del därav till någon som inte är skattskyldig till moms, t.ex. en tandläkarpraktik, skall åtnjutna avdrag för ingående moms avseende såväl ny-, till- och ombyggnad som övriga förvärv – reparationer etc – (till 100 %) återföras till beskattning. Om nämnda sker sedan tre men inte sex år förlupit skall återföring göras med hälften (50 %) av de gjorda momsavdragen. Sedan minst sex år förflutit sker emellertid inte någon återföring överhuvudtaget (0 %) enligt vad nu sagts.[690] Se även särskilt under Reyroaktiv avdragsrätt i avsnitt 6.2.2.1 angående nu nämnda tidsfristers förhållande till olika beslut om skattskyldighet avseende samma fastighet. Har man utvidgat skattskyldigheten genom nytt beslut (ytterligare yta som uthyrs till momsskyldig verksamhet) börjar alltså en "ny" tre- respektive sexårsfrist löpa för den ytan.

> Om uthyrning av lokal som omfattas av momsskyldighet upphör, bör återföring ske först när lokalen tas i anspråk för icke momspliktig verksamhet. Huruvida och i vilken omfattning återföring då skall ske får bedömas utifrån tidpunkten för när den momspliktiga uthyrningen upphörde.[691]

Återföring av gjorda momsavdrag sker efter de procenttal och tidsramar som anges ovan även när fastighetsägaren själv tar uthyrd eller upplåten fastighet eller del därav i anspråk för användning i icke momsskyldig verksamhet samt när uthyrd eller upplåten fastighet säljs.[692] Eftersom momslagen använder uttrycket "sålts", omfattar alltså inte förevarande bestämmelse om återföring till beskattning av åtnjutna momsavdrag gåvor av fastigheter med frivilligt inträde. Överlåtelser av fastigheter är ju generellt undantagna från momsplikt (jfr avsnitt 6.2.2) och bestämmelsen om återföring utgör en specialbestämmelse som sålunda får ges en restriktiv tolkning. Av samma anledning torde s.k. utdelning av fastighet ej heller medföra att återföring av gjorda momsavdrag skall ske. I NML den 1 juli 1994 anges att "försäljningssituationen" skall omfatta "köp, byte eller därmed jämförlig rättshandling".[693] Då sker alltså återföring enligt vad ovan sagts inte enbart vid en försäljning i strikt mening utan även vid byte eller någon annan onerös överlåtelse. Vid en benefik

---

[689] Jfr 2 § tredje stycket ML.
[690] Jfr 15 § femte stycket ML.
[691] Jfr avsnitt 7.1.2 i RSV Im 1986:3.
[692] Jfr 15 § sjätte stycket ML.
[693] Jfr 9 kap 5 § första stycket punkt 1 NML.

överlåtelse, t.ex. gåva, av fastigheten uppkommer inte heller enligt NML någon återföringsskyldighet, i stället blir det då fråga om tillämpning av en s.k. kontinuitetsprincip. Enligt denna skall, vid exempelvis gåva, förvärvaren träda i den tidigare ägarens ställe såvitt gäller de momsmässiga rättigheterna och skyldigheterna.[694]

I försäljningssituationen behöver ju inte någon annan förändring ske än själva ägarbytet; även den nye ägaren av fastigheten kommer att hyra ut till momsskyldiga hyresgäster etc. För sådana fall stadgas att den nye fastighetsägaren – förutsatt att han beviljas frivilligt inträde – inom tre år från fastighetsköpet (dvs. från köpekontraktets undertecknande),[695] i sin momsdeklaration får göra avdrag som för ingående moms för den skatt som säljaren återfört enligt *intyg*.[696]

Motsvarande gäller, om fastigheten används i annan momsskyldig verksamhet. Köparen har rätt till avdrag avseende återfört belopp enligt av säljaren utfärdat intyg om köparen i stället för att fortsätta med uthyrning använder fastigheten som lokal för t.ex. sin egen livsmedelsaffär (som ju också är momsskyldig verksamhet). Detsamma gäller om köparen använder fastigheten i sin eventuella yrkesmässiga byggnadsverksamhet (jfr avsnitt 11.3). I fallen när köparen använder fastigheten för drivande av livsmedelsaffär eller i en yrkesmässig byggnadsverksamhet är det alltså inte fråga om att han frivilligt inträder i momssystemet, utan fastighetsförvärvet sker då till verksamheter som är obligatoriskt momsskyldiga.[697] Intyg som ovan sagts är fastighetsägaren/säljaren enligt momslagen skyldig att utfärda på köparens begäran (se härvidlag nedan i detta avsnitt även om inbetalningskravet fr.o.m. 1/7 1993).[698]

I sammanhanget skall också sägas något om vad som gäller när en kommun som förhyrt fastighet för vilken frivilligt inträde medgivits köper fastigheten i fråga från fastighetsägaren. Trots att kommunerna har en generell avdragsrätt (jfr avsnitt 6.3.2.2) kan de endast utnyttja intygsmomsen med anledning av fastighetsköpet i den mån kommunen använder fastigheten i en av kommunen bedriven momspliktig verksamhet. Bestämmelsen i fråga om rätt till avdrag för intygsmomsen[699] är nämligen en särbestämmelse (lex specialis) och uttrycker klart att avdragsrätt avseende intygsmomsen hos köparen förutsätter att denne använder fastigheten i verksamhet som medför momsskyldighet. Om kommunen således använder den förvärvade fastigheten i t.ex. utbildningsverksamhet (som är momsfri – jfr avsnitt 6.2.7) får kommunen inte göra avdrag för den moms som säljaren av fastigheten återfört till beskattning enligt till kommunen utfärdat intyg.

Återföring av moms enligt vad ovan sagts skall ske i momsdeklarationen

---

[694] Jfr 9 kap 7 § NML och Prop 1993/94:99 sid 294.
[695] Jfr avsnitten 7.1.3 och 8 i RSV Im 1986:3.
[696] Jfr sista stycket första meningen av anvisningarna till 17 § ML.
[697] Jfr sista stycket andra meningen av anvisningarna till 17 § ML.
[698] Jfr 16 § femte stycket ML.
[699] Jfr sista stycket av anvisningarna till 17 § ML.

för den redovisningsperiod under vilken uthyrningen eller upplåtelsen upphörde eller fastigheten såldes. Notera att om fastighetsägare som avyttrat fastighet för vilken frivilligt inträde medgivits fortsätter uthyrningen eller upplåtelseverksamheten efter försäljningen (efter kontraktsdatum) skall han vara momsskyldig härför till dess han frånträder fastigheten.[700]

Under Offentlig verksamhet under SOU 1993:75 i kapitel 14 framgår för övrigt att genom NML som införs den 1 juli 1994 stipuleras att återföring inte skall ske av gjorda momsavdrag, om verksamheten i de uthyrda lokalerna till följd av *lagändring* inte längre medför momsskyldighet eller rätt till återbetalning.[701] Se härvidlag även under Servicelägenhet/gruppbostad kontra stadigvarande bostad i avsnitt 6.2.6.

Vidareförsäljning av fastigheten

Den nye fastighetsägaren får alltså – på villkor som ovan redogjorts för – inom tre år från fastighetsköpet, i sin momsdeklaration göra avdrag som för ingående moms för den skatt som säljaren återfört enligt intyg. Säljs byggnad eller del därav vidare innan tre år förflutit från förvärvet, kan rätten till avdrag för intygsmomsen dock inte överföras till den nye förvärvaren,[702] utan denne får efter sitt eventuella frivilliga inträde i momssystemet (jfr avsnitt 6.2.2.1) endast lyfta moms avseende egna förvärv till fastigheten. När en köpare i sin tur vidareförsäljer fastigheten utan annat tillägg till eller ändring i köpevillkoren än som gäller tiden för tillträde, betalning och, vid ändrade inteckningsförhållanden, sättet för betalning (s.k. transportköp), kan emellertid den slutgiltige förvärvaren (som frivilligt inträder i momssystemet för upplåtelse av fastigheten) få dra av intygsmomsen, under förutsättning att lagfart söks på samtliga köp inom tre månader räknat från det första köpet.[703]

Försäljning under konkurs av fastighet med frivilligt inträde

Beträffande försäljning av fastighet – för vilken frivilligt inträde i momssystemet beviljats – under konkurs har skatterättsnämnden i förhandsbesked[704] uttalat, att det är konkursboet och inte konkursgäldenären som är skattskyldigt och redovisningsskyldigt för återföring av tidigare avdragen ingående moms. Beskedet överklagades, men regeringsrätten har i en dom den 26 oktober 1993[705] fastställt skatterättsnämndens förhandsbesked.

> Värt att notera i detta sammanhang är att ett konkursbo inte anses självständigt kunna registrera sig till moms enligt reglerna om frivilligt inträde. En registrering av konkursboet förutsätter att konkursgäldenären hade inträtt frivilligt i momssystemet för fastighetsupplåtelse. Om så inte var fallet skall ej heller konkursboet registreras, eftersom det endast är fastighetsägaren som har möjlighet att frivilligt inträda i momssystemet (jfr avsnitt 6.2.2.1). Fastighetsägare är

[700] Jfr elfte stycket punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML.
[701] Jfr Prop 1993/94:99 sid 251.
[702] Jfr avsnitt 8 i RSV Im 1986:3.
[703] Jfr avsnitt 12 i RSV Im 1986:3.
[704] Ej publicerat SRN-avgörande (förhandsbesked) den 31 augusti 1992.
[705] Jfr RR-dom mål nr 4825–1992.

trots konkurssituationen fortfarande konkursgäldenären, inte konkursboet. Konkursboet kan alltså endast bli momsskyldigt om konkursgäldenären/fastighetsägaren var momsskyldig, vilket överensstämmer med vad som sägs i avsnitt 12.2.

Detta resonemang skulle kunna anses tala för att det är konkursgäldenären (=fastighetsägaren) som omfattas av en eventuell återföringsskyldighet. Dessutom synes skattskyldigheten enligt lagtexten[706] åligga *fastighetsägaren* när fastighet försäljs, och det är ju konkursgäldenären som är fastighetsägare även om försäljningen ombesörjs av konkursboet (konkursförvaltaren). Emellertid har alltså regeringsrätten stannat för att återföringsskyldigheten åvilar konkursboet. Jag anser dock att en ny prövning av frågan vore att välkomna och ger därför min syn på problemet.

I lagtexten uttrycks att återföring på grund av fastighetsförsäljningen skall ske "även när *fastighetsägaren* tar uthyrd eller upplåten fastighet eller del därav i anspråk för användning i verksamhet som ej medför skattskyldighet samt när uthyrd eller upplåten fastighet säljs".[707] Detta talar enligt min mening för att det är fastighetsägaren som är återföringsskyldig/skattskyldig, vilket beläggs av att det i lagtexten anges att det är den som är frivilligt skattskyldig – dvs. fastighetsägaren (jfr avsnitt 6.2.2.1 och vad här ovan sagts) – som åläggs att vid en försäljning av fastigheten på köparens begäran därom utfärda intyg om den på grund av försäljningen återförda momsen.[708] Vidare kopplas köparens avdragsrätt – efter det egna frivilliga inträdet i momssystemet – för återförd moms till just ett sålunda utfärdat intyg, dvs. till ett intyg utfärdat av fastighetsägaren/konkursgäldenären.[709] Det är orimligt att konkursboet skall anses som återföringsskyldigt, när köparen därmed skulle vara betagen rätten att göra avdrag för intygsmomsen.

Att fastighetsägaren/konkursgäldenären är återföringsskyldig/skattskyldig gäller vidare som lex specialis i förhållande till bestämmelsen om att konkursboet blir skattskyldigt när den momsskyldige försätts i konkurs (jfr avsnitt 12.2). Trots konkursen är det fortfarande konkursgäldenären/den momsskyldige som är fastighetsägare och sålunda återföringsskyldig för fastighetsförsäljningen under konkurs. Regeringsrätten går i det aktuella avgörandet runt detta problem när man hänvisar till skatterättsnämndens avgörande och uttalar att redovisningsskyldigheten för återföringen inträder när affärshändelsen, dvs. fastighetsförsäljningen, äger rum och vid den tidpunkten är konkursboet skattskyldigt. Ett sådant resonemang bygger dessutom på ett argumenterande a fortiori. Dvs., redovisningsskyldigheten skulle anses "föda" en skattskyldighet, och inte tvärtom. Annorlunda uttryckt: om man såg redovisningsskyldigheten som det större, skulle den enligt de rättstillämpande instansernas resonemang innefatta skattskyldigheten som det mindre. Argumentum a fortiori har samma funktion och natur som laganalogi, dvs. utgör egentligen ett analogislut.[710] Inom skatterätten gäller enligt den s.k. legalitetsprincipen i grundlagen[711] ett förbud mot tillämpning av laganalogi (principen brukar uttryckas: nullum tributumj

[706] Jfr 15 § sjätte stycket ML.
[707] Jfr 15 § sjätte stycket ML.
[708] Jfr 16 § femte stycket ML.
[709] Jfr sista stycket första meningen av anvisningarna till 17 § ML.
[710] Jfr Peczenik (bok I) sid. 96 och Peczenik (bok II) sid. 254.
[711] Jfr 2 kap 10 § andra stycket RF.

sine lege, dvs. "ingen skatt utan lag"). Skattskyldighet kan med andra ord endast motiveras med tillämpning av lagtolkning. Gränsen mellan lagtolkning och laganalogi kan beskrivas som att med lagtolkning avses när man vid analysen av ett lagbud håller sig inom det språkligt sett naturliga tillämpningsområdet för lagbudet även i dess mest vidsträckta betydelse. Går man därutöver är det fråga om laganalogi. Fastighetsägare kan enligt min mening aldrig vara konkursboet, utan är vid fastighetsförsäljningen konkursgäldenären. Skatterättsnämndens och regeringsrättens resonemang bryter alltså enligt min mening mot legalitetsprincipen och en ny prövning där man kommer fram till att återföringsskyldigheten åligger konkursgäldenären vore därför att välkomna. På så vis skulle man komma ifrån problemet med att konkursbon ofta får sättas i konkurs när tillämpningen sker enligt skatterättsnämndens och regeringsrättens avgöranden. [I sammanhanget kan också nämnas att i NML som införs den 1 juli 1994 (jfr under SOU 1992:6 i kapitel 14) uttrycks att den återföringsskyldige är "en skattskyldig fastighetsägare",[712] vilket mot bakgrund av vad ovan sagts ytterligare styrker min inställning att den återföringsskyldige är fastighetsägaren/konkursgäldenären, inte konkursboet. NML innebär inte någon ändring av rättsläget i förevarande hänseende enligt Lagrådet och frågan om konkursgäldenären eller konkursboet skall vara återföringsskyldigt anges bli föremål för fortsatta överväganden.][713]

Eftersom regeringsrätten lägger återföringsskyldigheten på konkursboet, kan som nämnts fastighetsförsäljningen medföra att konkursboet skulle kunna försättas i konkurs vid utebliven betalning av återföringsmomsen till staten. RSV har i en skrivelse[714] uttalat att skattemyndigheten skall lämna återföringsmomskravet till kronofogdemyndigheten för indrivning. Myndigheterna får samråda i ärendet och, om skäl finns för det, ingå ackord. Kronofogdemyndigheten kan alternativt avstå från aktiva indrivningsåtgärder om dessa ändå framstår som meningslösa. RSV uttalar vidare att det oftast i förevarande fall torde föreligga skäl att undvika ytterligare en ny konkurs och att samråd i så fall kan ske mellan konkursförvaltaren, skattemyndigheten och kronofogdemyndigheten.

RSV uttalar också att försättande av konkursboet i konkurs i förevarande fall inte torde vara nödvändigt för att skydda konkursförvaltaren från personligt ansvar enligt bestämmelsen om företrädaransvar i avsnitt 12.5. Han torde enligt RSV i stället ha möjlighet att avveckla konkursboet i samråd med massaborgenärerna och kronofogdemyndigheten.

Avdrag i säljarens inkomstdeklarationen för återförd moms

Om i andra fall än förevarande skattemyndigheten fattar beslut om att ett företag skall återbetala tidigare åtnjutet avdrag för ingående moms, kan företaget vid inkomsttaxeringen göra avdrag för belopp enligt beskattningsbeslutet även om en inbetalning till staten inte sker. Det kan då t.ex. vara fråga om att

[712] Jfr 9 kap 5 och 6 §§ NML.
[713] Jfr Prop 1993/94:99 sid 294.
[714] Jfr RSVs skrivelse Dnr 24711–93/707.

företaget först gjorde avdrag i momsdeklarationen för ingående moms avseende inköp av en personbil i strid mot avdragsförbudet i avsnitt 10.2 (jfr även avsnitt 7.4) och att skattemyndigheten efter utredning belutat om att återbetalning skall ske. För återföring av åtnjutet momsavdrag i fall av frivilligt inträde finns däremot en specialbestämmelse som säger att återfört belopp får tas upp av fastighetsägaren som en driftkostnad i inkomsttaxeringen endast i den mån det har betalats av staten (jfr även avsnitt 15.2.1).[715]

Särskilt om intyg avseende återförd moms

Om säljaren utfärdar intyg om återförd moms får köparen enligt vad ovan sagts inom tre år från fastighetsköpet göra avdrag för motsvarande belopp som för ingående moms – förutsatt att köparen frivilligt inträder i momssystemet och blir momsskyldig för uthyrning av lokaler i minst samma omfattning som var fallet med säljaren av fastigheten. Om köparen hyr ut till momsskyldiga hyresgäster i mindre omfattning än vad säljaren gjorde, får köparen efter inträdet i momssystemet endast lyfta av säljaren återförd moms enligt intyget i proportion till i vilken omfattning köparen själv skall omfattas av momsskyldighet för uthyrning.

Det har hävdats att köparen skall medges avdrag för i intyget upptagen skatt även i det fall betalning av den återförda skatten inte sker, t.ex. på grund av säljarens konkurs. Detta har föranlett tillägg i lagtexten den 1 juli 1993. Departementschefen uttalade i samband härmed att nämnda inställning får till följd att staten i vissa fall kan tvingas återbetala moms två gånger avseende samma förvärv, och att detta inte är tillfredsställande och materiellt helt oriktigt. Därför föreslog departementschefen att lagen skulle kompletteras så att intyg om belopp som återförts på grund av fastighetsförsäljning får utfärdas först när skatten återförts och dessutom inbetalats till staten.[716] Momslagen ändrades i enlighet härmed den 1 juli 1993.[717] Således gäller numera att säljaren inte kan utfärda intyg om återförd moms om han inte också faktiskt inbetalat beloppet till staten. Skulle säljaren trots bristande inbetalning ändå utfärda intyget kan köparen inte göra avdrag för beloppet i fråga om han inte förvissar sig om att säljaren också inbetalat beloppet till staten. Lagtexten är alltså avfattad så att köparen har avdragsrätt först när hela det återförda beloppet enligt intyget inbetalats av säljaren till staten. Det "nya" inbetalningskravet gäller även i det fallet fastighet som omfattas av beslut om frivilligt inträde förvärvas av någon som inte skall fortsätta med uthyrning, utan använda den i annan verksamhet som medför momsskyldighet, exempelvis yrkesmässig byggnadsverksamhet (jfr avsnitt 11.3).

Enligt en övergångsbestämmelse till den nya lagtexten den 1 juli 1993 gäller för övrigt gamla regler för fastighetsöverlåtelse som ägt rum före den 1 juli 1993.

---

[715] Jfr 73 § tredje stycket ML.

[716] Jfr Prop 1992/93:190 sid. 18 och 19.

[717] Jfr SFS 1993:642; 16 § femte stycket ML och nionde stycket av anvisningarna till 17 § ML.

Återföring av momsavdrag vid enmansredovisning

Av avsnitt 6.2.2.1 framgår att enmansredovisning endast undantagsvis tillåts numera av skattemyndigheterna för uthyrning av rörelselokal. Skulle så ändå ske kan endast den delägare till fastigheten som registrerats till moms för uthyrningen sökas av skattemyndigheten för återföringsmoms vid exempelvis en försäljning av fastigheten inom någon av ovan angivna tidsfrister (tre resp. sex år). Detta framgår av avsnitt 6.3.2.1, vari sägs att den av delägarna som registreras ensam anses som skattskyldig. Skulle t.ex. delägare A registreras och delägare B inom någon av tidsfristerna ovan säljer sin andel i fastigheten, är det endast A som blir återföringsskyldig och kan sökas av skattemyndigheten för den sålunda uppkomna momsskulden. För A återstår då att civilrättsligt söka B för den återföringsmoms som A tvingas betala till staten till följd av Bs försäljning av sin andel i fastigheten.

Återföring av momsavdrag i andra sammanhang

Det är endast i fall av frivilligt inträde som återföring av gjorda momsavdrag kan förekomma – förutom vid vissa fall av varuexport (jfr avsnitt 9.2). Detta belades i kammarrättsavgöranden den 22 november 1989.[718] Det var frågan om att ett bolag förvärvade en fastighet för att hyra ut den i en momsskyldig stugbyverksamhet. Bolaget drev uthyrningsverksamheten endast under drygt ett år och hade övervägande moms att återfå från staten under denna period. Allmänna ombudet lyckades inte hävda att yrkesmässighet saknades med verksamheten och ej heller beaktade Kammarrätten att allmänna ombudet hänvisade till regler om återföring av moms i vissa fall beträffande uthyrd rörelsefastighet för vilken frivilligt inträde i momssystemet medgivits. Det är alltså inte någon framkomlig väg för staten att alternativt åberopa reglerna om återföring när man inte kan angripa avdragsrätt för ingående moms genom att ifrågasätta yrkesmässigheten. Stugbyuthyrning är momspliktig enligt obligatoriska regler (jfr avsnitt 6.2.2.3), varför reglerna om återföring som kan aktualiseras när frivillig momsskyldighet (jfr avsnitt 6.2.2.1) beviljats inte ansågs tillämpliga.

Beträffande återföring av gjorda momsavdrag i samband med export av vissa varor, se särskilt avsnitt 9.2.

6.5.4 *Frivilligt inträde*

Som nämnts (se under Inledning) är det för den företagare som konkurrerar på en marknad med moms typiskt sett en nackdel att stå utanför momssystemet; till skillnad från konkurrenterna kan vederbörande inte övervältra momsutgifterna på kunden. Ehuru den genomförda basbreddningen får antas ha eliminerat de flesta områden där en ovälkommen konkurrenssnedvridning kan tänkas uppkomma, förtjänar ändå möjligheterna till frivilligt inträde i

[718] Jfr Kammarrättens i Stockholm domar den 22 november 1989, mål nr 3381–3382–1988.

momssystemet att kommenteras. I nuvarande system saknas i princip möjligheter att frivilligt inträda i momssystemet. På fastighetsområdet finns dock, som framgått ovan (avsnitt 6.5.3), det gamla systemet, med möjlighet att ansöka hos skattemyndigheten om frivillig registrering till moms för uthyrning av fastighet, kvar.[719]

I det gamla momssystemet (före 1/1 1991) förekom att främst speditörer beviljades frivilligt inträde i momssystemet genom regeringsbeslut. Genom att beviljas inträde i momssystemet kunde s.k. kumulativa effekter undvikas. Det ansågs alltså önskvärt att skattskyldigheten på detta vis breddades i vissa fall. På motsvarande sätt kunde skattskyldigheten inskränkas. Bestämmelserna i fråga ansågs emellertid "inte förenliga med de begränsningar i möjligheterna att delegera normgivningsmakt som anges i regeringsformen".[720] Därför upphörde den 1 januari 1991 möjligheten att genom regeringsbeslut utöka eller inskränka momsskyldigheten, varvid även de beslut som tidigare fattats upphörde att gälla. Regeringsbeslut om utvidgning av momsskyldigheten på det statliga området upphörde emellertid att gälla först den 1 juli 1991, vilket hade att göra med att övergången till det nya momssystemet måste anpassas till budgetåret för statlig verksamhet (jfr avsnitt 6.3.2.2).[721]

Riksdagens skatteutskott avstyrkte under våren 1991 ett flertal motioner vari framställdes yrkanden om undantag och lättnader på momsområdet, bl.a. beträffande ideella föreningar, turistnäringen och gallerier. Utskottet förordade emellertid att riksdagen skulle vidta åtgärder beträffande försäkringsbolagens (jfr avsnitt 6.2.4), de s.k. vattenförbundens och Sjöräddningssällskapets situationer i det nya momssystemet.[722]

Riksdagen kan hittills sägas ha hörsammat propåerna dels på turistområdet genom införandet den 1 januari 1992 av en reducerad momssats bl.a. på resor och hotellövernattningar (jfr kapitel 13), dels genom att samtidigt därmed införa en teknisk skattskyldighet för fartyg avsedda för Sjöräddningssällskapets verksamhet (jfr avsnitten 6.2.8 och 6.5.2). Den 1 juli 1993 gick man vidare och införde en "tredje momssats" (jfr kapitel 13), och undantog dessutom från momsplikt medicinskt betingad fotvård (jfr avsnitt 6.2.6), skepp och luftfartyg i yrkesmässig trafik (jfr avsnitt 6.2.8) och tillhandahållande av lokal och verksamhetstillbehör för sport- och idrottsutövning (jfr avsnitt 6.2.2.6). Vidare utvidgades momsplikten den 1 juli 1993 genom att bl.a. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel momsbelades (jfr avsnitt 6.2.2.4). I avsnitt 6.2.5 framgår att den "tredje momssatsen" (12 %) från och med den 1 mars 1994 gäller även för brevbefordran. I övrigt kan kanske ytterligare åtgärder förväntas, men "särregleringar" kommer – mot bakgrund av vad ovan sagts – då inte att ske genom regeringsbeslut utan som nu beskrivits genom lagstiftning.

---

[719] Jfr 2 § tredje stycket ML.
[720] Jfr Prop 1989/90:111 sid 136.
[721] Jfr Punkt 3 övergångsbestämmelserna till SFS 1990:576.
[722] Jfr 1990/91:SkU18 sid 1.

Beträffande speditörernas nuvarande situation i momssystemet, se avsnitt 9.3.

Beträffande utredningar om förändringar på momsområdet som kan bli lag i en framtid, se kapitel 14 och då särskilt under SOU 1992:121 och SOU 1993:75. SOU 1992:6 har för övrigt, som nämnts, redan tagits som lag (NML) och den träder i kraft den 1 juli 1994.

7. Avdragsförbuden

7.1 Allmänt

Som nämnts (jfr avsnitt 2.1) följer med skattskyldigheten till moms en rätt att i princip göra avdrag för ingående moms avseende samtliga förvärv för verksamheten. I avsnitt 6.3.4.1 har redogjorts för begränsningar i avdragsrätten som kan följa av att verksamheten delvis är momsfri, s.k. blandad verksamhet. I annat fall kan i princip inte "skäras" i avdragsrätten för ingående moms, förutsatt att förvärvet som skall bedömas är avsett att användas i verksamheten. Emellertid redogörs i avsnitten 7.2–7.4 för situationer där avdragsförbud råder, dvs. trots att skattskyldighet föreligger har den skattskyldige ändå inte någon avdragsrätt för ingående moms avseende vissa förvärv till verksamheten. Dessa s.k. avdragsförbud har nämnts i avsnitt 2.3 och nu följer en närmare redogörelse. Beträffande begränsning av avdragsrätten för fiktiv moms vid förvärv av ädelmetaller, se avsnitt 2.2.

7.2 Stadigvarande bostad

Avdragsrätt föreligger inte för ingående moms som belöper på stadigvarande bostad.[723]

Notera att avdragsförbudet träffar vad som kan betecknas som stadigvarande bostad. Avgörande är alltså inte att en byggnad eller lokalyta stadigvarande används som bostad. Något vägledande avgörande i praxis finns inte och förarbetena utvecklar inte heller begreppet, men skattemyndigheterna har

[723] Jfr 18 § första stycket 1) ML.

hittills betonat att avdragsförbudet träffar ytor som har karaktären av stadigvarande bostad. Skattemyndigheternas tolkning innebär därmed att stadigvarande bostad anses vara ett vidare begrepp som innefattar även vad som stadigvarande används som bostad.

> Det sagda innebär att det inte råder någon direkt överensstämmelse mellan inkomstskattens begrepp på området och momsens. Det går således inte att hävda avdragsrätt för ingående moms på den grunden att det är fråga om en näringsfastighet och inte en privatbostadsfastighet. Man måste gå vidare och bedöma huruvida det är fråga om stadigvarande bostad i momslagens mening.

Vid bedömningen av avdragsrätten är skattemyndigheternas inställning att en yta i ett hus, för att inte träffas av avdragsförbudet, skall vara klart avskild från ytor som har karaktären av stadigvarande bostad. Myndigheternas inställning är i korthet, att avdrag för ingående moms vid nybyggnation, renovering etc av ett rum som används i momsskyldig verksamhet, t.ex. som kontor, förutsätter att rummet är klart avskilt från rum i huset som utgör stadigvarande bostad, och att det inte ens i viss mån – exempelvis för fritidsboende viss del av året – används som bostad.

> Notera att rum i en hotellrörelse inte utgör bostad och sålunda inte heller träffas av avdragsförbudet (jfr avsnitt 6.2.2.3).

Antag att följande gäller beträffande Sveas bostad och verksamhetslokaler (jfr exemplet i kapitel 1). Svea äger ett hus med källare, två våningar och en vind. I källaren bedriver hon borstbinderiverksamheten, på första våningen bedriver hon utbildningen och hon använder året om den översta (andra) våningen för det egna boendet. Vinden får tjänstgöra som extra lagerutrymme för borstbinderiverksamheten under december (dvs. inför julhandeln) och vid andra tillfällen när "arbetstoppar" förekommer i borstbinderiet. För övrig tid under året används även vinden för boende. Svea använder även den första våningen för boende på somrarna, när utbildningen ligger nere.

Översta våningen kan Svea aldrig "lyfta" moms för när hon renoverar, utför reparationer o.d. där, eftersom denna del av huset utan tvekan utgör *stadigvarande bostad*. Gör hon däremot något åt källaren får hon göra momsavdrag, eftersom den inte har karaktären av stadigvarande bostad, utan utgör lokal i borstbinderiverksamheten. I det senare fallet blir alltså fråga om förvärv till en verksamhet som medför momsskyldighet.

Hur är det då med första våningen (utbildningslokalen) och vinden ("extralagret")? Första våningen används varje sommar för boende och vinden används också regelbundet som bostad. Därmed träffas såväl första våningen som vinden av avdragsförbudet.

För att ytterligare belysa avdragsrätten i nu berörda hänseende tänker vi oss att fasaden på Sveas hus är täckt av en träbeklädnad – även källaren, som till hälften sticker upp ovan jord täcks av träbeklädnaden. Om Svea målar om huset utvändigt, kommer hon att få fullt avdrag för ingående moms avseende den färg som går åt till källaren. Färg till första våningen, översta våningen och "vindsdelen" av fasaden får hon dock inget momsavdrag alls för.

Se särskilt i avsnitt 6.2.2.2 om undantag från avdragsförbudet beträffande bostad som ingår i jordbruksarrende.

Se särskilt i avsnitt 6.2.6 angående tillämpningen av avdragsförbudet för stadigvarande bostad i samband med kommuners förhyrning av servicelägenheter och gruppbostäder.

Avdragsförbudet gäller ingående moms som "belöper på" stadigvarande bostad. Ingående moms avseende t.ex. kostnader för att bygga en väg till en bostadsfastighet anses därmed inte avdragsgill. Avdragsförbudet anses nämligen av skattemyndigheterna inte enbart träffa själva fastigheten som är bebyggd med en bostadsbyggnad och byggnaden, utan även t.ex. vägar till fastigheten som fastighetsägaren eller andra bekostar. Om däremot byggnaden endast delvis utgör stadigvarande bostad och i övrigt kan anses utgöra t.ex. lokal i momsskyldig verksamhet, torde avdrag för ingående moms avseende kostnader för att bygga väg till fastigheten i fråga få göras i den mån avdrag medges för själva fastigheten. Detsamma gäller givetvis om fastigheten är bebyggd med såväl bostadsbyggnader som t.ex. kontors- eller lagerbyggnader (som används i momsskyldig verksamhet). Notera att vad nu sagts angående vad som "belöper på" stadigvarande bostad endast utgör en tolkning från skattemyndigheternas sida, vilken dock inte har prövats i högsta instans. Det torde enligt mitt förmenande få avgöras från fall till fall vad som utanför själva bostadsbyggnaden skall anses "belöpa på" stadigvarande bostad och sålunda omfattas av avdragsförbudet. Klart torde dock vara att härmed i vart fall får avses vad som finns inom fastighetsgränsen (vattenledningar till bostadsbyggnaden etc).

7.3 Representation och liknande ändamål

Avdragsrätt föreligger inte för ingående moms som belöper på utgifter för representation och liknande ändamål när avdrag inte heller medges vid inkomstbeskattningen.[724]

För avdrag skall representation och liknande ändamål ha ett omedelbart samband med verksamheten, såsom

1. då det är fråga om att *inleda* eller *bibehålla affärsförbindelser* och liknande eller
2. då utgifterna avser jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpning eller jämförliga händelser eller
3. då utgifterna är att hänföra till personalvård.[725]

Representationen kan alltså rikta sig antingen utåt mot den momsskyldiges affärsförbindelser och liknande (extern representation) eller också inåt mot företagets personal i form av bl.a. personalfester (intern representation). Ge-

[724] Jfr 18 § första stycket 3) ML.

[725] Jfr tredje stycket första meningen punkt 1 av anvisningarna till 20 § KL.

nom kravet på omedelbart samband mellan representationen och den verksamhet som bedrivs markeras bl.a. att avdragsrätten inte omfattar kostnader för sällskapsliv av personlig natur, personlig gästfrihet och liknande.[726]

> För att representation i samband med affärsförhandlingar skall anses ha ett omedelbart samband med verksamheten och därmed vara avdragsgill bör representationen ingå som ett naturligt led i förhandlingarna. Representationen bör uttrycka en sedvanlig gästfrihet exempelvis i form av värdskap vid inledande affärsförhandlingar, under förhandlingar eller som en avslutning på dessa. Försiktighet bör därför iakttas vid ofta återkommande representation mot en och samma person eller grupp av personer. Därvid kan nämligen föreligga ett sådant inslag av personlig gästfrihet som utesluter avdragsrätt. Vidare får anses gälla att om till en representationsmåltid även inbjudits anhöriga eller goda vänner till de av förhandlingarna berörda parterna, är kostnaden för dessa utomstående inte avdragsgill, eftersom det omedelbara sambandet mellan utgiften och verksamheten saknas (se dock vad nedan sägs om representation mot företrädare för utländskt företag).
>
> Representationen bör utövas på en ort, där någon av de förhandlande parterna driver verksamhet, eller – om goda representationsmöjligheter saknas på dessa orter – på en närbelägen ort med bättre representationsmöjligheter. Om representationen av andra skäl förläggs till annan ort bör avdrag medges endast om parternas verksamhetsorter är belägna på betydande avstånd från varandra och det framstår som naturligt att representationen förläggs till sådan annan ort.
>
> I de fall representation utomlands huvudsakligen är föranledd av ett särskilt engagemang på den utrikes orten (t.ex. varumässa) får dock där uppkomna representationskostnader anses avdragsgilla.[727]

Avdrag medges i det enskilda fallet med *skäligt belopp*, men aldrig för *spritdrycker* och *vi*n.[728] Öl går däremot bra.

Extern representation[729]

Till affärsförhandlingar bör räknas, förutom förhandlingar om köp eller försäljning, även andra förhandlingar i och för verksamheten, t.ex. förhandlingar med konsulter och experter av olika slag samt förhandlingar angående kollektivavtal och liknande.

> För att bedöma avdragsrätten bör det sakna betydelse om förhandlingarna vid ett visst tillfälle förs med företrädare för ett enda företag eller med en grupp av affärsförbindelser. Det bör också sakna betydelse för avdragsrätten om inledda förhandlingar resulterar i ett avtal eller om förhandlingarna blir resultatlösa.

Till affärsförhandlingar i detta sammanhang bör inte räknas förhandlingar med företag som är i intressegemenskap med det representerande företaget om förhandlingarna utgör ett led i företagens planeringsverksamhet e.d.. Till sådan verksamhet räknas bl.a. förhandlingar om budgetering, personalfrågor samt inköps- och försäljningspolitik. Sådan representation behandlas som intern representation (se nedan i detta avsnitt).

För att en jubileumskostnad skall vara avdragsgill bör den avse en mer

---

[726] Jfr avsnitt 2 i RSV Dt 1991:20.
[727] Jfr avsnitt 2 i RSV Dt 1991:20.
[728] Jfr andra stycket andra meningen punkt 1 av anvisningarna till 20 § KL.
[729] Jfr avsnitten under 3 i RSV Dt 1991:20.

betydande milstolpe i företagets verksamhet som 25-, 50-, 75- och 100-årsjubileum etc. Avdrag medges i regel inte för kostnad för tidigare jubileumsfest än 25-årsjubileum.

> I samband med jubileumsfestligheter bör avdrag medges för kostnader som avser företagets huvudsakliga affärsförbindelser, företagets anställda med makar (eller motsvarande) samt representanter för myndigheter och massmedia.

Kostnad för representation i samband med invigning av anläggning bör vara avdragsgill under förutsättning att det är fråga om en anläggning som med hänsyn till företagets storlek och omfattning är att anse som mera betydande.

Vid bedömning av avdragets storlek kan den prisram som RSV anger vara till viss ledning, se nedan i detta avsnitt.

I den mån det är fråga om förtäring av enklare slag i samband med demonstration eller visning bör avdrag för kostnaden medges.

> I de fall då demonstrationen eller visningen riktar sig mot en grupp av företag eller yrkesutövare, vilkas inställning till företagets produkter eller tjänster är av ekonomisk betydelse för företaget, medges avdrag med högst det belopp som ryms inom den prisram som RSV anger, se nedan i detta avsnitt.

Intern representation[730]

I begreppet personalvård ingår bl.a. personalfester och informationsmöten för anställda. Hit hör även representation gentemot de anställdas företrädare i samband med sammanträden enligt MBL. Avdragsrätt för sådana kostnader föreligger i princip oavsett omfattningen av den verksamhet som den skattskyldige bedriver och utan avseende på om representationen vänder sig till en större eller mindre krets. Det får dock inte vara fråga om sällskapsliv eller gästfrihet av personlig art.

> För att hela kostnaden skall anses vara avdragsgill bör representationen avse endast enkla former av traktering. Kostnaden bör i varje fall inte överstiga två tredjedelar av RSVs prisram (se nedan i detta avsnitt), dvs. för inkomståren 1991, 1992, 1993 och 1994 inte över 193 kronor exklusive moms per person. En billig eller utebliven representation vid ett tillfälle bör inte få utbytas mot representation vid ett annat tillfälle, där kostnaden överstigit prisramen. I företagets kostnader för personalfest inräknas bl.a. lokalhyra, kostnader för musikunderhållning, uppträdande o.d. samt normala resekostnader i direkt anslutning till festen. Personalfest bör inte förekomma oftare än vad som kan anses rimligt (normalt en till två gånger per år) för att kostnaden skall vara avdragsgill. Om anställdas familjemedlemmar eller pensionerade befattningshavare inbjuds att delta i personalfest, bör avdrag medges även för den andel av kostnaden som belöper på dessa personer. Mera påkostade personalfester torde i allmänhet ha ett sådant drag av personlig gästfrihet att detta utesluter eller reducerar avdragsrätten.

I de fall då representation utövas mot företrädare för företag som är i intressegemenskap med det representerande företaget och förhandlingarna utgör ett led i företagens planeringsverksamhet e.d. bör avdrag medges med högst ett belopp som motsvarar kostnaden för arbetsmåltid av enklare be-

[730] Jfr avsnitten under 4 i RSV Dt 1991:20.

skaffenhet. Detta bör gälla oavsett om representationen utövas mot företrädare för ett utländskt företag eller inte.

> Intressegemenskap anses råda mellan företag som är moderföretag och dotterföretag enligt aktiebolagslagen, lagen om ekonomiska föreningar eller årsredovisningslagen, eller företag som står under i huvudsak gemensam ledning.

Som avdragsgill representationskostnad bör inte räknas kostnad för måltider i samband med styrelsesammanträde, revision, bolagsstämma eller föreningsstämma. Om kostnaden uteslutande avser en ren arbetsmåltid av enklare beskaffenhet kan dock avdrag medges.

RSVs prisram[731]

För *representation utanför hemmet* i form av lunch, middag eller supé som utövas under kalenderåren 1991, 1992, 1993 och 1994 medges avdrag med *högst 290 kronor* (exklusive moms) per person, enligt RSVs rekommendationer. Beloppet avser kostnad inklusive serveringsavgift.[732] I denna prisram ingår förutom vad nu sagts även entréavgift till restaurang och liknande kostnader. I den mån besök av teater eller sport- och idrottsevenemang o.d. har förekommit i anslutning till en representationsmåltid bör även kostnader härför inrymmas i prisramen. Endast om särskilda skäl föreligger medges avdrag utöver prisramen. Prisramen skall tillämpas vid varje representationstillfälle för sig. En billig representation vid ett tillfälle får sålunda inte kvittas mot representation vid annat tillfälle, där kostnaden överstigit prisramen. Prisramen är inte avsedd att täcka kostnader för resor i anslutning till representationen.

> I de fall representationen utövas mot i utlandet bosatt person för ett utomnordiskt företag bör representationskostnader avseende anhöriga till denne behandlas på samma sätt som för de av förhandlingarna direkt berörda personerna.

Lyxbetonad representation, för vilken alltså avdrag inte medges, kan anses vara t.ex. semesterresor, särskilt arrangerade jaktutflykter eller fiskeresor och specialarrangerad underhållning samt hållande av lustjakter och lantställen för representationsändamål. Även villor och andra byggnader som helt eller huvudsakligen är avsedda för representationsändamål bör räknas till denna kategori. Undantag kan dock göras, och sålunda avdrag medges, för byggnader på orter där bostadsfrågan för besökande affärsförbindelser annars inte kan ordnas på tillfredsställande sätt.

Gåvor i form av representation[733]

Med reklamgåvor, för vilka avdrag kan vara aktuellt, avses artiklar av förhållandevis obetydligt värde, som antingen har direkt anknytning till givarens sortiment eller tillverkning eller utgörs av enklare presentartiklar såsom almanackor och pennknivar. För att det skall vara fråga om avdragsgill reklamgåva

---

[731] Jfr avsnitt 5.1 i RSV Dt 1991:20.
[732] Jfr RSV Dt 1990:12, RSV Dt 1991:21, RSV Dt 1992:19 och RSV Dt 1993:20.
[733] Jfr avsnitten under 6 i RSV Dt 1991:20.

bör gåvan lämnas till ett större antal personer och sakna inslag av personlig karaktär. Gåva av detta slag är ofta försedd med det givande företagets namn, firmamärke e.d.

Som exempel på representationsgåvor som har ett omedelbart samband med verksamheten kan nämnas att ett leverantörsföretag uppvaktar kundföretag med en blomsteruppsats eller bokgåva i anledning av att kundföretaget öppnar en ny filial eller firar ett jubileum. Ett annat exempel är då ett företag i stället för restaurangbesök i samband med affärsuppgörelse överlämnar en chokladkartong, en fruktkorg eller liknande.

> Avdrag bör inte medges med belopp utöver RSVs prisram (se ovan). För gåvor till utomnordiska affärsförbindelser bör dock avdrag medges efter något frikostigare grunder.
>
> Avdrag för representationsgåva till affärsförbindelser vid helger eller personliga högtidsdagar bör inte medges. Detsamma gäller för kostnad avseende kransar eller blommor i samband med dödsfall. Här är inslaget av personlig generositet alltför stort för att avdrag skall kunna medges utan vidare.

Gåvor till anställda[734]

Kostnad för julgåva, jubileumsgåva och minnesgåva, med karaktär av personalkostnad, är avdragsgill för arbetsgivaren och dessutom, under vissa förutsättningar, skattefri för mottagaren. Avdrag medges för arbetsgivaren om gåvan har karaktären av personalkostnad, men skattefrihet för den anställde förutsätter att gåvan inte utgör pengar eller andra kontanta medel och att dess värde inte överstiger visst gränsbelopp.[735] En julgåva är skattefri för den anställde om värdet inte överstiger 300 kronor inklusive moms, och motsvarande gäller en jubileumsgåva vars värde inte överstiger 900 kronor inklusive moms. En minnesgåvas värde får inte överstiga 6 000 kronor inklusive moms och inte ges vid mer än ett tillfälle utöver vid anställningens upphörande för att den skall vara skattefri hos den anställde.[736]

Med minnesgåva avses gåva av minneskaraktär som lämnas till anställd vid särskild högtidsdag (t.ex. den anställdes 50-årsdag), efter längre tids anställning (25 år eller mera) eller när anställningen upphör. För att kunna hänföras till avdragsgill personalkostnad krävs vidare att julgåvan och jubileumsgåvan är av mindre värde och att värdet av minnesgåvan inte överstiger 6 000 kronor inklusive moms. Beträffande minnesgåvor sammanfaller alltså gränsvärdet (6 000 kronor) för skattefrihet hos den anställde med gränsvärdet för rätt till avdrag för ingående moms och avdrag vid inkomsttaxeringen för företaget/arbetsgivaren. När det gäller julgåvor och jubileumsgåvor sägs att avdragsgill personalkostnad föreligger om det är fråga om gåvor av mindre värde, dock sägs ingenting i rekommendationerna från RSV[737] om att det i likhet med minnesgåva skulle vara samma gränsvärde som för skattefrihet hos

---

[734] Jfr avsnitt 6.4 i RSV Dt 1991:20.
[735] Jfr avsnitt 3.5 i RSV Dt 1992:23.
[736] Jfr avsnitten 3.5.1–3.5.3 i RSV Dt 1992:23.
[737] Jfr avsnitt 6.4 i RSV Dt 1991:20.

den anställde. Således torde gälla att arbetsgivaren/företaget får göra avdrag vid inkomsttaxeringen och momsredovisningen för förvärvet av t.ex. en jubileumsgåva med ett så pass lågt inköpspris som 1 000 kronor, men att den anställde då inkomstbeskattas för gåvan. Till avdragsgilla personalkostnader bör också hänföras blommor och krans vid anställds död.

Se beträffande: personalrabatter, avsnitt 6.4.3; personalserveringar, avsnitt 6.4.3.1; personalstiftelser, avsnitt 8.3.

Fri sjuk- och hälsovård etc till anställda

Om arbetsgivaren/företaget som ett led i sin personalvård upphandlar sjukvård, tandvård och hälsovård kan sådant vara icke avdragsgillt för företaget vid inkomsttaxeringen. Emellertid är det då inte fråga om sådan representation eller liknande som avdragsförbudet i momslagen är kopplat till.[738] Dock gäller ju att den som tillhandahåller sjukvård eller tandvård inte skall debitera moms (jfr avsnitt 6.2.6), varför något problem ändå inte uppkommer i momssammanhang. Däremot kanske företaget upphandlar tid på gym eller liknande för sina anställda. Ett gym skall i vart fall för träningspass ledda av instruktör debitera moms (se dock i avsnitt 6.2.2.6 ang. RSVs på senare tid "interna" uttalande i motsatt riktning – här antar vi dock för exemplets skull att moms skall debiteras). För förvärv av sådan tjänst kan företaget/arbetsgivaren göra avdrag för ingående moms som för en personalkostnad. Detta förutsätter givetvis att de anställda i omedelbart samband med anställningen utnyttjar denna möjlighet att erhålla "personalvård". Så torde exempelvis vara fallet om de anställda får en viss tid på gymet en eller ett par gånger i veckan som arbetsgivaren betalar för. Om arbetsgivaren/företaget däremot förvärvar årskort på gymet till sina anställda som de sedan fritt får disponera, saknas enligt min mening omedelbart samband mellan personalvården och arbetsgivarens verksamhet, varför denne i sådant fall inte har avdragsrätt för debiterad ingående moms i årskortet vid momsredovisningen och ej heller för kostnaden vid inkomsttaxeringen. För den anställde gäller att det under vissa förutsättningar (som jag inte går närmare in på) föreligger skattefrihet för möjligheter till enklare motion och annan friskvård.[739]

7.4 Personbilar

Avdragsrätt föreligger inte för ingående moms som belöper på anskaffning av personbil eller motorcykel för annan verksamhet än sådan som avser yrkesmässig personbefordran, återförsäljning eller uthyrning.[740]

---

[738] Jfr *fjärde stycket* punkt 1 av anvisningarna till 20 § KL som behandlar begränsningen av avdragsrätten vid inkomstbeskattningen för hälso- och sjukvård samt företagshälsovård. 18 § första stycket 3 ML (det momsmässiga avdragsförbudet) hänvisar i stället till *tredje stycket* nämnda lagrum i KL.

[739] Jfr Prop 1989/90:110 sid. 318.

[740] Jfr 18 § första stycket 2) ML.

Svea har en syster, Elsa, som bedriver bageriverksamhet. Elsa bedriver givetvis bageriet med vinstsyfte och har alltså också en verksamhet som medför momsskyldighet. Elsa har som brödbil införskaffat en combi, som inte är lastbilsregistrerad utan går som personbil. På grund av avdragsförbudet får hon inte "lyfta" moms för förvärvet av bilen, eftersom hon inte bedriver yrkesmässig personbefordran, återförsäljning eller uthyrning av personbilar. Däremot skulle hon, enligt vad som sägs i avsnitt 6.3.4, ändå bli momsskyldig vid en försäljning av densamma. Detta eftersom det skulle vara fråga om en omsättning av en momspliktig vara "i" en yrkesmässig verksamhet. Dock uttalas i momslagen att en skattskyldigs försäljning av personbil (eller motorcykel) anses som yrkesmässig endast om rätt till avdrag för ingående moms som hänför sig till den skattskyldiges förvärv av fordonet har förelegat (jfr avsnitt 10.3).[741] Eftersom Elsa inte fick "lyfta" moms vid förvärvet, blir försäljningen av bilen inte yrkesmässig enligt detta särskilda undantag, och därmed uppkommer inte någon momsskyldighet. Elsa momsbeskattas alltså inte för försäljningen av brödbilen.

Innan Elsa köper in en brödbil till verksamheten kan hon kontrollera med länsstyrelsens bilregister om modellen i fråga är lastbilsregistrerad eller personbilsregistrerad. Om svaret blir "personbil" föreligger alltså inte avdragsrätt för ingående moms. Blir svaret "lastbil" måste hon emellertid ställa följande frågor. Har bilen skåpkarosseri? Ett nekande svar innebär att Elsa får lyfta momsen vid förvärvet. Blir svaret jakande skall hon efterfråga lastbilens totalvikt. Är totalvikten högst 3 500 kilogram räknas lastbilen som personbil i momssammanhang och momsavdrag medges sålunda inte vid förvärvet. Är totalvikten däremot 3 501 kilogram eller högre går det alldeles utmärkt att göra momsavdrag (jfr avsnitt 10.1).

> Elsa kan emellertid leasa en personbil som brödbil. Då får hon göra avdrag med 50 % av den ingående momsen i hyran, förutsatt att bilen används mer än 300 mil/år i verksamheten (jfr avsnitt 10.2).
>
> Oavsett om Elsa köper en personbil eller hyr in den i verksamheten kan hon göra avdrag för all ingående moms avseende driftkostnaderna, drivmedel etc, och detta utan att ens någon uppdelning på privat körning och körning i verksamheten behöver ske. En sådan uppdelning måste emellertid ske om hon förvärvar en lastbil (jfr avsnitt 10.2).

Beträffande ambulanser som är personbilar, se avsnitt 6.2.6. Se särskilt angående bilar överhuvudtaget i kapitel 10. Se under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.3.3, varav framgår att momsbeskattning enligt NML kan aktualiseras för försäljning av en personbil som förvärvats utan momsavdrag, om den under innehavstiden genomgått värdehöjande reparationer etc för vilka avdragsrätt förelegat.

[741] Jfr sjunde stycket punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML.

8. Olika företagsformer

8.1 Allmänt

När det gäller moms spelar valet av företagsform (enskild firma, aktiebolag, handelsbolag, kommanditbolag, ekonomisk förening etc) sällan någon roll (se dock nedan i detta avsnitt). Detta främst beroende på att verksamhetsbegreppet tillämpas i princip lika för såväl fysiska som juridiska personer.

> Som nämnts (jfr avsnitt 1.1.2) är det avgörande för antalet verksamheter – och därmed (i varje fall teoretiskt sett) antalet momsregistreringar (jfr avsnitt 4.1) för ett subjekt – huruvida verksamheterna har en "naturlig anknytning" (jfr avsnitt 1.1.2) till varandra eller ej. Huruvida en förvärvskälla i en verksamhet är passiv eller aktiv inkomstskattemässigt saknar (för tiden före den 1 januari 1994 när dessa begrepp var aktuella) alltså härvidlag principiell betydelse momsmässigt (se dock nedan angående vissa praktiska aspekter vid denna bedömning).

I avsnitt 6.2.6 framgår uttryckligen att momsfrihet föreligger för legitimerade personers verksamheter (exempelvis sjukvård) oavsett om den bedrivs under enskild firma (dvs. personligen) eller t.ex. i aktiebolagsform. Alltså, ett exempel på att valet av företagsform sällan har någon betydelse ur momssynpunkt.

Den viktigaste skillnaden mellan olika företagsformer är emellertid att juridiska personer (utom dödsbon), till skillnad från fysiska personer, blir momsskyldiga "från första kronan" och oavsett huruvida vinstsyfte föreligger eller ej, eftersom exempelvis ett aktiebolag eller ett handelsbolag aldrig kan ha inkomst av annat än näringsverksamhet (jfr avsnitt 6.3.1).

> Beträffande de juridiska personerna bör för övrigt särskilt uppmärksammas att någon delägarbeskattning inte sker momsmässigt av handelsbolag (och kommanditbolag), eftersom handelsbolaget – till skillnad från vad som är fallet inkomstskattemässigt – fullt ut erkänns som juridisk person i momssammanhang (jfr även avsnitt 6.3.1).

En fysisk person ("enskild firma") måste alltså – till skillnad från vad som

ovan sägs beträffande juridiska personer – driva verksamheten med bl.a. vinstsyfte för att yrkesmässighet och därmed momsskyldighet skall anses föreligga. Härvidlag kan i praktiken den inkomstskattemässiga bedömning, som var relevant för tiden före den 1 januari 1994 (jfr avsnitt 1.1.2), av huruvida en förvärvskälla skulle anses vara aktiv eller passiv ha betydelse (och vara till ledning vid den momsmässiga bedömningen, av huruvida yrkesmässig verksamhet föreligger, även efter den 1 januari 1994), vilket jag redogör för här nedan.

Normalt sett krävs för att aktiv näringsverksamhet skall anses föreligga, att den skattskyldige skall ha ägnat sysslorna i verksamheten minst en tredjedel av den tid som åtgår för en vanlig anställning på heltid.[742] En passiv förvärvskälla utgör en särskild förvärvskälla.[743] Om en verksamhet utgör passiv förvärvskälla och går med underskott, utgör den en särskild förvärvskälla så länge den alltjämt visar underskott.[744]

En hobbybetonad verksamhet beskattas i inkomstslaget tjänst och yrkesmässighet föreligger således inte momsmässigt (jfr avsnitten 6.3.1 och 6.3.2.1). Om naturlig anknytning till annan verksamhet som bedrivs av den fysiska personen och som uppfyller rekvisiten för yrkesmässighet (jfr avsnitt 6.3.1) saknas, kan hobbyverksamheten inte momsbeskattas och sålunda inte heller berättiga till avdrag för ingående moms. Det förhållandet torde i praktiken bestå så länge förvärvskällan/verksamheten visar underskott. Enbart det faktum att överskott uppkommer förändrar inte i sig bedömningen; fortfarande kan det vara fråga om att inkomstbeskattning skall ske i inkomstslaget tjänst. Så kan fortfarande vara fallet även om den skattskyldige är aktiv i förvärvskällan till minst en tredjedel av tiden för en heltidsanställning. Emellertid torde i sistnämnda fall – dvs. när överskott och aktivitet enligt vad nu sagts förekommer, men inkomst av tjänst ändå föreligger – yrkesmässighet enligt momslagens bestämmelser om rörelseliknande former (jfr avsnitt 6.3.2.1) kunna föreligga.

Inkomst av näringsverksamhet och därmed yrkesmässighet momsmässigt kan beläggas genom uppvisande av ekonomiska kalkyler, gjorda investeringar etc som utvisar att verksamheten numera skall vara vinstgivande (jfr avsnitt 6.3.1). I sistnämnda fall kan eventuellt registrering ske för ett s.k. uppbyggnadsskede, dvs. särskild momsregistrering kan ske på grund av särskilda skäl även om den momspliktiga omsättningen inte överstiger 200 000 kronor för beskattningsåret (jfr avsnitt 4.2).

Begreppet "naturlig anknytning" enligt vad ovan sagts spelar alltså inte bara en roll för antalet momsregistreringar för momsskyldiga, utan kan också ha en avgörande betydelse för om en av fysisk person bedriven "passiv" verksamhet skall kunna momsbeskattas och berättiga till momsavdrag. Har den passiva verksamheten naturlig anknytning till en annan verksamhet som den fysiska personen bedriver och som uppfyller yrkesmässighetskravet, föreligger en enda verksamhet och den "passiva" delen kan alltså momsbeskattas och berättiga till avdrag för ingående moms liksom övrig verksamhet. Även om t.ex. hobbybetonad laxodling bedrivs av en yrkesmässig fiskare momsbeskattas denne för försäljning från odlingen oavsett om hobbyn inkomstbeskattas i inkomstslaget tjänst. Eftersom laxodlingen torde ha naturlig anknytning till det yrkesmässiga fisket, blir försäljning av lax från odlingen omsättning av momspliktig vara i en yrkesmässig verksamhet, vilket medför att

[742] Jfr Prop 1989/90:110 sid. 646.
[743] Jfr 18 § första stycket andra meningen KL.
[744] Jfr 18 § andra stycket andra meningen KL.

momsskyldighet föreligger och att rätt till avdrag för ingående moms avseende förvärv till odlingen också föreligger.

Verksamheter som har naturlig anknytning till varandra behandlas alltså som en enda verksamhet. Med verksamhet förstås summan av aktiviteter av en enhetlig beskaffenhet, t.ex. detaljhandel i en viss bransch, industriell tillverkning av visst slag, jordbruk, fiske, fastighetsförvaltning. Som exempel på verksamheter som har naturlig anknytning till varandra kan nämnas aktivt bedrivet jordbruk kombinerat med upplåtelse av avverkningsrätt till skog (jfr avsnitten 1.1.3, 6.2.2 och 6.2.2.2), utarrendering av en grustäkt (jfr avsnitt 6.2.2) eller uthyrning av fritidsbostäder (jfr avsnitt 6.2.2.3). Om en skattskyldig som bedriver konsultverksamhet (jfr avsnitt 6.2.4) investerar i en andel i ett skepp (jfr ang. partrederier under Enmansredovisning i avsnitt 6.3.2.1) eller ett leasingobjekt (jfr under II i avsnitt 6.2.1.1) föreligger däremot "skilda förvärvskällor".[745] Även om nu sagda framgår av förarbeten i inkomstskattesammanhang och det därför står "skilda förvärvskällor" i sistnämnda fall torde det enligt min mening även i momssammanhang då bli fråga om olika verksamheter.

Nedan följer några vanliga frågeställningar vid valet av företagsform, där företagsformen ibland får betydelse för den momsmässiga behandlingen av en verksamhet.

I avsnitt 6.2.3 framgår att en bildkonstnär som själv säljer sin konst gör så momsfritt, medan momsplikt uppkommer när försäljningen sker genom t.ex. ett av honom ägt aktiebolag. Momsfrihet i förevarande sammanhang gäller alltså bara när konstnären själv säljer sin konst. Se i nämnda avsnitt även om företagsformens betydelse i fall med s.k. gemensam upphovsrätt.

I avsnitt 6.3.1 redogörs för fysiska personers yrkesmässighet vid avyttring av vissa rättigheter till följd av tillämpningen av s.k. fåmansregler. Med anledning bl.a. härav får redogöras för begreppen fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag och delägare samt närstående till delägare i sådant subjekt.

Som *fåmansföretag* räknas

a) aktiebolag och ekonomisk förening, vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer äger så många aktier eller andelar att dessa personer har mer än hälften av rösterna för aktierna eller andelarna i företaget, samt

b) aktiebolag och ekonomisk förening vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar, som är oberoende av varandra, såvida en person genom aktie- eller andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.[746]

Som fåmansföretag räknas dock inte aktiemarknadsbolag enligt lagen om värdepappersmarknaden. Som fåmansföretag räknas inte heller s.k. äkta bostadsföretag (jfr avsnitt 6.3.2.1).[747]

[745] Jfr Prop 1989/90:110 sid. 646.
[746] Jfr åttonde stycket punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL.
[747] Jfr nionde stycket punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL.

Som *fåmansägt handelsbolag* räknas

a) handelsbolag, vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer genom sitt andelsinnehav eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande, samt

b) handelsbolag, vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar som är oberoende av varandra, såvida en person genom andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren.[748]

Med *delägare* i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag avses den som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktie eller andel i företaget.[749]

Som *närstående* till delägare räknas i förevarande sammanhang föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling avses jämväl styvbarn och fosterbarn.[750]

Se särskilt beträffande ideella föreningar och moms i avsnitt 6.3.3.

Se särskilt angående olika företagsformer och uttagsbeskattning i avsnitt 6.4.3.

Beträffande personalstiftelser och moms, se särskilt avsnitt 8.3.

Angående gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag/samägande, se särskilt avsnitt 8.4.

Beträffande samfälligheter och moms, se särskilt avsnitt 8.4.

Beträffande viss skillnad vid tillämpningen av de momsmässiga exportreglerna med avseende på handelsbolaget som företagsform å ena sidan och övriga företagsformer å andra sidan, se avsnitt 1.1.2 (jfr även avsnitten 9.1 och under Huvudregeln i avsnitt 9.2).

8.2 Frågor kring bildande/ombildning av företagsform – "avveckling"

Bildande

Som nämnts (jfr avsnitt 4.1) har "bildandet" av en företagsform, enskild firma, handelsbolag, aktiebolag etc genom en registreringsåtgärd hos t.ex. länsstyrelsen eller Patent- och registreringsverket ingen självständig betydelse för frågan huruvida registrering till moms skall ske. Denna fråga är avhängig frågan huruvida skattskyldighet till moms uppkommer eller ej.

Att märka härvidlag är emellertid att handelsbolag kan konstitueras simultant med att skattskyldighet uppkommer, dvs. utan att någon registreringsåtgärd vidtas hos länsstyrelsens handelsregister. Ett handelsbolag föreligger nämligen, om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag (se dock ang. nya regler 1/1 1995, avsnitt 8.4).[751] Härmed påpekas enbart att t.ex.

[748] Jfr tionde stycket punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL.
[749] Jfr elfte stycket punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL.
[750] Jfr trettonde stycket punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL.
[751] Jfr 1 kap 1 § första stycket HBL.

två fysiska personer som är skattskyldiga för reparation av bilar borde registrera ett handelsbolag dels hos handelsregistret (fr.o.m. 1/1 1993: hos PRV – se avsnitt 4.1), dels hos skattemyndigheten om de beslutar sig för att driva bilverkstad gemensamt, eftersom skattskyldigheten till moms övergår från dem själva till ett handelsbolag, som faktiskt (konkludent) uppkommer redan när verksamheten börjar drivas gemensamt (s.k. de facto-handelsbolag).

Ibland får man frågan om avdrag för ingående moms kan företas för privata saker, t.ex. när en hobbyverksamhet går över till att bedrivas under åtminstone s.k. rörelseliknande former. Exempelvis kan det vara fråga om att någon momsregistrerar sig för reparation av bilar. Kan vederbörande lyfta momsen för verktyg som inköpts exempelvis under det senaste året? Svaret är att vederbörande i princip enbart kan lyfta momsen för inköp som sker senast samtidigt med skattskyldighetens inträde, alltså senast när bl.a. vinstsyfte föreligger. En annan sak är att skattemyndigheten vid registreringen – av praktiska skäl – kan låta viss tid före skattskyldighetens inträde anses utgöra s.k. uppbyggnadsskede (jfr avsnitt 4.2). Avdrag kan då ske för ingående moms avseende förvärv under uppbyggnadsskedet, förutsatt att kvitton kan uppvisas. En fråga som ofta uppkommer i samband härmed är om s.k. fiktivt avdrag (jfr avsnitt 2.2) kan ske för de verktyg som vederbörande förvärvat privat, men som nu skall tillhöra rörelsen. Även om "apporterade" tillgångar kan skrivas av inkomstskattemässigt medges inte något fiktivt avdrag, om inte vederbörande bildar ett aktiebolag eller, tillsammans med minst en kompanjon, ett handelsbolag, vilket kan "köpa in" de privata tillgångarna. Notera att ett vederlag måste betalas av den juridiska personen till den fysiske personen/de fysiska personerna: fiktivt avdrag förutsätter således ett likvidflöde. Kontanta medel måste alltså först tillföras handelsbolaget eller aktiebolaget, som sedan kan köpa delägarnas privata saker – t.ex. verktyg som kan användas i verksamheten. Härmed kan också konstateras att fiktivt avdrag inte kan aktualiseras för privata tillgångar om vederbörande driver verksamheten under enskild firma. Den fysiske personen och den enskilda firman är ju en och samma person, och man kan inte "rättshandla med sig själv".

Retroaktiv bolagsbildning

Om t.ex. enskild firma övergår till aktiebolagsform kommer aktiebolaget att inkomstskattemässigt beskattas för rörelsens sista räkenskapsår, om bolaget hunnit bli registrerat hos Patent- och registreringsverket (PRV) under detta sista år.[752]

Momsmässigt uppkommer inte något problem, eftersom – som nämnts – någon momsbeskattning inte sker för verksamhetsöverlåtelse (jfr avsnitt 6.2.8.1), oavsett huruvida överlåtelsen sker till bokförda värden eller ej.

I sammanhanget kan nämnas att beslut om momsregistrering inte har ansetts kunna tilläggas retroaktiv giltighet (jfr under Tvångsregistrering etc i

[752] Jfr RÅ 1976 ref 28 och RRK R 74 1:43.

avsnitt 4.1).[753] Detta torde emellertid sakna betydelse i praktiken. Registreringen är av uteslutande formell natur. Genom registreringen kan man säga att den skatteadministrativa apparaten och de därmed förbundna kontrollinstrumenten "kopplas på". Emellertid kan skattskyldighet och avdragsrätt ha inträtt redan under tid då näringsidkaren inte var registrerad, de faktiska omständigheterna styr ju härvidlag. Sålunda händer det ibland att den första momsdeklarationen omfattar även tid före registreringsdatum. Detta är mest praktiskt för såväl skattskyldig som myndighet. Det vore onödigt krångligt att fatta ett särskilt beslut om skattskyldighet för tid före registreringsdatum. Om t.ex. ett aktiebolag är under bildande och verksamhet som medför momsskyldighet redan är påbörjad, kan skattemyndigheten även i denna situation utsträcka den första redovisningsperioden till att avse viss tid före registreringsdatum – dock inte längre tillbaka än till datum för konstituerande bolagsstämma. Myndigheten torde göra så om åtgärder för att åstadkomma registrering av bolaget hos PRV vidtagits senast samtidigt med att verksamheten påbörjades. Det är ofta fråga om så korta "mellantider" att det enbart skulle medföra onödigt administrativt krångel om en ensam ägare av bolaget under bildande först registrerades för "enskild firma" och sedan avregistrerades när aktiebolaget konstituerats genom registrering hos PRV och i stället kunde registreras till moms. Lika onödigt vore det – om bolaget under bildande har flera ägare – att först registrera ett handelsbolag för "mellantiden" och sedan det färdigbildade aktiebolaget.

Vad nu sagts gäller för bolag under bildande. Skulle det däremot vara frågan om en ombildning (genom överlåtelse, fusion e.d.) av ett fungerande företag till en annan företagsform än den under vilken verksamheten bedrivits, måste de affärshändelser för vilka redovisningsskyldighet redan har inträtt före upplösningen av det "gamla" företaget momsredovisas av detta företag. I avsnitt 6.2.8.1 under Redovisning/avdragsrätt framgår också att regeringsrätten ansett att överlåtelsen av en enskild rörelse till ett aktiebolag inte kunnat ges retroaktiv verkan beträffande redovisningsskyldigheten till moms.

Ombildning

Överlåtelse av inventarier, varulager och annan tillgång vid en ombildning av företagsform, t.ex. från enskild firma till aktiebolag, är ett exempel på en sådan överlåtelse som är momsfri enligt reglerna om verksamhetsöverlåtelse (jfr avsnitt 6.2.8.1).[754]

I avsnitt 6.2.8.1 redogjordes för olika slag av fusioner. Där angavs att fusioner i likhet med verksamhetsöverlåtelser inte utlöser någon momsbeskattning. Däremot kan de utlösa inkomstbeskattningseffekter. En form av s.k. absorption utlöser emellertid ej ens någon inkomstbeskattning. Så är nämligen fallet med fusioner enligt 14 kap 8 § aktiebolagslagen (s.k. 14:8-fusioner). En 14:8-fusion kan endast genomföras mellan moderbolag och

[753] Jfr RÅ 1987 ref 115.
[754] Jfr avsnitt 7.1 i RSV Im 1984:2.

helägt dotterbolag. I detta sammanhang innebär begreppet helägt samtliga aktier (och inte som beträffande s.k. äkta koncern i avsnitt 8.3 mer än 90 %). Skatterättsligt betraktas överföringen av tillgångar och skulder vid fusion som en avyttring som i princip utlöser inkomstbeskattning. Genom en särskild reglering[755] kan emellertid under vissa förutsättningar, som jag inte går närmare in på, en 14:8-fusion ske utan inkomstskattemässiga konsekvenser. Reglerna motverkar dock att fusionen blir ett medel att uppnå skatteförmåner. Emellertid finns det ingen koppling mellan den inkomtskattemässiga och den momsmässiga bedömningen. För momsfrihet räcker det att konstatera att det är frågan om en fusion civilrättsligt sett.

Avveckling

En utförsäljning av tillgångar i momsregistrerad verksamhet under hand eller på en gång, men till olika personer eller till någon som inte driver verksamheten vidare, momsbeskattas som "de sista affärshändelserna". Däremot sker inte någon momsbeskattning om hela verksamheten eller en verksamhetsgren överlåts till en person som fortsätter verksamheten (jfr avsnitt 6.2.8.1).

Beträffande handelsbolag kan exempelvis följande avvecklingssituation föreligga. Handelsbolaget har två delägare och två verksamhetsgrenar: en snickeridel och en försäljningsdel, den ene av delägarna är snickaren och den andre är försäljaren av trävaror. Snickaren utträder ur bolaget och den kvarvarande bolagsmannen överlåter efter en tid snickerigrenen med verktyg, maskiner etc. Trots "tidsfördröjningen" mellan utträdet och överlåtelsen av snickerigrenen föreligger momsfrihet för "verksamhetsöverlåtelse" (jfr avsnitt 6.2.8.1) – förutsatt att villkoren för detta är uppfyllda.

En "avveckling" kan även ske genom att ett företag går upp i ett annat genom fusion eller liknande. Även i sådana fall gäller undantaget från momsplikt avseende verksamhetsöverlåtelser (jfr avsnitt 6.2.8.1).

För tydlighets skull skall också sägas att när ideella andelar i en juridisk person överlåts sker ingen momsbeskattning (jfr under V i avsnitt 6.2.1.1 och avsnitt 6.2.4). Den juridiska personen lever ju också vidare; att t.ex. aktierna i ett bolag byter ägare behöver ju inte innebära någon förändring av den momsskyldiga verksamhet som finns i bolaget.

Angående avregistrering från moms, se avsnitt 4.3.

8.3 Koncerner

Som en huvudregel gäller att moms inte kan "koncernredovisas"; även mellan bolag inom en och samma koncern skall alltså moms utgå på varor och tjänster när förutsättningarna härför i övrigt är uppfyllda.

Ett undantag från denna huvudregel utgör redovisningen av moms i s.k.

[755] Jfr 2 § 4 mom SIL.

äkta koncern. En äkta koncern föreligger när ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt (moderföretag) äger mer än 90% av aktierna i ett eller flera svenska aktiebolag (helägda dotterbolag). Tillhandahåller ett av företagen något annat av de i den äkta koncernen ingående företagen en tjänst som inte är momspliktig, får det andra företaget göra avdrag för den ingående moms som belöper på förvärv avseende den momsfria tjänsten, om det företag som mottager tjänsten hade haft avdragsrätt för förvärvet. Det vill säga, mottagaren av den momsfria tjänsten kan lyfta moms som debiterats det tjänsteutförande företaget, om mottagaren är skattskyldig till moms.[756] Undantaget i fråga gäller även när ett eller flera helägda dotterbolag äger mer än 90% av aktierna i ett annat aktiebolag, dvs. ett dotterdotterbolag.[757]

> I en speciell situation kompletterar bestämmelserna om redovisning av moms i äkta koncern en annan regel som också syftar till att eliminera icke önskvärda kumulativa effekter, nämligen regeln om frivilligt inträde för fastighetsuthyrning (jfr avsnitten 6.2.2.1 och 6.5.3). Äkta koncern-företags möjlighet att föra över moms till annat företag inom samma koncern innebär att de kumulativa skatteeffekterna för fastighetsägaren undanröjs, utan att bestämmelserna om frivillig skattskyldighet för uthyrning behöver tillämpas.[758]

I avsnitt 6.2.7 framgår att ett bolag kan sköta utbildningen för en hel koncern momsfritt och avdrag för ingående moms avseende utbildningsverksamheten medges i de bolag som åtnjuter utbildningen, om de är momsskyldiga för sin egen verksamhet. För detta undantag torde inte ens krävas att det är fråga om företag i en s.k. äkta koncern.[759]

Något annat intressant i sammanhanget är *personalstiftelser*. I ett förhandsbesked 1978[760] ansågs bolag få göra avdrag i sin momsdeklaration avseende förvärv till en personalstiftelse som för vanliga personalkostnader. Förutsättningarna för avdrag var följande:

> Fast eller lös egendom eller tjänst skall ha anskaffats inom ramen för ändamålet med stiftelsen. Det skall alltså vara fråga om sådant som t.ex. används i en fritidsstuga för personalen.
>
> Bolaget skall vara momsskyldigt i sin vanliga verksamhet, och avdragsrätten för förvärv till personalstiftelsen begränsas i motsvarande mån som den begränsas för den vanliga verksamheten om bolaget bedriver s.k. blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4.1).

Någon utgående skatt skall överhuvudtaget inte redovisas av bolaget till följd av avdragsrätten, inte ens när bolaget i enlighet med lagen om tryggande av pensionsutfästelse uppbär gottgörelse från personalstiftelsen för anskaffning-

---

[756] Jfr 17 § sjunde stycket första meningen ML.
[757] Jfr 17 § sjunde stycket andra meningen ML.
[758] Jfr avsnitt 1 i RSV Im 1986:3.
[759] Jfr avsnitt 2.1 i RSV Im 1991:2.
[760] Jfr RSV/FB Im 1978:1 (RÅ 1978 1:51).

arna. Det förutsätts att bolaget i sina priskalkyler tar hänsyn även till anskaffningarna till stiftelsen som en driftkostnad bland alla andra. Rättsnämndens bedömning i förhandsbeskedet gäller oavsett huruvida äganderätten till anskaffad egendom kvarblir hos bolaget eller övergår till personalstiftelsen.

I förhandsbeskedet var det fråga om bolag i en s.k. äkta koncern som hade en gemensam personalstiftelse. Vad nu sagts om avdragsrätt och frihet från skyldighet att ta ut utgående skatt gäller samtliga bolag i en sådan koncern. Min bedömning är att det inte har haft någon avgörande betydelse att det var fråga om bolag i en s.k. äkta koncern, utan det avgörande är i stället att ett bolags förvärv till personalstiftelsen kan sägas utgöra en driftkostnad i bolaget. Förfarandet skulle alltså vara acceptabelt även i koncerner där moderbolagets ägarandel i dotterbolag är lägre än 90 %.

Avslutningsvis skall sägas om koncerner att s.k. koncernbidrag[761] inte kan momsbeskattas. Emellertid framgår av ett förhandsbesked från 1989[762] att det inte räcker med att ge en ersättning formen av koncernbidrag för att undvika momsbeskattning; de faktiska omständigheterna måste beaktas också. Skattemyndigheterna kan förväntas vilja driva dylika ärenden när en verksamhet har så lågt vinstpåslag att den måste stöttas med bidrag av olika slag, t.ex. med utdelning från dotterbolag, aktieägartillskott eller koncernbidrag från ägare eller dotterbolag som också är avnämare av verksamhetens varor eller tjänster. Eftersom juridiska personer numera är yrkesmässiga "från första kronan" (jfr avsnitt 6.3.1) och därmed inte kan avregistreras från moms på grund av att vinstrekvisitet brister, torde skattemyndigheterna vara än mer benägna att försöka "genomlysa" sådant som t.ex. benämnes koncernbidrag i dag. Emellertid är det, mot bakgrund av förhandsbeskedet, ingen fara för att "verkliga" koncernbidrag skall drabbas av momsbeskattning.

I sammanhanget kan nämnas att skatterättsnämnden i november 1993[763] i två situationer bedömde att kapitaltillskott inte grundade momsbeskattning. I den ena sitauationen var det fråga om att sökanden täckte utvecklingskostnaderna för upplåten programvara med eget kapital som tillskjutits av kunderna. Någon uttagsbeskattningssituation ansågs inte föreligga, eftersom tillhandahållandet av programvaran skedde mot vederlag som inte understeg allmänna saluvärdet (jfr avsnitt 6.4.3). Här ansåg således skatterättsnämnden att kapitaltillskottet utgjorde vederlag för momspliktig tjänst och att momsbeskattning kan ske, men att uttagsbeskattning inte förelåg då vederlaget inte understeg allmänna saluvärdet. I den andra situationen tillfördes kapitaltillskott sökanden genom att aktier emitterades till överkurs samtidigt som tjänster tillhandahölls kunder som hade förvärvat aktierna. Här ansåg skatterättsnämnden inte att någon momsbeskattningssituation förelåg, eftersom tillskotten inte kunde anses utgöra betalning för beställda tjänster (jfr avsnitt 6.4.4.1) och det ej heller på annan grund kunde anses att tillskotten utgjorde vederlag.

[761] Jfr 2 § 3 mom SIL.
[762] Jfr RÅ 1989 ref 86.
[763] Jfr SRN november 1993.

Branschföreningar, serviceorganisationer, arbetsgivarorganisationer etc

Vad ovan sagts om koncernbidrag etc gäller även för avgifter för åtnjutna tjänster som företagaren köper från sin branschförening. Branschföreningen skall debitera moms på uppburna avgifter från medlemsföretag till den del avgiften utgör ersättning för t.ex. en servicetjänst (hjälp med fakturering, bokföring etc). Avgiften utgör ju i sådan del omsättning av momspliktig tjänst. Det är alltså de faktiska omständigheterna som avgör om momsbeskattning skall ske. Det momsskyldiga medlemsföretaget får också göra avdrag för ingående moms som debiterats av branschföreningen. Till den del en medlemsavgift endast utgör årsavgift för själva medlemskapet i branschföreningen skall emellertid moms inte debiteras. I så motto utgör ju inte avgiften någon omsättning för en omsatt momspliktig tjänst. Vad nu sagts gäller givetvis även avgifter till rena serviceorganisationer. Inkomstskattemässigt gäller beträffande avgifter till arbetsgivarorganisationer, att avdrag endast medges till den del avgifterna avser medel för konfliktändamål.[764] Motsvarande begränsning gäller dock inte momsmässigt. Om arbetsgivarorganisationen specificerar delar av avgiften som ersättning för tillhandahållna momspliktiga tjänster, skall sådana delar momsbeläggas och den momsskyldige företagaren får rätt att göra avdrag för sålunda debiterad ingående moms. Företagaren har ju förvärvat tjänsten för sin verksamhet och då har vederbörande avdragsrätt enligt momslagens allmänna regler (jfr avsnitt 2.1). På samma sätt som beskrivs beträffande förvärv av personalvård under Fri sjuk- och hälsovård etc till anställda i avsnitt 7.3 saknas nämligen en koppling mellan ifrågavarande inkomstskattemässiga avdragsbegränsning och avdragsförbud enligt momslagen.

<912>Av ett skatterättsnämndsavgörande i avsnitt 6.3.1 – som gällde en förenings tjänster åt medlemsorganisationer – framgår att yrkesmässigheten i situationer liknande den i föregående stycke kan ifrågasättas från fall till fall. Skulle yrkesmässighet inte föreligga uppkommer av denna anledning inte momsskyldighet för de i och för sig momspliktiga avgifterna för åtnjutna tjänster till en branschförening. Se i förevarande sammanhang även angående avgörandet i regeringsrätten i avsnitt 6.4.4 varav framgår att enbart s.k. vidarefakturering utan eget prispåslag inte anses utgöra omsättning i momslagens mening.

[764] Jfr första och andra styckena punkt 1 av anvisningarna till 20 § KL.

8.4 Handelsbolag kontra enkla bolag/samägande

Konsortier

Benämningen konsortium har ingen definition, utan vad som allmänt benämnes konsortium utgör antingen handelsbolag eller enkelt bolag beroende på omständigheterna i det enskilda fallet.

Handelsbolag kontra enkelt bolag

Ett handelsbolag föreligger om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag.[765] Ett enkelt bolag föreligger om två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger,[766] dvs. utan att näringsverksamhet bedrives (se dock nedan i detta avsnitt ang. nya regler 1/1 1995).

Samverkan sker genom att viss verksamhet utövas i visst syfte, med visst ändamål. Själva verksamhetsföremålet kan dock vara olika, dvs. verksamheten kan vara av olika slag: affärsmässig rörelse, industri, hantverk, handel etc eller mera enstaka ekonomiska transaktioner, t.ex. en spekulationsaffär i aktier eller ädelstenar. Emellertid kan verksamhetsföremålet även vara av mera "immateriellt" slag, såsom forskning eller propaganda. I lagen om handelsbolag och enkla bolag finns inte någon distinktion mellan verksamhetsföremål och ändamål uttryckt. Verksamhetsföremålet bestämmer emellertid gränsen mellan handelsbolag och enkla bolag genom att näringsverksamhet inte kan drivas i enkelt bolag men väl i handelsbolag.[767] Om två eller flera går ihop om att spela på lotto eller tippa föreligger ett enkelt bolag (s.k. "tipsbolag"). Se även i avsnitt 8.5 angående gränsdragningen mellan handelsbolag och enkelt bolag.

Samägande

S.k. *samäganderättsförhållanden* företer vissa likheter med enkla bolag.[768] Eftersom verksamhetsföremålet i enkelt bolag inte får vara näringsverksamhet är det många gånger svårt i momssammanhang att dra gränsen mellan enkelt bolag och samägande. Exempelvis i fallet i avsnitt 6.3.2.1 med garage som ägs av flera fastighetsägare är det fråga om samägande om själva parkeringsverksamheten drivs av annan än någon av fastighetsägarna, medan fastighetsägarna däremot faktiskt bildar ett handelsbolag om de också driver parkeringsverksamheten. Det är tveksamt i det senare fallet om enkelt bolag skulle anses föreligga ens om någon utåtriktad verksamhet (uthyrning av parkeringsplatser till andra än hyresgäster) överhuvudtaget inte förelåg. Emellertid fram-

[765] Jfr 1 kap 1 § första stycket HBL.
[766] Jfr 1 kap 3 § första stycket HBL.
[767] Jfr Nial sid 42–43.
[768] Jfr Nial sid 56.

går i nämnda avsnitt också att det torde sakna betydelse ur momssynpunkt huruvida det är fråga om samägande eller enkelt bolag. I det fallet någon utåtriktad uthyrning av parkeringsplatser inte förekommer skulle för övrigt fastighetsägarna kunna bilda en samfällighet (se nedan i detta avsnitt). och driva garaget som en gemensamhetsanläggning.

Samfälligheter

I sammanhanget kan även något sägas om s.k. samfälligheter. Samfälligheten är en ganska speciell juridisk person. Samfälligheter har vanligen till syfte att utföra viss uppgift som är av gemensamt intresse för flera fastigheter, t.ex. kan en parabolantennsanläggning för villor i ett bostadsområde drivas som samfällighet. I en samfällighet utgör t.ex. en villafastighet s.k. delägarfastighet och om villan överlåts följer alltid andelen i samfälligheten med villan, delägaren kan alltså inte "bryta ut" andelen i samfälligheten från villan.[769]

Samfälligheten är inte momsskyldig för tillhandahållande av varor och tjänster åt ägaren till en delägarfastighet.[770]

Delägare i samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål får avdraga ingående moms som hänför sig till samfällighetens förvärv med vad som belöper på hans andel i samfälligheten. Detta gäller endast i den mån i samfälligheten deltagande fastighet används i verksamhet som medför momsskyldighet.[771] Dvs., delägarfastighetens ägare måste bedriva en momsskyldig verksamhet i vilken fastigheten används.

Samägande som nämnts ovan i detta avsnitt kan avse såväl fast som lös egendom, men samfälligheter kan bara bildas för fastigheter och anläggningar enligt lagen om förvaltning av samfälligheter. En samfällighetsförening bildas vid sammanträde med delägarna genom att de antar stadgar och utser styrelse.[772] Samfällighetsföreningen skall registreras hos fastighetsregistermyndigheten i det län där styrelsen har sitt säte.[773]

Nya regler 1/1 1995

Bl.a. problemet i avsnitt 6.3.2.1 med fastighetsägarnas gemensamma garage försvinner den 1 januari 1995. Då kommer nämligen handelsbolag – i likhet med vad som gäller redan i dag för bl.a. aktiebolag – att uppkomma först genom registrering i handelsregistret hos PRV. S.k. de facto-handelsbolag (jfr avsnitt 8.2) kommer inte att förekomma från och med den 1 januari 1995, utan då anses ett "icke registrerat handelsbolag" utgöra ett enkelt bolag. Oregistrerade handelsbolag som "bildats" före den 1 januari 1995 kommer att anses upplösta den 1 januari 1995 och således anses utgöra enkla bolag, om de då ännu inte har registrerats.[774]

---

[769] Jfr 1 § lagen om förvaltning av samfälligheter.
[770] Jfr RSV/FB Im 1983:24, RSV/FB Im 1986:9 och skatterättsnämndens förhandsbesked den 10 januari 1992.
[771] Jfr 17 § sjätte stycket ML.
[772] Jfr 20 § första stycket lagen om förvaltning av samfälligheter.
[773] Jfr 25 § första stycket lagen om förvaltning av samfälligheter.
[774] Jfr SFS 1993:760; Prop 1992/93:137 sid. 1, 11 och 12.

Den nya ordningen har bl.a. motiverats av skatteskäl. Dock införs *inte* den för skattesammanhang tidigare föreslagna ordningen med enmanshandelsbolag.[775] I stället kommer man från och med den 1 januari 1995 att kunna driva näringsverksamhet i enkelt bolag.

Hittills har endast jordbruk och skogsbruk kunnat drivas som enkelt bolag, inte annan näring. Bl.a. fall med uthyrning av samägda fastigheter (jfr även avsnitt 6.5.3.1) och fiskeverksamheter motiverar att näringsverksamhet skall kunna bedrivas i enkelt bolag. Departementschefen uttalar vidare att både civilrättsliga och skatterättsliga skäl motiverar att näringsverksamhet skall kunna utövas i enkelt bolag även i andra fall än då det är fråga om jordbruk eller skogsbruk.[776]

Från och med den 1 januari 1995 gäller alltså dels att vilken som helst form av näringsverksamhet kan drivas som enkelt bolag, dels att handelsbolag uppkommer först då det på bolagsmännens begäran har förts in i handelsregistret.[777]

Ett enkelt bolag som inte driver näringsverksamhet, utan enbart bildats för någon form av annan verksamhet (t.ex. s.k. tipsbolag), kan givetvis fortfarande inte bli ett handelsbolag. Däremot kan bolagsmännen, om näringsverksamhet föreligger, själva avgöra om den skall utövas i handelsbolag eller enkelt bolag. Registreras inte ett handelsbolag, anses näringsverksamheten utövas i ett enkelt bolag.[778]

Enligt gällande rätt blir ett enkelt bolag handelsbolag om det förs in i handelsregistret. Från och med den 1 januari 1995 gäller dock att bolagsmännen i ett enkelt bolag har rätt att registrera sig i handelsregistret utan att fördenskull ett handelsbolag uppkommer. Förutsättningen är att näringsverksamhet utövas i det enkla bolaget. Bolagsmännen registreras under sina egna namn och någon firma skall inte registreras för det enkla bolaget, eftersom det inte är ett särskilt rättssubjekt och förekomsten av en firma (särskild benämning) skulle kunna förleda tredje man att tro att det är fråga om ett särskilt rättssubjekt.[779] Bolagsmännen i ett enkelt bolag är för övrigt skyldiga att registrera sig i handelsregistret om näringsverksamheten skulle ha medfört bokföringsskyldighet enligt 1929 års bokföringslag om denna skulle ha gällt även efter utgången av år 1976 (då nuvarande bokföringslag trädde i kraft).

> Bokföringsskyldighet enligt 1929 års bokföringslag åligger aktiebolag, bolag som blivit infört i handelsregistret, förening som blivit hos länsstyrelse införd i föreningsregister, sambruksförening samt (utom i fall som anges i särskilt stycke nedan) en var som yrkesmässigt driver någon av följande rörelser:
>
> 1. handel med varor, värdepapper eller annan lös egendom eller fastigheter,
> 2. tillverkning eller bearbetning av varor till avsalu eller på beställning,

[775] Jfr Prop 1992/93:137 sid. 10.
[776] Jfr Prop 1992/93:137 sid. 7.
[777] Jfr Prop 1992/93:137 sid. 7.
[778] Jfr Prop 1992/93:137 sid. 7.
[779] Jfr Prop 1992/93:137 sid. 8 och 9.

3. reparationsverksamhet,
4. framställning eller överföring av elektrisk kraft till avsalu,
5. byggnadsverksamhet, utförande på beting av arbete å annans fastighet,
6. skeppsbyggeri eller varvsrörelse,
7. verksamhet för utvinnande eller tillgodogörande av mineral, stenkol, sten, kalksten, torv eller skogsprodukter,
8. tryckeri- eller förlagsrörelse,
9. apoteksrörelse,
10. hotell- eller pensionatsrörelse, till vars utövande fordras tillstånd av myndighet,
11. kafé eller värdshusrörelse,
12.teater-, varieté, cirkus-, biograf- eller därmed jämförlig rörelse eller filminspelning,
13. järnvägsdrift, rederirörelse eller kanaldrift,
14. annan verksamhet för befordran mot avgift av personer, gods eller meddelanden,
15. fartygskommission, spedition, bärgning eller magasinering,
16. mäklerirörelse, skeppsklarerarrörelse, handels- eller befraktningsagentur,
17. bank- eller försäkringsrörelse,
18. pantlånerörelse eller annan lånerörelse,
19. advokat- eller likartad verksamhet, verksamhet såsom patentombud, inkasseringsrörelse,
20. badhus- eller tvättinrättningsrörelse.

Bokföringsskyldighet enligt 1929 års bokföringslag föreligger dock *inte* i följande fall:

1. om någon idkar handel med varor genom kringföring eller från salustånd eller på annat liknande sätt och därvid vanligen icke biträdes av flera än make och barn under sexton 16 år eller en annan person;
2. om rörelse, som i punkterna 2, 3, 5, 6, 7, 8, 11, 14 eller 20 i förgående stycke sägs, vanligen drivs utan biträde av flera än make och barn under sexton år samt två andra personer;
3.om någon idkar rederirörelse endast med eget, av honom själv fört fartyg; eller
4. om rörelse drivs såsom binäring till jordbruk allenast för utnyttjande av fastighetens alster eller naturtillgångar.

För övrigt är *inte* staten och kommun bokföringsskyldiga enligt 1929 års bokföringslag.

Tidigare var ett handelsbolag skyldigt att söka registrering hos handelsregistret, men numera är det alltså frivilligt. Skillnaden är att bolagsmännen från och med den 1 januari 1995 själva styr vilken företagsform som skall gälla för deras näringsverksamhet. Väljer de att registrera sig som ett handelsbolag, föreligger ett sådant. Gör de inte det, föreligger ett enkelt bolag. I sistnämnda fall kan det dock enligt vad ovan sagts föreligga en skyldighet för varje bolagsman i det enkla bolaget att registrera sig med sitt namn hos handelsregistret, nämligen om 1929 års bokföringslag hade varit tillämplig på verksamheten.

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

Med ett hypotetiskt exempel skall jag försöka belysa några momsaspekter som kan uppkomma i situationer där olika intressenter skall genomföra ett gemensamt projekt.

Märk härvidlag att gränsdragningen mellan enkelt bolag och handelsbolag väsentligt förenklas den 1 januari 1995 genom de regler som då träder i kraft, och vilka redogörs för i avsnitt 8.4. I förevarande exempel utgår jag emellertid ifrån de regler som gäller i dag, dvs. före den 1 januari 1995.

A och B är helt oberoende av varandra och verksamma inom sjöfarten. Aktiebolaget A hyr ut färjor och handelsbolaget B sysslar med linjefart och bemanning av andras fartyg. De bestämmer sig för att i samverkan bedriva en viss inrikes färjetrafik. Därför ingås ett konsortialavtal mellan två för ändamålet bildade dotteraktiebolag till A respektive B, nämligen AA och BB (se nedan).

AB A	HB B
– uthyrning av båtar	– linjetrafik, bemanning

AB AA —— konsortialavtal —— AB BB
(viss färjetrafik)

AB A låter sitt dotterbolag vederlagsfritt disponera en båt särskilt för färjetrafiken som skall bedrivas i samarbete med HB Bs dotterbolag. HB B flyttar över viss personal till sitt dotterbolag AB BB, dessa skall bemanna den av AB AA disponerade båten. AB AA anskaffar terminalbyggnader, anställer landbaserad personal, sköter marknadsföringen av den färjetrafik samarbetet avser etc. AB BB bemannar båten och ansvarar för driften av densamma, sköter cateringverksamheten etc. AB BB sköter faktureringen av resor och frakter. Av civilrättsliga skäl har intressenterna inte något intresse av att driva samarbetet i handelsbolagsform. Frågan är nu hur konsortiet skall bedömas momsmässigt.

För det första skall erinras om att "koncernredovisning" som huvudregel inte är tillåten. Det vill säga, i princip kan de momspliktiga tjänster som tillhandahålls mellan subjekten i ovan beskrivna konstellation bli föremål för momsbeskattning. Jag tänker närmast på sådana tjänster som båtuthyrning, uthyrning av arbetskraft och administrativa tjänster vilka samtliga är momspliktiga.

Vad innebär då konsortialavtalet om samarbete mellan AB AA och AB BB?

Antingen innebär samarbetet att ett handelsbolag faktiskt uppkommer med AB AA och AB BB som delägare eller så är de "delägare" i ett enkelt bolag.

I handelsbolagsfallet måste AB BB skicka en momsbärande faktura till AB

AA för uthyrning av arbetskraft (sjöpersonalen) och administrationstjänster, och AB AA skicka en momsbärande faktura till AB BB för marknadsförings- och administrationstjänster samt uthyrning av arbetskraft (landpersonalen). Administrationstjänster förekommer i båda riktningarna, eftersom AB AA sköter terminalerna och AB BB faktureringen av resenärer och befraktare.

Om däremot ett enkelt bolag anses föreligga, förenklas bilden avsevärt. Ett enkelt bolag utgör ju inte någon juridisk person och kan sålunda inte faktureras. Det är i stället de enskilda konsortiemedlemmarna som deltar i samarbetet med anställd personal, terminalbyggnader etc. Någon "internfakturering", och därmed förbundna "interna betalningsströmmar", skulle således inte vara påkallad mellan AB AA och AB BB.

I doktrinen uttalas att en "helhetsbedömning" får avgöra huruvida handelsbolag eller enkelt bolag föreligger. Därvid har det betydelse om det är en samverkan av sådan intensitet att konsortiet utåt ger sken av att vara juridisk person, vilket talar för handelsbolag. Det är inte otänkbart att domstolarna tillämpar en liberal praxis och i tvivelaktiga fall inte anser handelsbolag föreligga, när det skulle förorsaka konsortiemedlemmarna särskilda olägenheter.[780] Denna inställning torde i varje fall vara den förhärskande hos landets skattemyndigheter. Det torde knappast finnas något fiskalt intresse av att driva en uppfattning emot de skattskyldiga, såvida det inte uppenbart framgår att det är fråga om ett handelsbolag. I förevarande fall föreligger inte bara olägenheter med onödig fakturering etc, utan parterna anser också civilrättsliga komplikationer föreligga i handelsbolagsfallet; samarbetet avses inte bli så permanent som bildandet av ett handelsbolag skulle indikera. Därför torde det inte möta något hinder att bedöma det hela som enkelt bolag.

Jag utgår ifrån att samarbetet bedöms ske i form av ett enkelt bolag. Momsmässigt blir bilden följande.

All ingående moms (inköpsmoms) i AB AA samt dess del i den moms som AB BB fakturerar ut redovisas i momsdeklarationen hos AB A. AB A kommer alltså dels att redovisa AB AAs del i den utgående momsen i den färjetrafik samarbetet avser samt all ingående moms som AB AA debiterats, dels att redovisa moms avseende sin vanliga verksamhet. AB BB lyfter all ingående moms som AB BB debiteras. AB BB skall endast redovisa sin del i färjetrafikens utgående moms; den andra delen redovisas som nämnts av AB A (AB AAs del), jfr även avsnitt 6.3.2.1. Fördelningen kan ske vid varje deklarationstillfälle i enlighet med konsortialavtalets regler om fördelning av vinsten. Om en justering blir nödvändig kan i samband med inkomstdeklarationen en 7:e momsdeklaration lämnas av AB A respektive AB BB för hela året (jfr under Särskild momsdeklaration i avsnitt 3.4.1).

Hur blir det då med båten som AB A låter AB AA disponera vederlagsfritt för konsortiets verksamhet?

Mellan AB A och AB AA är den särskilda redovisningsregel vilken redo-

[780] Jfr Nial sid 78 och 79.

gjorts för i avsnitt 6.5.1 tillämplig (däremot inte mellan HB B och AB BB, eftersom förstnämnda är handelsbolag). AB AA deltar i konsortiet för AB As räkning och har ingen verksamhet vid sidan av den konsortialavtalet med AB BB avser. Dessutom har ju AB AA varit helägt av AB A alltsedan det förstnämnda började med verksamheten i fråga, dvs. med verksamhet överhuvudtaget. Emellertid ingår inte AB A i konsortiet, utan skall i ett första steg behandlas som vilken utomstående leverantör som helst. Det innebär att AB A blir uttagsbeskattat momsmässigt, eftersom båten tillhandahålls AB AA vederlagsfritt. Utgående moms skall då redovisas på ett marknadsvärde av uthyrning av båtar, trots att AB A inte får in en enda momskrona.

En lösning på detta problem vore att sälja in båten till AB AA. Då skulle den ingå i det enkla bolagets hägn. En sådan försäljning skulle bli ett momsmässigt nollsummespel, eftersom AB A enligt den särskilda redovisningsregeln tar upp dels den utgående momsen avseende försäljningen och även AB AAs däremot svarande ingående moms. Den lösningen kan dock vara sämre på grund av andra företagsmässiga orsaker.

En annan lösning är att AB A fakturerar AB AA för uthyrning av båten vid sex tillfällen under året. I varje momsdeklaration under året redovisar sålunda AB A momsen avseende hyran dels som utgående moms, dels – med samma belopp – som ingående moms. I momshänseende skulle alltså plus- respektive minussidan "blåsas upp" med samma belopp. Det hela blir fråga om rent bokföringsmässiga åtgärder. AB A bokar löpande (sex gånger om året) hyra exklusive moms som intäkt med ett tillgångskonto (fordran) som motkonto. Momsen bokas på kontot utgående moms respektive med samma belopp på kontot ingående moms. AB AA bokar ingen moms, eftersom AB AA inte är momsregistrerat; redan här är alltså själva momsproblemet löst. Resultatredovisningen (inkomstskatten) löses genom att balansräkningarna och resultaträkningarna i AB A och AB AA "läggs ihop" i inkomstdeklarationen, i enlighet med den särskilda redovisningsregeln. Man kan också se det som att AB A i samband med bokslutet ger AB AA ett koncernbidrag motsvarande årets totala båthyra exklusive moms.

9. Export/import

9.1 Allmänt

Som nämnts (jfr avsnitt 6.5.2) utgör vad som benämns export i momssammanhang ett exempel på s.k. teknisk skattskyldighet. Det vill säga, trots att någon utgående moms inte debiteras vid en exportomsättning av vara eller tjänst föreligger ändå avdragsrätt för ingående moms avseende förvärv till verksamheten.[781] Avdragsrätt föreligger givetvis inte vid förvärv till verksamhet med omsättning utom landet av okvalificerat undantagna varor och tjänster (jfr avsnitt 6.5.2).

> Numera (fr.o.m. 1/1 1991) föreligger även skattskyldighet för import av vissa tjänster, varom mera i avsnitt 9.3. Import av varor (tidigare benämnt införsel) beskattas av tullmyndighet.

Angående svenska företags möjligheter att skaffa sig ett s.k. momsidentifikationsnummer som gäller inom EG, se under EG – momsidentifikationsnummer i kapitel 14.

Nya regler (NML) den 1 juli 1994[782]

I avsnitt 6.5.2, under Nya regler (NML) den 1 juli 1994, framgår att tekniken med s.k. teknisk skattskyldighet (nollbeskattning av den egna omsättningen med bibehållen avdragsrätt för ingående moms avseende egna förvärv till verksamheten) slopas den 1 juli 1994, och ersätts av en "rätt till återbetalning av ingående moms". Detta sker även beträffande exportfallen, och medför inte heller här någon materiell förändring utan endast en lagteknisk ändring (jfr även under Export under SOU 1992:6 i kapitel 14). Praktiskt sett innebär förändringen endast att "vanlig" avdragsrätt för ingående moms kallas "rätt

[781] Jfr andra stycket av anvisningarna till 1 § och 2 § andra stycket första meningen ML.
[782] Jfr Prop 1993/94:99 sid 172ff.

till återbetalning av ingående moms" i exportfallen (i likhet med förändringen avseende teknisk skattskyldighet i övrigt). När jag talar om avdrag för ingående moms i samband med exportfallen gäller det givetvis också vad som efter den lagtekniska ändringen den 1 juli 1994 kallas rätt till återbetalning av ingående moms.

Enligt NML sker vidare en annan – i första hand – lagteknisk ändring (som innebär en anpassning till vad som gäller inom EG) den 1 juli 1994. Då ersätts bestämmelserna om vad som skall anses som export respektive omsättning inom landet av varor och tjänster med en uttömmande uppräkning i lagen av i vilka fall tillhandahållande av varor och tjänster skall anses ha skett inom landet. I alla andra fall av omsättning är det fråga om omsättning utomlands.[783] Vidare anges i NML genom uppräkning i vilka fall en omsättning som enligt lagen anses ske inom landet ändå skall anses som en omsättning utomlands.[784] I den löpande texten utgår jag i detta kapitel (liksom i övrigt i boken) ifrån vad som gäller före den 1 juli 1994 och anger särskilt när NML innebär en materiell skillnad mot ML (se härvidlag, nedan i avsnitt 9.2 under Undantag från huvudregeln, särskilt angående tjänster inom landet åt utländska uppdragsgivares och svenskars verksamheter utomlands).

I avsnitt 9.2.1 redogör jag mera i detalj angående det nya (NML) tillvägagångssättet för att bedöma om en omsättning sker inom eller utom landet. Meningen är att man skall ha en översikt över den tekniska förändringen av exportbegreppet. I stort sett medför NML inte någon materiell förändring gentemot ML angående omfattningen av exportfallen, men i detta hänseende kommer givetvis en uppstyrning att ske genom den framtida rättsutvecklingen.

9.2 Export

Vad avses då med export av varor och tjänster i momssammanhang?

Huvudregeln

Som en huvudregel gäller att export anses föreligga när en vara levereras eller en tjänst tillhandahålles utom landet.[785]

> Förutsättningen för att det överhuvudtaget skall bli fråga om export av varor och tjänster i momslagens mening är att företagaren bedriver verksamhet här i landet som är yrkesmässig. Det räcker alltså inte med att konstatera att vederbörande skulle anses som yrkesmässig enligt vad som sägs i avsnitten under 6.3, dvs. att vinstsyfte etc föreligger. Har man endast rörelse med fast driftställe utomlands, kan man alltså inte omfattas av exportreglerna, dvs. en sådan företagare kan inte vara tekniskt skattskyldig (jfr avsnitt 6.5.2) i Sverige och åtnjuta avdragsrätt för svensk moms.

[783] Jfr 5 kap 1 § första stycket och 2–8 §§ NML.
[784] Jfr 5 kap 1 § andra stycket och 9–11 §§ NML.
[785] Jfr 2a § första stycket ML.

> Notera att en utländsk företagare kan ha verksamhet i Sverige och enligt vad som sägs i avsnitt 6.3.2.4 bli momsskyldig enligt allmänna regler (och således skyldig att redovisa utgående moms och berättigad att lyfta ingående moms). I sådant fall omfattas även denne av exportreglerna och får lyfta moms för t.ex. inköp av en vara i Sverige som exporteras till en kund i utlandet utan att momsdebitering sker. [Se nedan i detta avsnitt under Undantag från huvudregeln (utvidgning av exportbegreppet) särskilt vad som sägs i detta sammanhang om t.ex. förmedling av vara eller tjänst åt utländska uppdragsgivare.]

Beträffande *varor* är det alltså avgörande för bedömningen av huruvida export föreligger eller ej var själva leveransen sker. Sker leveransen, avlämnandet (jfr avsnitt 6.4.2), i utlandet är det fråga om export och någon momsdebitering skall således inte ske i fakturan. Därmed kan konstateras att hämtningsköp inte utgör export enligt huvudregeln, medan det vid distansköpen blir fråga om export om avlämnandet enligt villkor i köpeavtalet anses ske i utlandet (jfr avsnitt 6.4.2). Om säljaren själv utför transporten, sker avlämnandet hos köparen i utlandet och sålunda föreligger då export.

För hämtningsköpen finns ett undantag från huvudregeln att momsbeskattning skall ske. Nedan i detta avsnitt under Undantag från huvudregeln (utvidgning av exportbegreppet) anges nämligen att export skall anses föreligga när utländsk företagare själv hämtar varan här i landet för direkt utförsel, om varan är avsedd för verksamhet som företagaren bedriver i utlandet.

Beträffande distansköpen gäller att en svensk varuleverantör inte skall debitera moms i faktura till sin utländska kund om varorna exempelvis säljs fritt levererat (=delivered) Imminghamn (i England). Leveransen anses då ske i utlandet, eftersom säljaren ansvarar för godset fram till den utländska destinationsorten.[786] Däremot sker som en huvudregel momsbeskattning om försäljningen sker fritt fartygs sida eller fritt ombord (free on board) Göteborg. Då sker momsbeskattning. Enligt RSVs anvisningar (rekommendationer)[787] anses nämligen en vara levererad i Sverige när faran för godset övergått på köparen redan i Sverige. Detta är fallet när varan sålts exempelvis fritt fartygs sida eller fritt ombord på svenskt territorium (jfr även vad som sägs i avsnitt 6.4.2 angående fareövergångens och avlämnandets förhållande till varandra). I sådant fall är det dock frågan om export och momsdebitering kan underlåtas, om en direkt utförsel av varan ombesörjs av en speditör eller en fraktförare [se nedan i detta avsnitt under Undantag från huvudregeln (utvidgning av exportbegreppet)]. Alltså, om t.ex. en transportör (fraktförare) ombesörjer att varan direkt lämnar Sverige behöver den svenske varuleverantören inte fakturera sin utländska kund med moms trots att faran för godset övergått på köparen redan i Sverige.

Vänder man på det hela, dvs. säljaren av varorna är utländsk och kunden finns i Sverige, skall momsbeskattning alltid ske när varor importeras (jfr avsnitt 9.3). Undantag härvidlag utgör emellertid leverans i svensk frihamn

[786] Jfr avsnitt 2.1 i RSV Im 1982:2.
[787] Jfr avsnitt 2.2 i RSV Im 1982:2.

enligt vad nedan i detta avsnitt sägs under Undantag från huvudregeln (utvidgning av exportbegreppet). Då är det nämligen fråga om export under förutsättning att varan inte är avsedd att användas i själva frihamnen.

Oavsett hur själva varuförsäljningen till eller från utlandet momsbeskattas, är enligt vad nedan sägs i detta avsnitt under Undantag från huvudregeln (utvidgning av exportbegreppet) transportören inte skyldig att debitera moms för sin tjänst om det uppdrag han har åtagit sig avser en direkt transport till eller från utlandet.

> Man brukar säga att det är "varans väg" som styr huruvida export föreligger eller ej. Vad ovan sagts kan ge intrycket att exportreglerna endast omfattar varor som funnits i Sverige men förts ut härifrån. Så är inte fallet, utan ett svenskt företag (med yrkesmässig verksamhet här) som köper varor utomlands och levererar dem till en köpare i samma land eller tredje land har avdragsrätt för ingående moms som erläggs i Sverige trots att den har med dylik omsättning att göra. (Materiellt sett sker ej heller i detta hänseende någon förändring med anledning av exportbegreppets lagtekniska förändring den 1 juli 1994 genom införandet av NML.)[788] Företaget kan givetvis inte göra avdrag i Sverige för utländsk moms avseende varuinköpet i utlandet, men får lyfta t.ex. svensk moms för att administrera affären (t.ex. kontorskostnader i Sverige). När varan som inköpts i utlandet säljs vidare utomlands debiteras inte utgående moms, eftersom enligt vad nu sagts export anses föreligga. Om t.ex. fakturering sker från Sverige men varan levereras från det svenska företagets filial eller dotterbolag i t.ex. Danmark till en köpare i t.ex. Tyskland, är det alltså fråga om en exportaffär i momshänseende. Inkomsterna från en filial eller fristående verksamhet i utlandet inkomstbeskattas i Sverige, vilket medför yrkesmässighet momsmässigt (jfr avsnitt 1.1.3), och leveranser från t.ex. filialen utgör därmed export. Omsättningen sker alltså utom riket och sålunda behandlas transaktionen på samma sätt som en leverans från Sverige till utlandet. Detta gäller även om det svenska företagets utländska filial levererar till en kund i Sverige. I sådant fall sker momsbeskattning i Sverige för import och då av den som anmäler sig som tullskyldig när varan tas in i Sverige. Eftersom det svenska företaget även har verksamhet här, kan detsamma göra avdrag för ingående moms (jfr avsnitt 2.1) avseende såväl vanliga förvärv i Sverige för den av företaget i utlandet bedrivna verksamheten som för importmoms som det erlägger för införsel av varor till verksamheten i Sverige (jfr avsnitt 1.1.2).

Se nedan angående utvidgningen av exportbegreppet till att avse även vissa varuleveranser inom landet.

Beträffande *tjänsterna* torde det enligt huvudregeln vara fråga om export när köparen tillgodogör sig tjänsten i utlandet (jfr avsnitt 6.4.2.2).

Om t.ex. en konsulttjänst i vidsträckt mening avser tillgångar som någon i Sverige eller utomlands bosatt person har i utlandet, anses tjänsten utgöra export enligt huvudregeln. Detta står i överensstämmelse med att tjänster som avser tillgångar eller verksamhet i utlandet inte heller skall anses tillgodogjorda här vid bedömning om importbeskattning skall ske (jfr avsnitt 9.3). Detsamma gäller tjänster som t.ex. inhandlas under en resa utomlands för behov under resan. I annat fall skall den som har etablerat sin affärsverksamhet i Sverige, har fast driftställe här eller är bosatt i landet som huvudregel anses

[788] Jfr Prop 1993/94:99 sid 227.

här tillgodogöra sig de tjänster han erhåller.[789] I konsekvens med vad nu sagts, och främst ur konkurrensneutralitetssynpunkt, torde alltså t.ex. en advokats eller revisors tjänster avseende en i Sverige bosatt persons tillgångar i utlandet anses utgöra export och därför inte momsbeläggas [jfr nedan i detta avsnitt under Undantag från huvudregeln (utvidgning av exportbegreppet) om punkt 16 (tjänster) och avsnitt 9.3].

Beträffande resetjänster gäller att personbefordran till och från utlandet alltid jämställs med export. Resgodsbefordran bör ses som en del av personbefordran.[790] Genom att personbefordran till och från utlandet jämställs med export enligt vad nu sagts beskattas all transportverksamhet till och från utlandet på samma sätt oavsett om den avser gods- eller personbefordran.[791]

Det är destinationsorten i fakturan som avgör om export föreligger eller ej. Att viss del av en inhandlad resa till utlandet sker med landbaserade färdmedel (taxi, buss etc) inom Sverige, innan man reser ut med t.ex. fartyg eller flyg, medför inte momsbeskattning. Vidare gäller att t.ex. en flygresa till eller från utrikes ort med ett transituppehåll inom Sverige inte heller medför att resetjänsten förlorar karaktären av export.[792]

Beträffande s.k. paketresor eller liknande från utlandet till Sverige, bör endast resan direkt till och från Sverige jämställas med export. Om det i åtagandet också ingår att inom landet tillhandahålla kost och logi eller ytterligare resor eller tjänster av annat slag, bör dock dessa tjänster i sin helhet alltså anses tillhandahållna inom landet och momsbeskattas.[793]

Enligt ett förhandsbesked från skatterättsnämnden den 3 april 1992[794] gäller dessutom att moms skall debiteras för tillhandahållande av logi för övernattningar och av måltider i Sverige i anslutning till utlandsresa.

> I ett förhandsbesked[795] prövades huruvida båtresor på Göta kanal kunde ses som sådana internationella resor som utgör export i momshänseende. Resans karaktär ansågs ha betydelse för bedömningen. Eftersom resan på Göta kanal ansågs ha haft en självständig funktion som rundtursresa och inte som en naturlig del av en internationell transport, bedömdes den inte utgöra export utan vara föremål för momsbeskattning. Däremot skulle export föreligga om exempelvis en engelsk turist sjövägen skulle åka från London till Stockholm och då tar båt från London till Göteborg och därefter båt från Göteborg till Stockholm på Göta kanal, förutsatt att hela resan tillhandahålls av samma arrangör.

Även förmedling av resor till eller från utlandet jämställs med export på samma sätt som gäller för resetjänsten i sig.[796] I ett (hemligt) förhandsbesked har dessutom RSVs nämnd för rättsärenden gjort ett uttalande som innebär att en resebyrå anses tillhandahålla en *exporttjänst*, när den, inom ramen för

---

[789] Jfr Prop 1989/90:111 sid 131.
[790] Jfr Prop 1989/90:111 sid 185.
[791] Jfr Prop 1989/90:111 sid. 98.
[792] Jfr Prop 1989/90:111 sid 98.
[793] Jfr Prop 1989/90:111 sid 98.
[794] Jfr SRN den 3 april 1992.
[795] Jfr RÅ 1992 not 43.
[796] Jfr Prop 1989/90:111 sid 99.

en paketresa till utlandet vari bl.a. ingår resa och logi, tillhandahåller hotellrum på hotell utomlands som helt eller delvis ägs av resebyrån eller på hotell utomlands där resebyrån enligt kontrakt med hotellägaren disponerar rum mot fast ersättning (jfr avsnitt 6.2.5). Detta gäller även när sådant tillhandahållande sker inom ramen för specialarrangemang för konferens-, studie- och personalresor till utlandet. Beträffande utländska resebyråers uppköp av hotellövernattningar och busstransport i Sverige, se avsnitt 9.4.

Teletjänster som riktar sig till mottagare utomlands anses tillhandahållna inom landet och momsbeskattas,[797] vilket kan ses som en inskränkning av exportbegreppet för dessa tjänster. Detta har skett av skattetekniska (förenklings) skäl. På samma sätt förhåller det sig enligt vad som sägs under Kommunikationsområdet i avsnitt 6.2.5 med brevbefordran (eller förmedling av sådan befordran). Momsbeskattning sker av brevbefordran med 12 % (förmedling av sådan befordran dock 25 %) från och med den 1 mars 1994 oavsett om brevet skickas inom Sverige eller till utlandet.[798]

Förskott och a conton

Om det klart framstår ett en beställd vara eller tjänst skall exporteras, behöver enligt RSV förskott och a conton (jfr avsnitt 6.4.6) inte momsbeläggas.[799]

Uthyrning av vara

När det gäller bedömningen om en uthyrningstjänst skall anses utgöra export har ett förhandsbesked från 1982[800] varit vägledande. Avgörande för om export skall anses föreligga är i princip om varan som uthyrningen avser tagits i besittning av kunden här i Sverige (ej export) eller i utlandet (export).

I förhandsbeskedet från 1982 var fråga om uthyrning av trailers (släpfordon till lastbilar). RSVs nämnd för rättsärenden uttalade emellertid att om platsen för besittningsövergången undantagslöst var avgörande för ifrågavarande bedömning och sålunda användningsorten saknade betydelse, det skulle leda till att tjänsten, oavsett hur länge trailern användes i utlandet, för all framtid ansågs omsatt i Sverige om besittningsövergången sker här. Detta ansåg nämnden vara en orimlig konsekvens i strid mot grundtanken om beskattning endast av konsumtion i Sverige. Därför skulle enligt nämnden momsbeskattning ske om trailern tillhandahölls för bruk i Sverige, men om det "genom särskilt avtal och på i övrigt lämpligt sätt" visas att samma trailer därefter uthyrs för omsättning uteslutande utom riket, skulle den uthyrningen utgöra export. I ett förhandsbesked den 5 juli 1992[801] – som är överklagat till regeringsrätten och ännu inte avgjort – ansåg skatterättsnämnden dessutom att uthyrning för användning i Sverige av utländskt ägt flygplan skall momsbeskattas här trots att överlämnande skett utomlands, eftersom uthyrningstjänsten anses successivt tillhandahållen (förbrukad) i Sverige.

---

[797] Jfr Prop 1989/90:111 sid 100.
[798] Jfr 1993/94:SkU 21 sid 8.
[799] Jfr MHL93 sid. 284.
[800] Jfr RSV/FB Im 1982:1.
[801] Jfr SRN den 5 juli 1992.

I fallet från 1982 påpekade för övrigt RSVs nämnd för rättsärenden att svensk frihamn utgör svenskt område och ingenting annat, och att tjänst som tillhandahålls där inte på det sätt som sker beträffande leverans av vara i frihamn omfattas av exportbegreppet [se nedan i detta avsnitt under Undantag från huvudregeln (utvidgning av exportbegreppet)].

Man kan alltså inte kringgå problemet genom att låta besittningsövergången ske i en svensk frihamn. Däremot utgör ett nytt avtal om uthyrning av varan till samma utländska kund eller en annan utländsk kund, när varan väl befinner sig utomlands, export (om förbrukningen skall ske utomlands).

Vid uthyrning av vara är sålunda inte den utvidgning av exportbegreppet som gäller för varuleveranser tillämplig. För att vara säker på att uthyrningen av en vara skall anses utgöra export skall alltså hämtningsköp överhuvudtaget inte praktiseras, utan antingen skall säljaren själv ombesörja transporten till kunden (förhyraren) i utlandet eller så får allmänna köprättsliga principer om när avlämnandet skall anses ske tjäna till ledning (jfr avsnitt 6.4.2), och dessutom skall enligt vad ovan sagts förbrukningen av uthyrningstjänsten ske utomlands.

Det saknas enligt min mening anledning att inte tillämpa köprättens regler analogt på uthyrningssituationerna. Det är ju först när ett avlämnande av varan skett som man kan säga att förhyraren kan tillgodogöra sig uthyrningstjänsten i fråga.

Exportbegreppet utvidgas även för tjänsterna i vissa fall till att avse även tillhandahållanden inom Sverige. Se nedan i detta avsnitt angående "utvidgningen" av exportbegreppet på såväl varu- som tjänsteområdet.

Undantag från huvudregeln (utvidgning av exportbegreppet)

Även om en varuleverans sker i Sverige anses den utgöra export[802] om:

1) direkt utförsel av varan ombesörjs av speditör eller fraktförare,

2) leveransen sker till utländsk företagare, som hämtar varan här i landet för direkt utförsel, om varan är avsedd för verksamhet som företagaren bedriver i utlandet,

3) leveransen sker i frihamn (finns f n i Stockholm, Göteborg och Malmö) om varan inte är avsedd att användas i frihamnen,

4) varan levereras till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik eller för bruk eller omsättning på sådant fartyg eller luftfartyg,

5) varan levereras för försäljning i s.k. exportbutik enligt tullagen (vanligen Tax-free shop på flygplats),

6) varan är personbil eller motorcykel som vid leveransen är införd i s.k. exportvagnsförteckning.

Enbart nya personbilar eller nya motorcyklar kan införas i exportvagnsförteckning. Ansökan om registrering i exportvagnsförteckning skickas till tullen i Stockholm, Göteborg, Malmö eller Sundsvall. Blankett kan fås från tullen eller bilhandlaren. Notera att med personbil i detta sammanhang inte avses momslagens begrepp (jfr avsnitt 10.1), utan bil som är inrättad huvudsakligen för befordran av personer, dock högst förare och åtta passagerare.

[802] Jfr 2a § andra stycket ML.

Av punkt 1 ovan framgår att export föreligger om varan tas om hand här i landet av en självständig transportör för direkt utförsel. Med direkt utförsel får anses att transportören ansvarar för transporten från säljaren till kunden i utlandet.

Av punkt 2 ovan framgår att export föreligger även för hämtningsköp, förutsatt att det är fråga om en utländsk företagare och att denne hämtar varan för direkt utförsel och för användning i sin verksamhet i utlandet.

> Som kuriosa kan tas som ett exempel en utländsk åkare som tankar sin bil direkt i anslutning till att han kör ut ur Sverige; bränslet konsumeras då utomlands av åkaren. Numera (fr.o.m. 1 januari 1991) kan en utländsk åkare – liksom andra utländska företagare – även få tillbaka erlagd moms på bl.a. bränsle i Sverige enligt ett särskilt restitutionssystem (jfr avsnitt 9.4), förutsatt givetvis att han inte skall vara registrerad för transportuppdrag inom Sverige. Då sköter ett svenskt ombud om åkarens momsredovisning i Sverige (jfr angående s.k. cabotagetrafik i avsnitt 6.3.2.4).

Beträffande punkt 4 ovan får sägas att med fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik förstås fartyg som anlöper utländsk hamn eller luftfartyg som angör utländsk flygplats.[803] Notera att en teknisk skattskyldighet (jfr avsnitt 6.5.2) i förevarande fall kan följa redan av reglerna om del, tillbehör eller utrustning till skepp i yrkesmässig sjöfart etc eller flygplan (jfr avsnitt 6.2.8), vilka återinfördes den 1 juli 1993. Nedan i detta avsnitt anges att med utrikes sjöfart (trafik) avses även s.k. *via-klarering*. Den som säljer bunkerolja till ett fartyg som mellan svenska hamnar medför last till eller från utlandet (via-klarering) omfattas alltså av exportreglerna och behöver inte ta ut moms på leveransen av bunkeroljan. Om sådant fartyg övergår till inrikes sjöfart skall egentligen all ombordvarande bunkerolja anmälas till förtullning. Emellertid framgår av avsnitt 6.2.8 att beträffande bunkerolja i skepp som är kvalificerat undantagna från momsplikt gäller att sådant drivmedel tullteknisk sett anses ingå i varan fartyget, vilket innebär att införselmoms inte tas ut på oljan i drivmedelstankarna på sådant skepp när det anlöper svensk hamn och övergår i inrikes sjöfart.

Fiske på internationellt vatten likställs enligt RSV med utrikes trafik. Leverans av is och fisklådor till sådant fiskefartyg betraktas som export. Däremot anses inte leverans av fiskeredskap till svenskt fiskefartyg i Sverige utgöra export.[804]

Även omsättning av vara (eller tjänst) på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik räknas enligt momslagen som export.[805]

Försäljning från kiosk eller restaurang ombord på t.ex. en finlandsfärja utgör export (jfr huvudregeln om leverans utom landet eller bestämmelsen ovan om omsättning av varor och tjänster på fartyg i utrikes trafik).[806]

Leverans av såväl sprit och tobak som mat och läskedrycker till restaurang-

---

[803] Jfr RSN 1969:56.5.
[804] Jfr avsnitt 2.2.4 i RSV Im 1982:2.
[805] Jfr 2a § fjärde stycket första meningen ML.
[806] Jfr Prop 1989/90:111 sid 186.

en på finlandsfärjan utgör export enligt punkt 4 ovan, liksom leverans av t.ex. reservdelar till maskiner som används på färjan.

Leverans av varor till fartyg på linjer mellan Sverige, Danmark, Finland och Norge för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord räknas som export enligt punkt 3 eller 4 ovan endast då det är fråga om spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfymer, kosmetiska preparat och toalettmedel samt choklad- och konfektyrvaror.[807]

Om någon levererar t.ex. sprit, öl och cigaretter till en finlandsfärja för försäljning i kiosken där, är det fråga om export enligt vad ovan sagts och leverantören debiterar inte moms på rederiet. Den som levererar till fartyget har avdragsrätt enligt momslagens allmänna regler. Eftersom rederiet inte tar ut moms vid försäljning från kiosken på fartyget sker således inte någon slutkonsumtion av moms, vilket ju också är meningen med exportregler.

Beträffande leverantörens tillhandahållande till finlandsfärjan av t.ex. pennor, paraplyer, T-shirts, läskedrycker, mat och annat dylikt som också skall säljas i kiosken, skall däremot moms debiteras vid leveransen till fartyget eftersom sådant inte räknas upp ovan som varor som omfattas av det särskilda exportbegreppet. Rederiet i fråga får då inte göra avdrag för den ingående momsen (=avdragsförbud, jfr avsnitt 2.3), och beskattning kan därmed sägas ske vid leveransen till fartyget.[808] Om leverans skett momsfritt till fartyget i enlighet med bestämmelserna enligt punkt 3 eller 4 ovan, skall uttagsbeskattning ske om varorna (t.ex. paraplyer, T-shirts, läskedrycker, mat och annat dylikt) sedan försäljs i kiosken. Beskattningsvärdet utgörs då av varans inköpsvärde.[809] Det kan t.ex. vara fråga om att läskedrycker som – helt korrekt – har sålts momsfritt till fartygets restaurang ändå tas ut därifrån och i stället försäljs i kiosken på fartyget. Då skall alltså en uttagsbeskattning enligt vad nu sagts ske.

Följande gäller angående styrkande av export av vara:[810]

Det bästa sättet att visa att en leverans skett utomlands är att förete införselhandlingar från införsellandet. Härutöver kan exempelvis speditionsintyg och styrmanskvitto ha stort värde.

Att vara omhändertagits för direkt utförsel visas lämpligen med hjälp av t.ex. speditionsintyg, intyg från fraktförare eller liknande.

Att en utländsk företagare själv hämtar vara styrks lämpligen med intyg från det utländska företaget om utförsel eller med kopior av importhandlingar från införsellandet. Av intyget skall framgå att varan kommer att föras ut ur Sverige.

Att leverans skett i frihamn och att varorna inte är avsedda för förbrukning där, bör kunna dokumenteras av säljaren.

Att leverans skett till fartyg (eller luftfartyg) i utrikes trafik styrks genom att säljaren i sina handlingar antecknar fartygets (eller flygmaskinens) namn, avgångsdatum och destination samt beträffande leveranser till flygmaskiner dess flightnummer. Från kontrollsynpunkt är det, när det gäller leveranser till fartyg, av stort värde om säljaren kan förete en kopia av en av tullverket stämplad utgående fartygsanmälan.

---

[807] Jfr 2a § sjunde stycket ML.
[808] Jfr 18 § sista stycket ML och Prop 1989/90:111 sid 186.
[809] Jfr 14 § andra meningen ML och Prop 1989/90:111 sid 201.
[810] Jfr avsnitt 2.1 i RSV Im 1982:2.

Även om en tjänst tillhandahålls här i Sverige anses den som export[811] om:

1) den avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, härunder inbegripet upplåtelse av hamn eller flygplats, eller avser utrustning eller annan vara för användning på sådant fartyg eller luftfartyg (jfr även avsnitten 6.2.2.4 och 6.2.8),

2) den utgör annan tjänst än uthyrning, och tjänsten avser vara, som införts till landet endast för tjänsteprestationen i fråga för att därefter utföras ur landet,

3) den utgör förmedling av vara eller tjänst åt utländsk uppdragsgivare,

4) den utgör transport direkt till eller från utlandet eller förmedling av sådan transport,

5) den utgör transport eller annan tjänst inom landet som avser importvara eller exportvara och som speditör eller fraktförare tillhandahåller utländsk uppdragsgivare i samband med importen eller utförseln,

6) den avser lastning, lossning eller annan tjänst i hamn- eller flygplatsverksamhet med avseende på vara från eller till utrikes ort,

7) den avser kontroll eller analys av vara åt utländsk uppdragsgivare,

8) den avser lagring eller förvaring av vara åt utländsk uppdragsgivare,

9) den avser annonsering eller annan reklam åt utländsk uppdragsgivare,

10) den avser fastighet i annat land,

11) den utgör produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst åt utländsk uppdragsgivare,

12) den avser upplåtelse eller överlåtelse åt utländsk användare av rätt till patent, nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning, mönsterrätt, varumärkesrätt, upphovsrätt till litterärt eller konstnärligt verk, rätt till fotografisk bild samt rätt att utnyttja sådana system och program för automatisk databehandling som inte är skyddade enligt upphovsrättslagen,

13) den avser automatisk databehandling samt utarbetande av system eller program för automatisk databehandling åt utländsk uppdragsgivare,

14) den utgör tillhandahållande av information åt utländsk uppdragsgivare,

15) den utgör skrivtjänst och översättningstjänst åt utländsk uppdragsgivare,

16) den utgör annan tjänst än nu sagts av ekonomisk, juridisk, administrativ eller därmed jämförbar art åt utländsk uppdragsgivare,

17) den avser upplåtelse för trafik av bro eller tunnel mellan Sverige och annat land.

Beträffande tjänsterna under 2, 3, 5, 7–9 eller 11–16 gäller att export anses föreligga endast under förutsättning att tjänsten i fråga avser verksamhet som uppdragsgivaren bedriver i utlandet och som skulle ha medfört skattskyldighet om den utövats i Sverige.[812]

Notera att av de nu uppräknade punkterna (2, 3, 5, 7–9 eller 11–16) krävs det i samtliga utom i punkt 2, att uppdragsgivaren är utländsk uppdragsgivare eller, beträffande rättigheterna i punkt 12, utländsk användare. För att export

[811] Jfr 2a § tredje stycket ML.
[812] Jfr första stycket av anvisningarna till 2a § ML.

skall vara för handen krävs alltså i dessa fall att uppdragsgivaren/användaren inte är momsskyldig i Sverige. Bestämmelserna kan alltså inte tillämpas på t.ex. uppdrag från en utländsk företagare, som har verksamhet i Sverige för vilken han är registrerad här till moms, exempelvis med svenskt ombud (jfr avsnitt 6.3.2.4). Däremot gäller i punkt 2 att uppdragsgivaren kan vara såväl svensk som utländsk, kravet är emellertid även i detta fall att tjänsten avser en vara som används i en verksamhet som svensken eller utlänningen bedriver utomlands, och som skulle ha medfört momsskyldighet om den bedrivits här. Om t.ex. ett sjukhus i utlandet (sjukvård momsfritt – jfr avsnitt 6.2.6) skickar ett kirurgiskt instrument (vara) till ett företag i Sverige som utför laserslipning av instrumentet (momspliktig tjänst) och instrumentet därefter skickas tillbaka till sjukhuset, skall det svenska företaget ta ut moms på tjänsten. Om däremot det svenska företaget utför samma sorts tjänst åt ett annat företag i Sverige, som använder varan som tjänsten utförs på i en mekanisk verkstad som sistnämnda företag har i t.ex. Tyskland, skall det förstnämnda företaget inte ta ut moms på tjänsten. Det får uppmärksammas att kravet för att exporttjänst skall anses föreligga för ifrågavarande situationer, av innebörd att förvärvaren av sådan tjänst (uppdragsgivaren) hade varit momsskyldig för sin verksamhet i utlandet om den bedrivits i Sverige, försvinner genom införandet av den "nya" momslagen (NML) den 1 juli 1994 (jfr under Undantag från huvudregeln i avsnitt 9.2.1). Härigenom kommer alltså antalet exportfall att öka (jfr även under Export under SOU 1992:6 i kapitel 14).

> För att möjliggöra kontroll av en utländsk företagares status i nu avsett sammanhang, bör denne i intyg till det svenska företaget ange arten av sin verksamhet i utlandet.[813]

Om t.ex. en advokat (jfr punkt 16) företräder en utländsk fabrikant vid en tvist här i Sverige, skall moms inte faktureras för advokattjänsten eftersom fabrikanten hade varit momsskyldig för sin verksamhet även i Sverige. Skulle advokaten däremot företräda t.ex. en utländsk bank vid en tvist här i Sverige, skall sålunda moms faktureras den utländska banken för advokattjänsten: en bank är ju (bortsett från för notariattjänster och bankfacksuthyrning) icke momsskyldiga i Sverige för sin verksamhet eftersom momsplikt inte föreligger för banktjänster (jfr avsnitt 6.2.4). Man är med andra ord tillbaka i huvudregeln och export kan inte anses föreligga, eftersom den utländska banken tillgodogör sig advokattjänsten i Sverige.

> I ett förhandsbesked från skatterättsnämnden den 11 maj 1993[814] gällde det att bedöma i vad mån en svensk advokat omfattades av exportbestämmelserna för uppdrag gentemot utländska uppdragsgivare som *skiljeman*. Advokaten agerade skiljeman mellan utländska idrottssammanslutningar vid en tvist rörande en övergångssumma för en viss idrottsman. Först konstaterade nämnden, i likhet med fallet om advokats uppdrag som god man i avsnitt 6.2.4, att skiljeman-

[813] Jfr avsnitt 3.2 i RSV Im 1982:2.
[814] Jfr SRN den 11 maj 1993.

> nauppdraget visserligen är ett personligt åtagande av advokaten men att det ingår som ett led i dennes genom sitt bolag bedrivna advokatverksamhet. Inkomsten av uppdraget skall beskattas inkomstskattemässigt i näringsverksamhet, varför bolaget är yrkesmässigt (jfr avsnitt 6.3.1) och momsskyldigt för densamma. Nämnden ansåg vidare att båda de utländska idrottssammanslutningarna skulle ses som uppdragsgivare gentemot advokaten (skiljemannen). Den omständigheten att förlorande part ålagts hela betalningsansvaret för skiljemannaarvodet medför således inte att uppdraget endast skall anses ha utförts för den uppdragsgivaren. Advokaten skall inte ta ut moms gentemot den uppdragsgivare som skulle ha varit momsskyldig om denne bedrivit sin verksamhet i Sverige, eftersom det då är fråga om export. Bedömningen härvidlag skall enligt nämnden inte begränsas till den enskilda transaktion som skiljemannauppdraget avsett utan skall omfatta hela den av respektive uppdragsgivare bedrivna idrottsverksamheten etc. Skattefri exporttjänst ansågs föreligga i förhållande till den ena uppdragsgivaren som i bolagsform bedrev verksamhet med administration av träning och matchspel samt försäljning av bl.a. biljetter, matchprogram, mediarättigheter och sportkläder. Eftersom verksamheten inte bedrevs i form av ideell förening (jfr avsnitt 6.3.3), skulle alltså idrottssammanslutningen (uppdragsgivaren) ha varit momsskyldig för sin verksamhet i Sverige om den bedrivits här, och således ansåg nämnden att advokatens skiljemannauppdrag utgjorde en exporttjänst, varför denne inte var tvungen att debitera moms. Beträffande den andra uppdragsgivaren var uppgifterna i ansökan om förhandsbesked för knapphändiga, varför nämnden avvisade ansökan i den delen.

Beträffande tjänst som avser fastighet i utlandet (jfr punkt 10) gäller inga andra begränsningar för att export skall anses föreligga än att fastigheten är belägen utom Sverige. Beställarens hemvist eller momsmässiga status är ointressant härvidlag. Även om en arkitekt fakturerar en i Sverige bosatt privatperson som har en fastighet utomlands, sker ingen momsbeskattning. Det enda kravet är att arkitekttjänsten i fråga avser fastigheten i utlandet.

Som exempel på tjänster i punkt 1 som kan komma i fråga som exporttjänster kan nämnas reparations- och underhållsarbeten, lastning, lossning eller annan tjänst i hamn- eller flygplatsverksamhet.[815]

> Av avsnitt 6.2.8 och även avsnitt 6.2.2.4 framgår att tjänster som tillhandahålls bl.a. skepp för yrkesmässig sjöfart och flygplan för yrkesmässig person- och godsbedordran och tillbehör till sådana fartyg och flygplan – från och med den 1 juli 1993 – kan vara kvalificerat undantagna (jfr avsnitt 6.5.2) från momsplikt även om det är fråga om tillhandahållanden till fartyg och flygplan i inrikes trafik, dvs. även om det inte är fråga om export enligt vad som sägs i punkt 1 här ovan.

Beträffande vara (jfr punkt 2) som förts in i Sverige endast för tjänsteprestation – utom uthyrning – saknar det för exportbedömningen betydelse vem som för ut varan ur landet efter fullgjord prestation.[816] Punkt 2 berörs även i exemplet i slutet av avsnitt 6.2.1.1 med det utländska företaget som skickar

[815] Jfr avsnitt 3.2.2.1 i RSV Im 1982:2.
[816] Jfr avsnitt 3.2.1.1 i RSV Im 1982:2.

tyg till skräddare i Sverige som syr upp uniformer och skickar tillbaka till det utländska företaget.

Angående förmedling av vara åt utländsk uppdragsgivare (jfr punkt 3) får följande sägas. Export anses föreligga oavsett om förmedlaren uppträder som handelsagent eller kommissionär, dvs. om han förmedlar i uppdragsgivarens eller sitt eget namn. Att endast den som inte är momsskyldig i Sverige kan räknas som utländsk uppdragsgivare, innebär i kommissionärsförhållanden att export inte kan uppkomma i de fall då den utländska kommittenten har lagt upp ett lager hos kommissionären, eftersom kommittenten då är momsskyldig här själv (jfr avsnitt 6.3.2.4). I praktiken torde regeln endast ha betydelse i handelsagentfallen.[817] Notera att även tjänst omfattas av bestämmelsen i punkt 3 numera: förmedlingen kan ju t.ex. avse ett patent (immateriella rättigheter är ju tjänster enligt momslagen).

Beträffande punkt 4 konstateras att bestämmelsen ändrats i konsekvens med att momsplikten utsträckts till att omfatta inte bara godstransporter utan även persontransporter (jfr avsnitt 6.2.5).[818] Transport till eller från utlandet och därmed export (dvs. ingen momsdebitering, men bibehållen avdragsrätt) anses av praktiska skäl även föreligga vid s.k. via-klarering, dvs. vid resa från svensk hamn via annan svensk hamn till utrikes hamn. Via-klarering ifrågakommer endast om fartyg mellan svenska hamnar medför last till eller från utlandet eller om det går tomt mellan dessa hamnar som en förflyttning mellan två utrikes orter (t.ex. utlandet–Göteborg–Skärhamn–utlandet). Se ovan under Huvudregeln i detta avsnitt angående internationell personbefordran. Här kan också påpekas att när momsplikt infördes den 1 juli 1993 för upplåtelse för trafik av bl.a. broar, beslutades att upplåtelse för trafik av bro eller tunnel mellan Sverige och annat land utgör export (jfr under Upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel i avsnitt 6.2.2.4).

För att en tjänst i punkt 5 skall kunna anses ha samband med införsel eller utförsel bör den avse antingen själva transporten till eller från en köpare eller säljare eller också ha direkt samband med utförsel- eller införselförfarandet vid tullgränsen. Varken en uppdelning av importgodset i samband med omlastning eller därav betingade förseningar vid utförandet av ett lämnat transportuppdrag bör medföra att transporten inte skall anses ha sådant samband med införseln av godset som avses i bestämmelsen.[819]

I ett förhandsbesked[820] som Statens järnvägar (SJ) sökte var omständigheterna följande. Ett norskt tillverkningsföretag med kunder i Sverige transporterade självt varorna med bil till Strömstad och omlastade där varorna från bil till tåg. Det som kommit med en billast delades vid omlastningen till tåg upp på flera mindre sändningar, som skickades med tåg till olika orter inom Sverige. I samband med omlastningen kunde det ibland dröja någon dag, innan godset sändes vidare. Godset sändes på järnväg med svensk fraktsedel men med det norska företaget som avsändare (uppdrags-

[817] Jfr avsnitt 3.2.1.2 i RSV Im 1982:2.
[818] Jfr Prop 1989/90:111 sid 185.
[819] Jfr avsnitt 3.2.1.3 i RSV Im 1982:2.
[820] Jfr RSV/FB Im 1982:22.

> givare) i fraktsedeln. Det norska företaget (uppdragsgivaren) skulle ju ha varit momsskyldigt i Sverige om det bedrev sin verksamhet här. Beroende på hur uttrycket "i samband med importen (införseln)" i punkt 5 ovan tolkades skulle SJ därmed antingen debitera det norska företaget (uppdragsgivaren) med eller utan moms för utförda transporttjänster i Sverige. RSVs nämnd för rättsärenden uttalade hävidlag följande. Varken en uppdelning av importgodset i samband med omlastning eller därav betingade förseningar vid utförandet av ett lämnat transportuppdrag bör medföra att transporten inte skall anses ha sådant samband med införseln av godset som avses i förevarande sammanhang (punkt 5 ovan). På grund härav förklarade nämnden, att ett transportuppdrag som fullgörs på sätt som anges i förevarande fall är i momshänseende att räkna som export och skall således inte momsbeskattas.

Punkt 6 motsvarar en bestämmelse som fanns i den numera upphävda förordningen om momsskyldighet för hamn- och flygplatsverksamhet.[821]

Regeln i punkt 7 torde främst ha betydelse i samband med att ett utländskt företag importerar varor från Sverige eller exporterar varor till Sverige. Regeln är dock inte begränsad till enbart kontroll eller analys av vara i sådana fall.[822]

Beträffande lagring av vara åt utländsk uppdragsgivare (jfr punkt 8) gäller att, om andra tjänster utförs i samband med lagringen men dessa är av mycket liten omfattning i förhållande till lagringstjänsten och har samband med denna, torde hela åtagandet kunna ses som en lagringstjänst, och även dessa andra tjänster sålunda omfattas av exportbegreppet.[823]

Angående regeln i punkt 9 får uppmärksammas att verksamheten som tjänsten avser skall vara av "så att säga momspliktig natur". Exempelvis annonsering för utländsk hotellverksamhet räknas som export, men inte t.ex. reklam för en utländsk bank.[824]

Beträffande punkt 10 se ovan.

Tjänster enligt punkt 11 resulterar endast i rapport, protokoll eller liknande till den utländske uppdragsgivaren. Redovisningen kan bestå – förutom av rapport eller protokoll – även av t.ex. ritningar eller datalistor.[825]

Notera i punkt 12 att upphovsrätter undantas från momsplikt som exporttjänster inte bara såvitt avser upphovsmannens transaktioner utan generellt. Momsdebitering sker därför endast för de tjänster som inte räknas upp i punkt 12 som omfattandes av exportbestämmelsen. Exempelvis kan rätten till ett datasystem eller datorprogram ha sådan originalitet att det anses ha verkshöjd och sålunda vara skyddat enligt upphovsrättslagen. Då gäller inte exportbestämmelsen och moms skall alltså debiteras den utländske uppdragsgivaren (jfr under a i avsnitt 6.2.3).[826] Notera särskilt beträffande upphovsrätt till litterärt eller konstnärligt verk att om sådan rätt undantas enligt vad som sägs i avsnitt 6.2.3 från momsplikt, kan det inte bli fråga om tillämpning av förevarande exportbestämmelse. I sådant fall föreligger ju ett s.k. okvalificerat undantag från momsplikt (jfr avsnitt 6.5.2), och därmed kan export med

---

[821] Jfr Prop 1989/90:111 sid 185.
[822] Jfr avsnitt 3.2.1.4 i RSV Im 1982:2.
[823] Jfr avsnitt 3.2.1.5 i RSV Im 1982:2.
[824] Jfr avsnitt 3.2.1.6 i RSV Im 1982:2.
[825] Jfr avsnitt 3.2.1.7 i RSV Im 1982:2.
[826] Jfr Prop 1989/90:111 sid 185.

tillämpning av s.k. teknisk skattskyldighet inte anses föreligga (jfr avsnitt 9.1). Någon skyldighet att debitera moms föreligger i och för sig inte heller i det fallet, utan skillnaden består alltså i att avdragsrätt inte föreligger som vid export.

I punkt 13 har exportbestämmelsen utvidgats den 1 januari 1991 till att omfatta inte bara automatisk databehandling, utan även systemering eller programmering för automatisk databehandling.[827]

I punkt 14 avses tillhandahållande av alla slag av information, således även datorbaserad information.[828]

I punkt 15 får erinras om att även rena skrivbyråtjänster numera är momspliktiga (jfr avsnitt 6.2.4). Således omfattas de av exportbestämmelsen. Normalt sett utgår även moms på översättningstjänster. En överlåtelse eller upplåtelse av rätten till en översättning undantas emellertid från momsplikt om originalverket undantas (jfr avsnitt 6.2.3). Är det senare fallet momsbeskattas översättningstjänst åt utländsk uppdragsgivare, eftersom exportbestämmelsen inte blir tillämplig. Härvid får märkas att det mera sällan torde förekomma att tillhandahållande av en översättning inom näringslivet får formen av en upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätten till översättningen (jfr avsnitt 6.2.4).[829]

Se ovan angående punkt 16.

Punkt 17 infördes den 1 juli 1993 och kommenteras här ovan i samband med kommentaren om punkt 4 och under Upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel i avsnitt 6.2.2.4.

Notera att om en svensk momsskyldig företagare köper tjänster från utlandet och det andra landet saknar en motsvarighet till det utvidgade exportbegreppet, blir den utländska momsen en kostnad hos den svenske beställaren. Om den svenske beställaren i sin tur tillhandahåller någon en vara eller tjänst som momsbeskattas i Sverige kommer den utländska momskostnaden att ingå som ett kostnadselement hos svensken och således ingå i underlaget för dennes debitering av moms.

Garantiåtaganden

Reparation och leverans av vara anses som export, när tillhandahållandet sker åt utländsk företagare, som inte är momsskyldig, inom ramen för garantiåtagande som gjorts av denne.[830] Om en tysk fabrik har lämnat garanti på en vara såld till svensk kund och den tyska fabriken anlitar svenskt företag för att reparera varan i fråga, räknas reparationstjänsten som export. Om t.ex. ett svenskt dotterbolag till den tyska fabrikanten i stället skickar en ersättningsvara till den svenske kunden blir det alltså också fråga om export.

Huruvida garantiobjektet vid tidpunkten för bristens avhjälpande fortfarande är vara har ingen betydelse för bedömningen om export föreligger i

[827] Jfr Prop 1989/90:111 sid 186.
[828] Jfr Prop 1989/90:111 sid 186.
[829] Jfr Prop 1989/90:111 sid 114.
[830] Jfr 2a § fjärde stycket andra meningen ML.

förevarande fall. Den omständigheten att varan i fråga genom inmontering i t.ex. byggnad fått annan momsmässig status ("blivit fast egendom") saknar alltså betydelse.[831]

> Den svenske leverantören kan styrka att den ursprunglige säljaren är utländsk och att leveransen utförts som ett led i ett garantiåtagande genom att förete en kopia av garantiutfästelsen.[832]

Bärgning och reparation av utlandsregistrerat fordon etc

Som export räknas bärgning och reparation av lastbil, buss eller släpvagn till sådant fordon eller leverans av utrustning till sådant fordon, om fordonet är registrerat eller hemmahörande i annat land och tillhandahållandet sker i anslutning till fordonets användning för yrkesmässig transport här i landet.[833]

> Den som tillhandahåller vara eller tjänst av aktuellt slag bör till stöd för framtida kontroll anteckna det utländska fordonets fabrikat, typ, registrerings- eller chassinummer och hemvist samt fordonets destination och transportuppdrag.[834]

Turistmoms[835]

En utländsk turist har möjlighet att få tillbaka moms som betalats på varor inköpta i Sverige. Reglerna för detta är olika beroende på om turisten är bosatt i Danmark, Norge eller Finland eller i annat land.

Turister från Danmark, Norge eller Finland

För att få tillbaka momsen skall turisten ha fört in varorna i sitt hemland – eller annat nordiskt land, utom Island – inom 14 dagar från det att varan/-orna inköptes. Det skall också visas att moms – i Finland varuskatt – betalats vid införseln.

Den vara som inköpts måste kosta minst 1 000 kronor exklusive moms. Vid inköp av varor som var och en kostar mindre än 1 000 kronor, kan turisten ändå få tillbaka moms om varorna utgör en naturlig grupp, t.ex. en soffgrupp, kamera med objektiv, stereoanläggning eller liknande, och det sammanlagda priset är minst 1 000 kronor. För att en grupp av varor skall kunna betraktas som en enhet fordras att varorna inköpts samtidigt hos en säljare och att gruppen införs samtidigt i införsellandet.

När turisten har en handling som visar dels att införsel i hemlandet har skett inom 14 dagar efter inköp, dels att moms eller varuskatt är betald vid införseln, skickar han handlingen till den affär i Sverige där varorna inköptes. Affären har sedan möjlighet – dock inte skyldighet – att betala tillbaka den svenska momsen till turisten. Redan vid inköpet bör därför turisten komma överens med säljaren om att momsen skall återbetalas när det finns förutsättningar för det.

---

[831] Jfr avsnitten 2.2.7 och 3.2.2.5 i RSV Im 1982:2.
[832] Jfr avsnitt 3.2.2.5 i RSV Im 1982:2.
[833] Jfr 2a § femte stycket ML.
[834] Jfr avsnitt 3.2.2.6 i RSV Im 1982:2.
[835] Jfr 2a § sjätte stycket ML, andra stycket av anvisningarna till 2a § ML, RSV Im 1980:2 och RSVs broschyr RSV 559 Utg 2.

Grönland och Färöarna räknas inte till Danmark i detta sammanhang.

Turister från andra länder än Danmark, Norge eller Finland

För den som inte är bosatt i Danmark, Norge eller Finland finns det två sätt att få tillbaka moms på varor, som är inköpta i Sverige.

1. Det vanligaste sättet är att en av skattemyndigheten godkänd intygsgivare anlitas. I dag finns en enda godkänd intygsgivare: Sweden Tax-free Shopping AB. De butiker som är anslutna till denna intygsgivare har ofta i skyltfönstret ett märke där det står: Tax-free for tourists.

Intygsgivaren har "tax-free-kontor" på de flesta flygplatser och i de flesta färjehamnar i Sverige samt vid vissa gränsövergångar/järnvägsstationer, vilka skall intyga att turisten fört ut varorna ur Sverige. Varorna måste utföras inom 7 dagar från det att de inköptes. Intygsgivaren skall kunna kontrollera att samma varor som inköpts förs ut, t.ex. genom att varans förpackning är obruten. "Tax-free-kontoret" på t.ex. Landvetters flygplats (exempelvis Europe Tax-free Service, Salgrips Perfume Shop och Svenska Butiken) skickar intyget till affären som därmed får ett bevis på export och kan reducera sin utgående moms och återbetala till turisten. Från skattemyndigheternas sida har i den praktiska tillämpningen accepterats att intygsgivaren för säljarens/affärens räkning återbetalat momsen till turisten i samband med utresan. I sådana fall har säljaren/affären inte intyget i sin bokföring, utan fakturor från intygsgivaren med krav på betalning av moms till denne.

Om turisten vill få tillbaka momsen genom medverkan av intygsgivare, bör vederbörande förvissa sig om att den affär där inköpet sker är ansluten till tax-free-systemet, och att intygsgivaren har en representant eller ett ombud på den ort varifrån turisten avser att resa ut ur Sverige.

2. Turisten kan också få momsen tillbaka genom att visa att en vara som inköpts i Sverige är införd i ett annat land. Det kan ske med t.ex. en införselhandling utfärdad av en utländsk tullmyndighet. Det är inget krav att tull eller moms skall ha betalats vid införseln. Varorna måste då föras in i det andra landet inom 14 dagar från det att varorna inköptes.

När turisten har en sådan införselhandling skickar han den till den affär i Sverige där varorna inhandlades. Affären har sedan möjlighet – dock inte skyldighet – att återbetala den moms som turisten erlagt. Därför bör turisten redan vid inköpet komma överens med säljaren om att momsen skall betalas tillbaka när det finns förutsättningar för det.

Bosättningsbegreppet

I förevarande sammanhang gäller som vanligt det inkomstskatterättsliga bosättningsbegreppet. Dvs., en person anses bosatt där vederbörande har sitt egentliga bo och hemvist. Den som haft sitt hemvist i Sverige kan dessutom anses bosatt här efter en utflyttning, om vederbörande fortfarande har en väsentlig anknytning till Sverige. T.ex. kan det faktum att vederbörande har kvar en åretruntbostad i Sverige utgöra ett kriterium på väsentlig anknytning

till Sverige.[836] Den som sålunda skatterättsligt anses bosatt i Sverige kan alltså inte omfattas av exportreglerna för turister. Härvidlag får också särskilt anmärkas att personal på ambassader etc vid tillämpningen av ifrågavarande exportregler enligt RSV[837] anses bosatta i det land där de bor och arbetar. När en utländsk diplomat bor och arbetar i Sverige kan han alltså inte handla momsfritt här. Däremot kan enligt vad nedan i detta avsnitt sägs det bli fråga om återbetalning av momsen från staten efter ansökan därom enligt reglerna om varor och tjänster som förvärvas av utländsk beskickning eller diplomatisk personal vid sådan beskickning etc.

Återföring av momsavdrag till följd av export

En momsskyldig exportör av varor som anges nedan skall återföra till beskattning den ingående moms (även eventuellt fiktiv sådan) som han själv lyft för varan, om han inte kan visa att varan innehafts endast av momsskyldiga personer.[838] Direkt konstateras att återföring är oundviklig, om någonstans "längs kedjan bakåt" en privatperson eller t.ex. ett sjukhus innehaft varan som exporteras. De varor för vilka återföring blir aktuellt är

- vara som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina
- naturpärlor, naturliga och syntetiska ädelstenar
- varor, som helt eller till väsentlig del består av koppar, mässing, tenn, brons eller nysilver
- vapen med undantag av sådana skjutvapen som omfattas av vapenlagen[839]
- alster av bildkonst
- konstalster av glas, porslin eller annan keramik
- möbler
- fartyg eller luftfartyg.

Eventuell återföring skall ske i den redovisningsperiod under vilken varan har exporterats.[840]

För att exportören skall anses ha visat att varan i fråga endast innehafts av momsskyldiga, krävs att han kan visa att något avdrag för fiktiv moms (jfr avsnitt 2.2) inte har gjorts av honom själv eller någon annan tidigare innehavare av varan som är eller varit momsskyldig. Kontrollen av att varan innehafts endast av momsskyldiga bör sträcka sig bakåt i tiden till den tidpunkt då rätten till avdrag för fiktiv moms infördes, dvs. till den 1 juli 1979.[841]

> Om någon exporterar en importerad vara och kan visa att varan inom landet inte innehafts av annan än honom själv eller annan som varit momsskyldig för omsättning av varan, anses förutsättningarna för att underlåta återföring uppfyllda. Någon återföring av den vid införseln erlagda momsen skall därför inte ske i sådant fall.

---

[836] Jfr punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL.
[837] Jfr RSVs skrivelse Dnr 1696/82–4304.
[838] Jfr 15 § åttonde stycket ML.
[839] Jfr SFS 1973:1176.
[840] Jfr 15 § nionde stycket ML.
[841] Jfr avsnitt 7.5 i RSV Im 1984:2.

Om t.ex. en guldhandlare exporterar ett smycke som inköpts från en privatperson skall alltså återföring av moms ske, om avdrag för fiktiv moms gjordes vid förvärvet.

Notera att om en konsthandlare säljer t.ex. en tavla (alster av bildkonst), vilken konstnären överlåtit till honom eller annan konsthandlare den 1 juli 1979 eller senare, skall, vid export av tavlan, till beskattning alltid återföras den ingående moms konsthandlaren själv gjort avdrag för. Detta eftersom han eller den konsthandlare som först förvärvade tavlan har gjort avdrag för fiktiv moms, vid förvärvet från den momsbefriade konstnären (jfr avsnitt 2.2). Om konstnären däremot har sin konstnärsrörelse i t.ex. ett aktiebolag blir konsthandlaren inte återföringsskyldig, om inte tavlan vid något tillfälle innehafts av en icke momsskyldig (t.ex. en privatperson). Detta eftersom moms debiterades när konstnären sålde tavlan genom sitt aktiebolag (jfr avsnitten 6.2.3 och 8.1). I avsnitt 2.2 framgår för övrigt att genom införandet av NML den 1 juli 1994 försvinner rätten till fiktivt avdrag för bl.a. konsthandlare som köper bildkonst från konstnären själv.

Enligt den "nya" momslagen (NML)[842] gäller från och med den 1 juli 1994 ett avdragsförbud för ingående moms vid förvärvet av ovan angivna "återföringspliktiga" varor (varor bestående av guld, silver eller platina och naturpärlor etc) i stället för återföring vid exporttillfället, om förvärvaren omsätter varan i fråga genom export under samma redovisningsperiod (jfr avsnitt 3.4.1) som förvärvet skedde utan att han kan visa att varorna före exporten innehafts endast av momsskyldiga eller andra återbetalningsberättigade än exportören själv. I denna situation blir det alltså genom NML en teknisk förändring i förhållande till ML, i stället för återföringsskyldighet införs ett avdragsförbud – vilket emellertid ger samma materiella resultat. Däremot skall tekniken med åteföringsskyldighet gälla fortfarande om exporten i förevarande situationer sker i en redovisningsperiod efter den då avdraget gjordes.[843]

Varor och tjänster till ambassader etc i Sverige

Regeringen eller RSV kan medge återbetalning av moms som hänför sig till vara eller tjänst som förvärvas av utländsk beskickning i Sverige eller diplomatisk personal vid sådan beskickning eller av lönat konsulat i Sverige eller lönad konsul här eller av internationell organisation, enligt lagen om immunitet och privilegier i vissa fall, som finns i Sverige eller personer knutna därtill.[844] Skattemyndigheten i Kopparbergs län (dess kontor i Ludvika) prövar från och med den 1 juli 1993 frågor om återbetalning av moms i förevarande fall.[845] Tidigare prövades dessa frågor av RSV. Besvärsinstans är kammarrätten (från och med den 1 juli 1994 och införandet av NML är besvärsinstansen Länsrätten i Kopparbergs län).

I NML[846] som träder i kraft den 1 juli 1994 anges att återbetalningsrätten till ovan

[842] Jfr Prop 1993/94:99 sid 227.
[843] Jfr 10 kap 12 § andra och tredje styckena NML.
[844] Jfr 76a § ML.
[845] Jfr SFS 1993:507.
[846] Jfr 10 kap 6 § NML.

nämnda beskickningar, konsulat och internationella organisationer beträffande momsutgifter avser förvärv av:

1. varor som är avsedda för inredning eller utrustning av en sådan byggnad som är avsedd för förvärvaren,

2. inventarier eller trycksaker för den verksamhet som utövas av förvärvaren,

3. tillbehör eller utrustning till motorfordon, som ägs av förvärvaren,

4. tjänster på en fastighet som är avsedd för förvärvaren samt på sådana varor och motorfordon som anges i 1–3 här ovan,

5. teletjänster, vatten, elektrisk kraft, avloppsrening eller sophämtning för en fastighet som är avsedd för förvärvaren, och

6. sådana bränslen som beskattas enligt lagen om allmän energiskatt, lagen om bensinskatt eller lagen om koldioxidskatt.

Beträffande medlemmar av den diplomatiska personalen vid beskickningar och konsulat enligt ovan anges i NML,[847] under förutsättning att vederbörande inte är svensk medborgare eller stadigvarande bosatt i Sverige, att återbetalningsrätten beträffande momsutgifter omfattar förvärv av:

1. radiomottagare, televisionsapparater, skivspelare, bandspelare, förstärkare och högtalare,

2. kameror, objektiv till kameror, projektorer och annan utrustning för film- eller bildåtergivning,

3. hushållsmaskiner och liknande varor, såsom diskmaskiner, kylskåp, tvättmaskiner, manglar och dammsugare,

4. skrivmaskiner, räknemaskiner och utrustning med liknande användning,

5. möbler, belysningsarmaturer, inredningstextilier, mattor, pianon och flyglar,

6. tillbehör eller utrustning till sådana varor som anges här ovan i punkterna 1–5 eller till motorfordon,

7. tjänster på sådana varor som anges här ovan i punkterna 1–6 eller på motorfordon,

8. tjänster på en fastighet i samband med inmontering av sådana varor som anges i punkt 3 här ovan, och

9. sådana bränslen som beskattas enligt lagen om allmän energiskatt, lagen om bensinskatt eller lagen om koldioxidskatt.

Medlemsstaters ombud vid en internationell organisation med säte i Sverige och personal hos en sådan organisation har återbetalningsrätt beträffande momsutgifter för förvärv som anges här ovan under 1–9, om Sverige har träffat överenskommelse med en annan stat eller med en mellanfolklig organisation om detta.

Varor till FN-organ, biståndsorgan och hjälporganisationer

Moms, som hänför sig till varor som införts eller förvärvats för att föras ut ur landet och användas för utomlands bedriven verksamhet, skall återbetalas, om införseln eller förvärvet gjorts av ett FN-organ, ett statligt biståndsorgan

[847] Jfr 10 kap 7 § NML.

eller en riksomfattande hjälporganisation. RSV prövar sådana frågor om återbetalning.[848] Från och med den 1 juli 1993 företas dock prövningen av Skattemyndigheten i Kopparbergs län (dess kontor i Ludvika).[849] Dessa beslut får överklagas hos länsrätten (från och med den 1 juli 1994 och införandet av NML hos Länsrätten i Kopparbergs län). Se även under Övergångsbestämmelser (till NML) under SOU 1992:6 i kapitel 14.

I ett avgörande den 19 februari 1993[850] konstaterade regeringsrätten att ett distrikt av Föreningen Svenska Röda Korset skulle återfå moms som hänförde sig till varor som inköpts för hjälpverksamhet i Etiopien. Återbetalningen skulle ske eftersom distriktet ingick som en del i den riksomfattande organisation som Svenska Röda Korset utgjorde och det var riksorganisationen som bedrev hjälpverksamheten utomlands.

Angående leveranser till Röda Korsets s.k. katastrofförråd, se under RSVs möjligheter att medge momsbefrielse i avsnitt 15.2.1.

Genom införandet av NML den 1 juli 1994 sker angående de statliga biståndsorganens återbetalningsrätt beträffande momsutgifter den tekniska förändringen att den endast får utnyttjas inom ramen för kompensationssystemet för statlig verksamhet (jfr under Staten i avsnitt 6.3.2.2).[851]

Varuleveranser till UD

Varuleveranser till utrikesdepartementet för vidare befordran till utlandet bör räknas som export. En leverans av detta slag bör styrkas med ett intyg från departementet att varan mottagits för vidare befordran till utlandet.[852]

9.2.1 *Exportregler enligt den "nya" lagen (NML) den 1 juli 1994*

Som nämnts under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 9.1 innebär införandet av NML den 1 juli 1994 en i första hand lagteknisk (inte materiell) ändring gentemot ML vad avser uppbyggnaden av exportreglerna.

Enligt ML utgör omsättning utom landet av momspliktiga varor eller från momsplikt kvalificerat undantagna (jfr avsnitt 6.5.2) varor och tjänster – förutsatt att den som omsätter varan eller tjänsten bedriver verksamhet här i landet som är yrkesmässig – export, vilket är en form av teknisk skattskyldighet som medför att vederbörande har avdragsrätt för svensk ingående moms avseende kostnader i verksamheten trots att utgående moms ej behöver debiteras för omsättningen.

I NML *definieras* export som sådan omsättning utomlands av varor eller tjänster som görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet.[853]

---

[848] Jfr 76b § ML.
[849] Jfr SFS 1993:479; SFS 1993:508; 76 b § andra stycket ML.
[850] Jfr RR-dom mål nr 1562–1991.
[851] Jfr 10 kap 5 § NML och Prop 1993/94:99 sid 222.
[852] Jfr avsnitt 4.3 i RSV Im 1982:2.
[853] Jfr 1 kap 10 § NML.

Som nämnts medför export en "rätt till återbetalning av moms" enligt NML.[854] Enligt NML förstås med momsskyldighet endast skyldigheten att betala moms till staten (jfr avsnitt 1.1), vilket medför "vanlig" avdragsrätt för ingående moms (jfr avsnitt 2.1). I exportfallen föreligger ingen momsskyldighet enligt NML, varför det således enbart kan bli fråga om nämnda "rätt till återbetalning av ingående moms" – vilket dock endast är en terminologisk skillnad gentemot ML. Rätten till återbetalning av ingående moms förutsätter att omsättningen är momspliktig eller kvalificerat undantagen (jfr avsnitt 6.5.2) från momsplikt.[855] För momspliktig omsättning inom landet föreligger momsskyldighet och därmed som nämnts avdragsrätt för ingående moms enligt allmänna regler (jfr avsnitt 2.1). Nedan skall jag emellertid redogöra för den systematiska (lagtekniska) förändringen enligt NML av tillvägagångssättet för att bedöma att en omsättning sker utomlands och att ett exportfall sålunda föreligger.

I NML sker en uttömmande uppräkning (enumeration) av i vilka fall tillhandahållande av varor och tjänster anses ske inom landet.[856] All annan omsättning anses som omsättning utomlands.[857] I vissa fall som särskilt räknas upp anses en omsättning inom landet ändå ske utomlands.[858]

Nedan under I anges i vilka fall en omsättning anses ske inom landet. En omsättning som inte uppräknas under I utgör alltså ett exportfall. Om en omsättning räknas upp under I är det en omsättning inom landet som alltså kan medföra momsskyldighet, om inte omsättningen enligt vad som anges under II nedan ändå skall anses ske utomlands och sålunda utgöra ett exportfall.

> I. En *vara* som enligt avtalet mellan säljare och köpare skall transporteras till köparen är omsatt inom landet om:
>
> – varan finns här i landet då säljaren, köparen eller någon annan (t.ex. speditör) påbörjar transporten till köparen eller
>
> – varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men införs i landet av säljaren för att levereras här och omsättningen ingår i en yrkesmässig verksamhet som säljaren bedriver här i landet.[859]
>
> I andra fall än nu sagts (dvs. inte vid transportköp utan vid s.k. hämtningsköp) är varan omsatt inom landet om den finns här då den tas om hand av köparen.[860]
>
> Beträffande *tjänsterna* gäller följande. Tjänster (eller förmedling av tjänster) avseende fastighet belägen i Sverige och transporter (eller förmedling av transporter) utförda i Sverige (utom transporter direkt till eller från utlandet = omsatta utomlands) är omsatta inom landet. Tjänster (eller förmedling av tjänster) utförda i Sverige som avser: det kulturella området [kulturella aktiviteter, artistiska framträdanden, idrott, underhållning, undervisning, vetenskap och

[854] Jfr 10 kap 12 § NML.
[855] Jfr 10 kap 12 § första stycket andra meningen NML.
[856] Jfr 5 kap 2–8 §§ NML.
[857] Jfr 5 kap 1 § första stycket andra meningen NML.
[858] Jfr 5 kap 9–11 §§ NML.
[859] Jfr 5 kap 2 § NML.
[860] Jfr 5 kap 3 § NML.

liknande, däri inbegripet arrangemang av nu nämnda och andra med nämnda aktiviteter förbundna åtgärder (se härvidlag angående utländska artister eller idrottsutövare i avsnitt 6.2.3)]; godstransporter (dvs. omhändertagande, lastning och lossning av gods och andra liknande åtgärder som vidtas som ett led i en godstransport); värdering av varor som är lös egendom och arbeten på sådana varor (däri inbegripet kontroll och analys) anses omsatta inom landet. Vidare räknas följande *tjänster* som omsatta inom landet:

1. Överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträttigheter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter.

2. Reklam- och annonseringstjänster.

3. Konsulttjänster, produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion, juristtjänster, revisorstjänster, skrivtjänster, översättningstjänster och liknande tjänster.

4. Automatisk databehandling samt utarbetande av system eller program för automatisk databehandling.

5. Tillhandahållande av information.

6. Bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymmen.

7. Uthyrning av arbetskraft.

8. Uthyrning av andra varor som är lös egendom än transportmedel eller transporthjälpmedel.

9. Förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som anges i punkt 1 ovan eller från att utöva en viss verksamhet.

10. Sådan förmedling som görs för någon annans räkning i hans namn, om förmedlingen avser sådana tjänster som anges under 1–9 här ovan.

Tjänsterna under 1–10 här ovan anses som omsatta inom landet, om förvärvaren av en sådan tjänst har ett fast driftställe eller motsvarande i Sverige och tjänsten tillhandahålls detta driftställe. Om ifrågavarande tjänster inte tillhandahålls sådant ställe i Sverige eller utomlands, är tjänsten i fråga omsatt inom landet om förvärvaren har fast adress eller normalt uppehåller sig i Sverige. Härutöver anses ifrågavarande tjänster omsatta inom landet om de uteslutande tillgodogörs här. Omvänt gäller att de alltid anses omsatta utomlands om de uteslutande tillgodogörs utomlands.

Andra tjänster än de som enligt ovan anses omsatta i Sverige, är också omsatta inom landet, om de tillhandahålls från ett fast driftställe eller motsvarande i Sverige eller om så ej är fallet om den som tillhandahåller tjänsten har fast adress eller normalt uppehåller sig i Sverige. Beträffande uthyrningstjänst avseende transportmedel eller transporthjälpmedel anses omsättning ske här om tjänsten uteslutande tillgodogörs i Sverige och utomlands om tjänsten tillgodogörs uteslutande där.

II. En omsättning av *vara* som, enligt vad som sägs ovan under I, anses ske inom landet, skall ändå anses som omsättning utomlands, om:

1. säljaren levererar varan utomlands,

2. direkt utförsel av varan ur landet ombesörjs av en speditör eller fraktförare,

3. en utländsk företagare förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den här i landet för direkt utförsel,

4. varan levereras i en frihamn och varan inte är avsedd att användas i frihamnen,

5. varan levereras till ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik eller för bruk eller omsättning på ett sådant fartyg eller luftfartyg,

6. varan levereras för försäljning i exportbutik (vanligen Tax-free shop på flygplats),

7. varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är införd i exportvagnförteckningen, eller

8. varan levereras för en sådan utländsk företagares räkning som inte är momsskyldig för omsättningen och leveransen görs inom ramen för ett garantiåtagande som företagaren gjort.

Om en vara levereras för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på fartyg på linjer mellan Sverige, Danmark, Finland och Norge och leveransen görs i en frihamn eller till fartyget, gäller att omsättningen enligt 1–8 här ovan anses ske utomlands endast om varan består av spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfymer, kosmetiska preparat, toalettmedel eller choklad- och konfektyrvaror.

En omsättning av *vara* enligt I ovan anses som omsättning utomlands även i andra fall än som anges här ovan enligt 1–8, om

9. säljaren här i landet mot en ersättning om minst 1 000 kronor, efter avdrag för moms som hänför sig till ersättningen, levererar en vara eller en grupp av varor, som normalt utgör en helhet, till en fysisk person som är bosatt i Danmark, Finland eller Norge, under förutsättning att säljaren kan visa att köparen i nära anslutning till leveransen har fört in varan eller varorna till något av dessa länder och därvid enligt tullräkning eller liknande handling betalat skatt motsvarande skatt enligt NML eller någon motsvarande allmän omsättningsskatt, eller

10. säljaren här i landet levererar varor till en fysisk person som är bosatt utomlands i ett annat land än som anges här ovan i punkt 9 (= utomnordiska länder och Island), under förutsättning att säljaren kan visa att köparen i nära anslutning till leveransen har medfört varorna vid utresa ur Sverige eller vid inresa till något annat land.

En omsättning av *tjänst* som enligt I ovan anses ske inom landet anses ändå ske utomlands då det är fråga om:

a) tjänster som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, inräknat upplåtelse av hamnar eller flygplatser, eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg,

b) lastning, lossning eller andra tjänster i hamn- eller flygplatsverksamhet, om tjänsterna avser varor från eller till utlandet,

c) alla tjänster som avser varor utom uthyrning, om varorna förts in i landet endast för tjänsten i fråga för att därefter föras ut ur landet,

d) reparation av varor åt en utländsk företagare, som inte är momsskyldig för omsättningen, och reparationen görs inom ramen för garantiåtaganden som denne gjort,

e) upplåtelse för trafik av bro eller tunnel mellan Sverige och ett annat land, och

f) förmedling av varor eller tjänster när omsättningen av dessa anses som en omsättning utomlands antingen enligt vad här ovan i denna punkt (1–10 och a–e) sägs eller på grund av att det är fråga om omsättning som inte faller under I ovan.

NML jämförd med ML

Sammanfattningsvis skall erinras om att rättsverkan av att en vara eller tjänst är eller skall anses omsatt utomlands är enligt NML att omsättningen inte medför momsskyldighet och att därmed någon rätt till avdrag för ingående moms inte finns enligt allmänna bestämmelser (jfr avsnitt 2.1). I stället för MLs ordning med s.k. teknisk skattskyldighet och avdragsrätt (jfr avsnitt 6.5.2) gäller, enligt NML, om en sådan omsättning gjorts i en yrkesmässig verksamhet som är att anse som bedriven här i landet, att "rätt till återbetalning av ingående moms" kan finnas.[861] Detta är som nämnts endast en terminologisk skillnad och ingen materiell sådan mellan NML och ML.

Huvudregeln

För bedömningen av om en omsättning sker inom eller utom landet saknas ett direkt "stöd" i ML; enligt NML är det avgörande för om export eller omsättning inom landet föreligger var leveransen av varan sker och var tillhandahållandet av tjänsten sker, och denna bedömning sker från fall till fall varvid för varorna "varans väg" avgör och för tjänsterna var tillgodogörandet sker avgör (jfr under Huvudregeln i avsnitt 9.2).

Genom införandet den 1 juli 1994 av NML och enumerationen (jfr under I ovan i detta avsnitt) av vad som skall anses som omsättning inom landet får man ett "stöd" för ifrågavarande bedömning. Fall som inte räknas upp utgör alltså definitionsmässigt exportfall. Beträffande bedömningen av huruvida omsättning av vara sker inom landet eller utomlands består "stödet" enligt NML i svaret på frågan huruvida varan *finns* här i landet eller ej i visst skede. För vissa *tjänster* består motsvarande "stöd" enligt NML i huruvida en anknytning finns till en fastighet eller ett driftställe e.d. i Sverige.

Härvidlag noteras att bestämmelserna i ML om *tjänsteimport* (jfr under Tjänster i avsnitt 9.3) från en utländsk företagare som inte är momsskyldig här (jfr nedan under Utländsk företagare i detta avsnitt) i NML i stället räknas upp som omsättningar inom landet för vilka *förvärvaren* blir *momsskyldig* (jfr under 1–10 under I ovan i detta avsnitt).[862] Någon materiell förändring är ej heller här avsedd, varför undanta-

[861] Jfr Prop 1993/94:99 sid 175.
[862] Jfr Prop 1993/94:99 sid 170 och 173.

gen från momsplikt för stat och kommun, för icke yrkesmässiga vars förvärv av "importtjänster" uppgår till högst 30 000 kronor för beskattningsåret och för förvärvare av "importtjänst" som har full avdragsrätt för ingående moms eller full "rätt till återbetalning av ingående moms" är desamma i NML som i ML (jfr under Tjänster i avsnitt 9.3).[863] I detta sammanhang får påpekas att tjänster (eller förmedling av tjänster) avseende fastigheter anses som omsatta inom landet helt enkelt genom att fastigheten i fråga är belägen i Sverige (jfr ovan under I i detta avsnitt). Nyss nämnda undantag från momsplikt för stat och kommun etc omfattar även förvärv av tjänster från utlandet avseende fastighet i Sverige.

Särskilt för tjänsterna enligt 1–10 under I ovan i detta avsnitt och för tjänster som avser fastighet i Sverige gäller att det är förvärvaren, och inte den som omsätter tjänsten, som blir momsskyldig för omsättningen, om den som omsätter tjänsten i Sverige saknar egentlig anknytning till Sverige – dvs. är utländsk företagare som inte är momsskyldig här.[864] Se för övrigt beträffande tjänsteimport och vissa synpunkter på fastställande av beskattningsunderlag i samband därmed i avsnitt 3.2.1.

Särskilt för de tjänster som ovan i detta avsnitt räknas upp under 1–10 under I (upphovsrätter, reklam etc) gäller emellertid inte en bedömning som "stöds" av var förvärvarens driftställe, fasta adress eller normala uppehållsort är belägen, om tjänsten *uteslutande* tillgodogörs här eller i utlandet. Då avgörs i stället – i likhet med vad som hittills ansetts gälla enligt ML – frågan om export föreligger eller inte av var tillgodogörandet sker (se mera härom nedan i detta avsnitt under Bedömning inom resp. utom landet, exempel).

På samma sätt som i ML (jfr under Undantag från huvudregeln i avsnitt 9.2) utvidgas exportfallen i NML till att omfatta även viss omsättning som bedömts som omsättning inom landet, se härvidlag nedan i detta avsnitt under Undantag från huvudregeln (utvidgning av exportbegreppet).

Undantag från huvudregeln (utvidgning av exportbegreppet)

Om man gjort bedömningen att omsättning sker inom landet kan enligt vad som anges under II i detta avsnitt ändå omsättningen anses ske utomlands (man kan således tala om en utvidgning av exportbegreppet). För varorna får det särskilt uppmärksammas att huvudregeln enligt ML – av innebörden att export föreligger då vara levereras utom landet (jfr under Huvudregeln i avsnitt 9.2) – i NML (som införs den 1 juli 1994) i stället utgör ett fall av utvidgning av exportbegreppet (jfr under punkt 1 under II ovan i detta avsnitt). Detta som en följd av att det enligt NML först skall bedömas huruvida omsättningen är en sådan som enligt lagen anses ske inom landet (jfr ang. varor under I ovan i detta avsnitt). Endast om så är fallet behöver man gå vidare till steg II och konstatera huruvida leveransen av varor sker utomlands. I andra fall (ej omsättning inom landet enligt uppräkningen i lagen) så är det ett exportfall med rätt till återbetalning av erlagd svensk moms, om omsättningen görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet (se definitionen av export enligt NML ovan i detta avsnitt). Beträffande tjänster-

[863] Jfr 3 kap 26 § NML.
[864] Jfr Prop 1993/94:99 sid 178 och 180.

na noteras att de uppräknade fallen inte är lika många som i ML [jfr under Undantag från huvudregeln (utvidgning av exportbegreppet) i avsnitt 9.2]. I åtskilliga fall tillgodoses nämligen i NML exportaspekten genom att de inte räknas upp som omsättning inom landet, och sålunda redan på grund därav utgör omsättning utomlands. Dessutom har åtskilliga av bestämmelserna i ML blivit onödiga genom bestämmelserna enligt avsnitt 9.4 om återbetalning till utländska företagare av svensk moms (regler som för övrigt överförs till NML varvid ÅBL slopas – se även nedan i detta avsnitt under Utländsk företagare).[865]

NML innebär alltså inte någon materiell skillnad gentemot ML vad avser omfattningen av exportfallen. Den nya lagtekniska uppbyggnaden innebär dock att vissa bedömningar blir klarare. I förarbetena pekas särskilt på att det i NML klart framgår att varuexport inte förutsätter att varan funnits i Sverige men förts ut härifrån. Om en vara omsätts av någon som bedriver yrkesmässig verksamhet i Sverige, föreligger omsättning utomlands även i det fallet en vara inköpts utomlands och leveransen sker till en köpare i samma land eller tredje land (jfr under Huvudregeln i avsnitt 9.2) – då föreligger enligt NML rätt till återbetalning av svensk moms i verksamheten.[866]

Materiellt sett innebär NML (utom i ett fall som nedan anges) ingen skillnad gentemot ML, utan skillnaden består, som redogjorts för, i tillvägagångssättet för att bedöma om en omsättning sker inom landet eller utomlands. Rättsutvecklingen får dock utvisa om exportfallen trots allt ökar eller minskar i omfattning till följd av den nya systematiken och tillvägagångssättet.

På en viktig punkt skiljer sig NML från ML beträffande omfattningen av exportfallen (dvs. i materiellt hänseende). Beträffande de tjänster som anses omsatta utomlands trots att de bedömts som omsatta inom landet (jfr a–f under II ovan i detta avsnitt) förutsätts enligt NML nämligen inte att förvärvaren av tjänsten bedriver sådan verksamhet i utlandet som skulle ha medfört momsskyldighet i Sverige om den bedrivits här. Genom NML anses alltså företagaren i exemplet under Undantag från huvudregeln i avsnitt 9.2 företa en exportomsättning även när han laserslipar det utländska sjukhusets kirurgiska instrument och inte bara när han utför samma tjänst åt en utländsk mekanisk verkstad. Härigenom blir exportfallen flera i NML än enligt ML.[867]

Utländsk företagare

I NML definieras begreppet utländsk företagare som en fysisk person som inte är bosatt här i landet eller stadigvarande vistas här och en juridisk person som inte på grund av registrering, platsen för styrelsens säte eller annan sådan omständighet är att anse som svensk juridisk person.[868]

På samma sätt som enligt ML (jfr avsnitt 6.3.2.4) kan en utländsk före-

[865] Jfr Prop 1993/94:99 sid 118, 174 och 188.
[866] Jfr Prop 1993/94:99 sid 176 och 227.
[867] Jfr Prop 1993/94:99 sid 174 och SOU 1992:6 del I sid 62.
[868] Jfr 1 kap 15 § NML.

tagare enligt NML bli skyldig att momsregistrera sig i Sverige med ombud för omsättning här även om fast driftställe saknas i Sverige.[869] I NML klargörs att sådan verksamhet anses bedriven här i landet "endast till den del" den innefattar att den utländske företagaren inom landet: omsätter varor som han lagt i lager här i landet; omsätter varor som han förvärvat inom eller infört i landet för leverans efter montering, installation eller någon annan tjänst; eller omsätter någon annan tjänst än en sådan som avser fastighet i Sverige eller räknas upp under 1–10 under I ovan i detta avsnitt (upphovsrätter, reklam etc). Genom klargörandet betonas att den utländske företagarens verksamhet i Sverige endast är yrkesmässig i den del som utgörs av den aktuella omsättningen. Det innebär också t.ex. att uttagsbestämmelserna (jfr avsnitt 6.4.3) blir tillämpliga just i de delar som anges här ovan (omsättning från lager här i landet etc). Någon ändring i sak i förhållande till ML är dock inte avsedd.[870]

I förhållande till ML har emellertid förevarande specialbestämmelse om yrkesmässighet i Sverige för utländska företagare inskränkts något. Enligt ML (jfr avsnitt 6.3.2.4) anses företagaren bedriva yrkesmässig verksamhet här i landet när han inom landet tillhandahåller en tjänst av vilket slag som helst. Enligt NML är, enligt vad ovan sagts, så fallet endast när han inom landet tillhandahåller annan tjänst än sådan som avser fastighet här eller räknas upp under 1–10 under I ovan i detta avsnitt (upphovsrätter, reklam etc). Om en utländsk näringsidkare ändå omsätter en sådan tjänst inom landet utan att ha fast driftställe här, blir i stället den som förvärvar tjänsten (t.ex. ägaren av den i Sverige belägna fastigheten som den utländske företagaren utför tjänsten på) momsskyldig.[871] Det får anmärkas att vid byggnadsentreprenader som utförs i Sverige av utländska företag, anses i många fall företagen ha fast driftställe här, varför entreprenadföretaget, och inte förvärvaren, blir momsskyldig enligt ordinarie regler i Sverige (jfr även avsnitt 11.1.1).[872]

Inskränkningen enligt föregående stycke innebär som synes ingenting annat i materiellt hänseende än att förvärvaren i stället för den utländske företagaren själv blir momsskyldig för viss omsättning i Sverige.

I sammanhanget får också något sägas om förhållandet till inkomstskattens bosättningsbegrepp (jfr avsnitt 1.1.2) enligt NML. Enligt NML avses med utländsk företagare beträffande fysiska personer den som inte är bosatt här i landet eller stadigvarande vistas här. Inkomstskattemässigt utsträcks bosättningsbegreppet till att gälla även sådana personer som varken har sitt egentliga bo och hemvist här i landet eller stadigvarande vistas här. Det räcker att de tidigare haft sitt egentliga bo och hemvist här i landet och att de därefter har viss s.k. väsentlig anknytning till Sverige. Beträffande momsbeskattning av tjänster enligt 1–10 under I ovan i detta avsnitt (upphovsrätter, reklam etc) kan den utsträckas till att avse fall då förvärvaren inte bara har fast driftställe här utan även när han har fast adress här eller normalt uppehåller sig i Sverige. Momsbeskattning med stöd härav bör dock inte omfatta den som inte längre bor eller stadigvarande vistas här men som ändå enligt vad nyss sagts

[869] Jfr 4 kap 5 § andra stycket andra meningen NML.
[870] Jfr Prop 1993/94:99 sid 169 och 170.
[871] Jfr Prop 1993/94:99 sid 170.
[872] Jfr Prop 1993/94:99 sid 178.

> inkomstbeskattas på grund av väsentlig anknytning hit. En sådan person betraktas som utländsk företagare om vederbörande har verksamhet i utlandet, och momsbeskattas i Sverige först om han t.ex. säljer varor här från ett lager som han har i Sverige. Då det gäller att avgränsa tillämpningsområdet för nu avsedda inkomstskattemässiga och momsmässiga begrepp bör alltså beaktas att de inte får en sådan tillämpning att dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller konkurrenssnedvridning uppkommer gentemot utlandet.[873]

Genom NMLs införande slopas den särskilda lagen (ÅBL) för återbetalning av svensk moms till utländska företagare utan någon som helst momsskyldig verksamhet i Sverige (jfr avsnitt 9.4). Materiellt sett sker ingen förändring och ej heller "terminologiskt", utan dessa utländska företagare får sin "rätt till återbetalning" av momsutgifter i Sverige enligt NML[874] i stället för enligt ÅBL. Fortfarande är det Skattemyndigheten i Kopparbergs län som skall administrera återbetalningarna (jfr avsnitt 9.4).[875] Förevarande bestämmelser om rätt till återbetalning förutsätter att den utländske företagaren inte är momsskyldig här för sin omsättning genom att han utövar en yrkesmässig verksamhet som är att anse som bedriven här – alltså får han ej ens vara registrerad här genom ombud. Då saknar vederbörande avdragsrätt för ingående moms enligt allmänna regler (jfr avsnitt 2.1) och i stället hänvisas han till att ansöka om återbetalning hos Skattemyndigheten i Kopparbergs län.[876]

Bedömning "inom" resp "utom landet", exempel

Som ovan redogjorts för i detta avsnitt innebär NML endast en annan metod för att komma fram till vad som är en omsättning inom eller utom landet än enligt ML. Endast på en punkt (som redogörs för ovan i detta avsnitt under Undantag från huvudregeln) skiljer sig NML från ML materiellt sett. Huruvida den förändrade metodiken för ifrågavarande bedömning ändå kommer att innebära en utvidgning eller inskränkning av antalet exportfall får rättsutvecklingen utvisa – jag skall här endast försöka göra en sammanfattande och exemplifierande jämförelse mellan NML och ML.

> I förarbetena[877] ges beträffande *varorna* följande exempel som enligt min mening klart visar att det inte är någon skillnad i materiellt hänseende mellan ML (jfr avsnitt 9.2) och NML. Säljaren av en maskin har sitt fasta driftställe i Stockholm. Han har ett maskinlager i Uppsala och ett i Tyskland. Säljaren skall enligt köpeavtal leverera en maskin i Malmö. Om säljaren transporterar maskinen från sitt lager i Uppsala, är omsättningen gjord inom landet (jfr under I ovan i detta avsnitt). Om säljaren transporterar varan från lagret i Tyskland, är omsättningen också gjord inom landet (jfr under I ovan i detta avsnitt). I båda fallen blir säljaren momsskyldig för försäljningen och får alltså avdragsrätt för ingående moms i verksamheten enligt allmänna regler (jfr avsnitt 2.1).
>
> Om exemplet ändras så att maskinen skall levereras i Köpenhamn i stället för i

[873] Jfr Prop 1993/94:99 sid 182.
[874] Jfr 10 kap 1–4 §§ NML.
[875] Jfr 19 kap 1 § NML.
[876] Jfr Prop 1993/94:99 sid 251.
[877] Jfr Prop 1993/94:99 sid 176.

Malmö, bedöms omsättningen på följande sätt. Om maskinen tas ur lagret i Uppsala, är omsättningen givetvis fortfarande gkord inom landet (jfr under I ovan i detta avsnitt). Emellertid gäller då att omsättningen ändå skall anses ha skett utomlands, eftersom maskinen enligt vad som sägs under punkt 1 under II ovan i detta avsnitt levereras utomlands av säljaren. Säljaren blir därmed inte momsskyldig i Sverige för omsättningen. Han får därför inte någon avdragsrätt enligt allmänna regler (jfr avsnitt 2.1). Eftersom omsättningen utgör export (enligt definitionen ovan i detta avsnitt) kan han däremot få s.k. återbetalning av ingående moms enligt vad ovan i detta avsnitt sagts – vilket motsvarar s.k. teknisk skattskyldighet enligt ML (jfr avsnitt 6.5.2). Om maskinen tas ur lagret i Tyskland, följer redan av att omsättningen inte anses ske inom landet enligt vad som sägs under I ovan i detta avsnitt att omsättningen är gjord utomlands. Säljaren blir därmed inte momsskyldig i Sverige för omsättningen och får inte heller avdragsrätt för ingående moms enligt allmänna regler. Emellertid har säljaren även i detta fall rätt till återbetalning av svensk ingående moms avseende kostnader i verksamheten.

Beträffande tjänsterna gäller enligt NML för artistframträdanden, lastning i samband med godstransporter, värdering av varor etc att tjänsten anses omsatt inom eller utom landet beroende på om den fysiskt utförs inom eller utom landet (jfr under I ovan i detta avsnitt). Detsamma gäller för transporttjänster, varvid dock transporter direkt till eller från utlandet alltid anses omsatta utomlands. Ingen skillnad gentemot ML för nämnda tjänster alltså (jfr under Huvudregeln i avsnitt 9.2).

Beträffande uthyrningstjänst avseende transportmedel eller transporthjälpmedel gäller enligt NML (jfr under I ovan i detta avsnitt) att den anses omsatt inom respektive utom landet beroende på var tjänsten uteslutande tillgodogörs, vilket överensstämmer med vad som sägs angående samma bedömning enligt ML (jfr under Uthyrning av vara i avsnitt 9.2) – nämligen att platsen för förbrukningen av tjänsten avgör.

I NML gäller som nämnts under Huvudregeln ovan i detta avsnitt "stödet" i form av var förvärvaren av tjänsten (som räknas upp under 1–10 under I ovan i detta avsnitt) har sitt driftställe etc inte om tjänsten uteslutande tillgodogörs här eller i utlandet – då avgör i stället var tillgodogörandet sker bedömningen av om tjänsten anses omsatt inom eller utom landet. Om t.ex. en advokat utför juristtjänster åt någon som har kontor (driftställe) i Sverige, skall naturligen momsbeskattning ske här, om tjänsten tillhandahålls driftstället. Då är det ju naturligen fråga om att kunden förbrukar tjänsten i Sverige – det gäller t.ex. en tvist om hyreskontraktet på kontorslokalen för vilken advokaten anlitas som ombud. Skulle det däremot vara så att den svenske kunden har en motsvarande tvist angående hyreskontraktet på sitt utlandskontor i Berlin, blir det fråga om ett exportfall; advokaten konkurrerar främst med tyska jurister angående uppdraget som ombud i tvisten. Annorlunda uttryckt tillgodogörs tjänsten uteslutande utomlands, eftersom tjänsten avser en tillgång i ett driftställe utomlands (hyreskontraktet på kontorslokalen i Berlin). Enligt NML torde alltså konkurrensneutralitetsaspekten vara avgörande i likhet med vad som hittills gällt enligt ML (jfr under Huvudregeln i avsnitt 9.2).

Enumerationen av omsättningar "inom landet" i förhållande till momspliktig omsättning

Som nämnts innebär i huvudsak NML inte någon materiell skillnad gentemot ML. När det gäller preciseringen i NML av vad som kan anses utgöra omsättning inom landet medför dock NML att det klargörs för vissa fall av tjänster att en omsättning kan vara momspliktig. Jag tänker då särskilt på punkt 9 under I ovan i detta avsnitt och sålunda på förpliktelser att helt eller

delvis avstå från att utnyttja t.ex. ett patent eller från att utöva en viss verksamhet. Det är ju endast intressant att beskriva vilka momspliktiga tjänster (eller kvalificerat undantagna tjänster – jfr avsnitt 6.5.2) som omsätts inom landet. Det är ju endast momsskyldig omsättning (eller omsättning av kvalificerat undantagna varor eller tjänster) eller exportomsättning som kan berättiga till återbetalning av ingående moms i verksamheten. Av förarbetena[878] framgår också att beträffande bank- och finansieringstjänster, som ju vanligen är momsfria (jfr avsnitt 6.2.4), avser bestämmelsen enligt punkt 6 under I ovan i detta avsnitt endast sådana tjänster som inte är undantagna från momsplikt. Bestämmelserna om omsättningar inom landet, bl.a. punkt 9 under I ovan i detta avsnitt, tillämpas alltså på fall som inte är okvalificerat undantagna från momsplikt (jfr avsnitt 6.5.2). Det skulle därför enligt min mening vara ointressant att ta upp avstående från att utnyttja rättigheter som omsättning inom landet om man inte samtidigt anser att det är fråga om momspliktigt tillhandahållande. Detta belägger enligt min mening att momsbeskattning skall ske när artisten i avsnitt 6.2.3 i efterhand godkänner att hans alster används i en reklamkampanj (jfr även avsnitt 6.4.4.1). Är det momspliktigt att avstå från en rättighet är det ju ännu mera momspliktigt att i efterhand godkänna och därmed skapa en momspliktig tjänst. Enligt min mening kan man säga att ett avstående från att utnyttja en rättighet i sig skapar en "ny" momspliktig tjänst (jfr under IV i avsnitt 6.2.1.1), vilket genom NML klart förtydligas. Ett praktiskt exempel är följande. A använder en viss logotyp i sin verksamhet. B har för avsikt att starta en rörelse av något slag och tänker använda en logotyp som enligt A kommer att likna dennes egna logotyp. Om A ersätter B för att denne skall avstå fråm att använda logotypen i fråga i sin verksamhet uppkommer en "ny" tjänst för vilken B skall erlägga moms på ersättningen från A. Notera att avståendet som en "ny" tjänst är momspliktigt även om rättigheten som man avstår från att utnyttja är en momsfri tjänst (t.ex. upphovsrätt till litterärt eller konstnärligt verk).

I förevarande sammanhang uppmärksammas slutligen att en "ny" tjänst som kan momsbeskattas uppkommer först om det finns ett avtalsförhållande mellan den som avstår från att utnyttja en rättighet och den som erlägger betalning härför. Man kan tala om att den ene beställer en tjänst av den andre. Är det i stället fråga om att någon erlägger ett skadestånd eller enbart infriar en "moralisk" förpliktelse, framgår av avsnitt 6.4.4.1 att momsbeskattning inte kommer i fråga – något uppdrag finns ju inte då bakom omsättningsbeloppet.

[878] Jfr Prop 1993/94:99 sid 183.

9.3 Import

Momssatsen vid import är i likhet med vad som i övrigt gäller generellt 25 %. Från och med den 1 januari 1992 är momssatsen 18 % för import av livsmedel. Momssatsen för import av livsmedel höjdes dock till 21 % den 1 januari 1993. Se särskilt angående behandlingen av importpartier av livsmedel i kapitel 13.

En vara importbeskattas genom att någon till tullverket anmäler varan till förtullning. Tullen hanterar alltså införselmomsen. Skattemyndigheten kommer in i bilden först när företagaren yrkar avdrag för tullmomsen som för ingående moms avseende förvärvet till den momsskyldiga verksamheten (jfr nedan i detta avsnitt under Avdragsrätt för införselmoms). Angående förslag om förändringar av hanteringen av momsen i samband med varuinförsel vid ett eventuellt svenskt EG-inträde, se under Momsen inför ett svenskt EG-inträde i kapitel 14. Angående förfarandet vid importbeskattningen av tjänster, se nedan.

Som nämnts i avsnitt 3.2.1 ingick momsen före den 1 januari 1992 i beskattningsvärdet. Momssatsen var under tiden 1990–07–01–1991–12–31 20 %, motsvarande ett s.k. momspålägg om 25 %. Under tiden 1983–01–01–1990–06–30 var skattesatsen 19 %, motsvarande ett momspålägg om 23,46 %. För s.k. *monteringsfärdiga hus* gällde ett reducerat beskattningsvärdet om 60 % av vederlaget före den 1 januari 1991. Monteringsfärdiga hus importerade före den 1 juli 1990 omfattades således av ett momspålägg om 12,87 % (momssats 11,4 %). Monteringsfärdiga hus importerade under tiden den 1 juli–den 31 december 1990 omfattades av ett momspålägg om 13,64 % (momssats 12 %).[879] Under år 1991 var momspålägget, liksom för övriga importerade varor, 25 % (momssats 20 %) eftersom reduceringsregler inte gällde överhuvudtaget under år 1991. För monteringsfärdiga hus gäller fr.o.m. 1/1 1992 den generella momssatsen 25 %.

Varor

Import (införsel) av varor beskattas av tullen.[880] Det är den som anmäler varan till förtullning som beskattas för "tullmomsen", vederbörande är tullskyldig.[881]

Införsel – beskattningsvärde[882]

Vid import av vara är beskattningsvärdet, varpå moms skall utgå med 25 %, lika med varans tullvärde med tillägg av tull samt införselavgift eller annan skatt än moms (punktskatter).

Tull, införselavgift, moms och punktskatter beräknas enligt den eller de skattesatser samt övriga bestämmelser som gällde för den taxebestämmande dagen. Taxebestämmande dag är:

[879] Jfr SFS 1990:575 och Prop 1989/90:150 sid 1.
[880] Jfr 58 § första stycket första meningen ML.
[881] Jfr TDL sid. 8.
[882] Jfr 59 § ML.

– dagen då ansökan om temporär tullfrihet gjordes eller

– beträffande vara för vilken har medgivits temporär tulfrihet utan ansökan, införseldagen eller

– i övriga fall, dagen då varan anmäldes till förtullning.[883]

En importerad varas tullvärde skall enligt huvudregeln vara dess transaktionsvärde, baserat på det pris som betalas för varan vid export till Sverige.[884]

Tullvärdet skall beräknas cif införselorten, vilket i princip innebär att värdet beräknas utifrån fakturavärdet med tillägg för frakt till införselorten och eventuella transportförsäkringspremier.[885]

Beträffande tull gäller att tullsatsen kan utgöra viss procent av varans värde (värdetull) eller visst belopp för kvantitet (specifik tull).[886]

Vid bestämmande av beskattningsvärdet för återinförda varor enligt lagen (1987:1069) om tullfrihet m.m. (TFL) iakttas att, om varan

– reparerats i utlandet, beskattningsvärdet är lika med det belopp som betingats för reparationen med tillägg av tull samt annan statlig avgift eller skatt än moms,

– bearbetats på annat sätt eller tillverkats av svenskt eller i Sverige förtullat material, avdrag får medges för vad som i annan ordning belagts med moms,

– tillverkats med utnyttjande av svenskt konstruktionsarbete eller annan liknande svensk prestation, avdrag får medges för värdet av sådant arbete eller sådan prestation.

Införsel: tullmoms eller undantag

I avsnitt 6.2.1.1 anges att varor i momssammanhang är materiella ting som inte är fastighet samt gas, värme, kyla och elektrisk kraft.

Vid införsel beskattas momspliktiga varor. Värme, kyla eller elektrisk kraft beskattas inte vid införsel, vilket däremot sker med gas. Notera att det är de momspliktiga varorna som, liksom vad som gäller i övrigt, beskattas vid införsel. Varor som undantas enligt avsnitten 6.2.1.1–6.2.8.1 undantas från beskattning även vid införsel.[887] Exempelvis innebär det att om ett svenskt företag förvärvar inkråmet i ett utländskt företag, sker ingen beskattning vid införsel av därvid förvärvade lagertillgångar och inventarier.

Som nämnts i avsnitt 2.2 framgår av ett förhandsbesked att frågan om en vara är momspliktig skall avgöras med utgångspunkt i förvärvarens verksamhet. Det förhållandet att en vara är undantagen från momsplikt enligt någon av bestämmelserna i 8 § i momslagen (jfr avsnitt 6.2.1.1–6.2.8.1), när den överlåts till förvärvaren, inverkar inte på avdragsrätten för fiktiv moms.[888] Hur bedöms då momsplikten i samband med införsel? Enligt ett regeringsrättsuttalande[889] bedöms frågan om äganderätten till ett konstverk (jfr avsnitt 6.2.3) bl.a. med ledning av om leverans (jfr avsnitt 6.4.2) har skett till köparen före införseltillfället eller ej. I det aktuella fallet

[883] Jfr Tullvärdehandledningen sid. 15.
[884] Jfr Tullvärdehandledningen sid. 3.
[885] Jfr Tullvärdehandledningen sid. 5 och 1993/94:SkU 29 sid 102.
[886] Jfr Tulldeklarationshandledningen sid. 39.
[887] Jfr 58 § första stycket ML.
[888] Jfr RÅ 1988 ref 42.
[889] Jfr RÅ 1986 ref 117.

hade en svensk köpt en tavla från en konstnär i Italien. I konstnärens hand är – som vi minns från avsnitt 6.2.3 – alster av bildkonst momsfritt. Regeringsrätten ansåg att konstverket fick anses levererat när det omhändertagits av ett flygtransportföretag för vidare befordran till köparen. Vid tidpunkten för anmälan till förtullning ägde sålunda konstnären inte längre tavlan, varför införselmoms påfördes.

Särskilt undantagna från beskattning vid införsel är

trycksaker som är tullfria enligt tulltaxelagen (1987:1068) eller framkallad eller enbart exponerad mikrofilm, när varan införs till landet som gåva eller annars utan vederlag, och spritdryck, vin, starköl eller tobaksvaror vid införsel till landet i den ordning som avses i 18 § 4, 6 eller 7 lagen (1977:293) om handel med drycker eller i 1 § andra stycket lagen (1961:394) om tobaksskatt.

I sammanhanget får särskilt påpekas att s.k. monteringsfärdiga hus inte räknas som fastighet i momslagens mening, utan utgör momspliktiga varor som momsbeskattas även vid införsel.

Momsskyldighet vid införsel föreligger oberoende av om den införda varan inköpts i utlandet eller förts in av annan anledning, exempelvis som gåva eller lån.

Momsskyldighet föreligger dock inte vid införsel under omständigheter som medför frihet från skatt enligt bestämmelserna i lagen (1987:1066) om frihet från skatt eller avgift vid införsel.[890]

I sistnämnda lags inledningsparagraf hänvisas till bestämmelser i TFL bl.a. om

– regeringens föreskrifter om särskild tullfrihet för förnödenheter och proviant avsedda för besättning eller passagerare på transportmedel i utrikes trafik eller avsedda för själva transportmedlet

– regeringens föreskrifter om tullfrihet för varor som införs i egentlig gränstrafik

– regeringens föreskrifter om tullfrihet för varor som är svenska eller har förtullats i Sverige och som återinförs utan att ha bearbetats i utlandet

– regeringens föreskrifter om tullfrihet för emballage.

Temporär tullfrihet

En oförtullad vara kan under vissa förutsättningar tas in i Sverige med s.k. temporär tullfrihet, vilket innebär att varan skall användas här endast tillfälligt och sedan – inom viss stipulerad tid – återutföras ur landet. Beskattning sker om återutförsel inte sker före tidsfristens utgång, om tiden för den temporära tullfriheten inte förlängs. Medges temporär tullfrihet påförs inte heller införselmoms.[891] Som villkor för temporär tullfrihet gäller att pengar skall deponeras eller säkerhet ställas. För följande fall får regeringen meddela föreskrifter om temporär tullfrihet, nämligen för

1. varor som införs för att repareras, bearbetas, kompletteras eller emballeras eller

[890] Jfr anvisningarna till 58 § ML.
[891] Jfr MHL93 sid. 274.

för att användas som material vid reparation, bearbetning, komplettering eller emballering av exportvaror

2. specialverktyg och specialinstrument som införs för att användas vid tillverkning av en viss exportvara och varor som tillfälligt införs för att avbildas eller kopieras

3. utrustning som införs tillfälligt för inresandes yrkesutövning, studier eller jämförligt ändamål

4. utrustning som införs för cirkus, tivoli, eller liknande företag som uppehåller sig tillfälligt i landet

5. varor som införs för tillfälligt bruk vid teaterföreställning, konsert eller liknande föreställning eller vid kongress, officiell fastighet, idrottstävling eller liknande arrangement

6. varor som införs för utställning eller mässa

7. varor som införs för att användas som varuprov, mönster eller modeller

8. varor som införs för att avprovas

9. enstaka föremål som införs för påseende samt urvalssändningar av varor

10. djur som införs för avelsändamål eller för veterinärmedicinsk behandling

11. containrar, maskiner och andra anordningar som utgör hjälpmedel för transport, lastning, lossning eller annan godshantering, delar och tillbehör till sådana varor samt andra transportmedel, i de fall de inte hänförs till punkterna 1–9 ovan, som införs för att användas endast tillfälligt i landet och delar, tillbehör eller material som införs för sig för att användas endast tillfälligt i landet och delar, tillbehör eller material som införs för sig för att användas för reparation, underhåll eller utrustning av sådana transportmedel.

Som ett alternativ till säkerhet vid temporär tullfrihet förekommer att importören åberopar en utländsk handelskammares utfärdande av s.k. ATA-carnet. Sådan gäller då som säkerhet under den tid varan finns i Sverige. ATA-carnet som säkerhet godtas dock enbart för fallen i punkterna 3–7 och 9.

Temporär tullfrihet och fiktiv moms

Som ett kuriosum kan nämnas att avdrag för fiktiv moms (jfr avsnitt 2.2) kan förekomma för en vara som tagits in med temporär tullfrihet. Hästen Micado C var uppstallad för träning i Frankrike. 1985 togs den in i Sverige för att tävla i elitloppet på Solvalla. Den skulle endast delta i tävlingen och togs därför in i landet med temporär tullfrihet. Under tiden hästen befann sig i Sverige köptes den av en person som bedrev momsskyldig avelsverksamhet här.

Länsrätten i Göteborgs och Bohus län ansåg i en dom den 8 september 1989 (mål nr S 6554–87) att förutsättningarna för fiktivt avdrag förelåg. Därmed kunde köparen göra fiktivt momsavdrag trots att någon införselmoms ej erlades för hästen.

Vid temporär tullfrihet ser tullen endast till huruvida varan tas ut ur landet i rätt tid, inte till vem som gör det. Köparen exporterade (momsfritt) nämligen hästen inom den tid som angivits för den temporära tullfriheten. Att fiktivt avdrag förekommit medför inte någon återföring vid export, eftersom hästar inte räknas upp som något för vilket sådan återföring kan aktualiseras (jfr avsnitt 9.2).

I dag skulle man inte uppnå samma effekt som i det relaterade fallet. Från och med den 1 januari 1991 är nämligen även travverksamhet momspliktig (jfr avsnitt 6.2.8). Hästägaren är alltså momsskyldig för prispengar som hästen springer in i Sverige. Även om t.ex. utländska artister och idrottsutövare av praktiska skäl i många fall inte anses momsskyldiga för sina tillfälliga tjänster i Sverige (jfr avsnitt 6.2.3), kan alltså den utlänning som tävlar i Sverige med en häst i dag momsbeskattas enligt bestämmelserna i avsnitt 6.3.2.4 om "utländska företagare" i Sverige. Den utländske hästägaren skulle alltså i dag inte kunna sälja travhästen momsfritt. Man skulle i stället få ett naturligt förfarande med debitering av moms och momsavdrag hos köparen. Av avsnitt 6.2.3 framgår för övrigt att genom NML som blir lag den 1 juli 1994 kommer t.ex. utländska artister och idrottsutövare att enligt lagen vara skyldiga att momsregistrera sig här med ombud för sina framträdanden i Sverige (jfr avsnitt 6.3.2.4), förutsatt givetvis att deras tjänster inte undantas från momsplikten (jfr under I i avsnitt 9.2.1 och även under Utländsk företagare i samma avsnitt).

Av intresse i sammanhanget är också att fiktivt avdrag, enligt NML som blir lag den 1 juli 1994, endast skall få förekomma när omsättningen är momspliktig men ändå inte momsbeskattas på grund av bristande yrkesmässighet (jfr avsnitt 2.2). Således skall från och med den 1 juli 1994 den effekt, som beskrivs ovan i fallet från Länsrätten i Göteborgs och Bohus län, endast kunna uppkomma om en utländsk privatperson (eller annat utländskt subjekt som inte skall anses som yrkesmässigt i Sverige enligt momslagen) säljer t.ex. en bil till en svensk bilhandlare, om bilen tagits in i Sverige med temporär tullfrihet och försäljningen sker innan tiden för den temporära tullfriheten utgått. Eftersom utlänningen inte är yrkesmässig och momsskyldig i Sverige för försäljningen (jfr avsnitt 6.3.2.4) har den svenske bilhandlaren rätt till fiktivt avdrag då omsättningen ändå är momspliktig. Fiktivt avdrag skulle alltså medges även om någon införselmoms ej erläggs och återföring blir inte aktuellt till följd av bilhandlarens eventuella momsfria vidareförsäljnig till utlandet (export), eftersom bilar inte räknas upp enligt reglerna om återföring av fiktivt avdrag på grund av export (jfr avsnitt 9.2).

Avdragsrätt för införselmoms

Den som bedriver momsskyldig verksamhet får göra avdrag som för ingående moms för den införselmoms som erlagts till tullverket avseende det till den momsskyldiga verksamheten gjorda varuinköpet. En privatperson eller annan icke momsskyldig som anmäler en vara till förtullning kan däremot inte återfå erlagd "tullmoms".

Om importören har en verksamhet för vilken han är momsskyldig och den förtullade varan förvärvats för verksamheten (jfr avsnitt 2.1), får han alltså tillbaka "tullmomsen" genom att han får göra avdrag för den som ingående moms antingen i självdeklarationen eller i en särskild momsdeklaration (jfr avsnitt 3.4.1). Härvid gäller givetvis de begränsningar i avdragsrätten som gäller i övrigt enligt bestämmelser om blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4.1) och direkta avdragsförbud (jfr kapitel 7).

Avdrag för införselmoms enligt vad nu sagts får göras tidigast när en av tullverket utfärdad tullräkning har mottagits av den momsskyldige.[892]

En momsskyldig importör, som själv ombesörjer införsel av varor till sin momsskyldiga verksamhet, får alltså göra avdrag för införselmomsen först när han mottagit tullräkningen från tullverket.

Kontantimportör

Den som är tullskyldig för en vara har, som nämnts, ansvaret för att tull och annan skatt (t.ex. moms) för varan betalas till tullverket. I fråga om betalning skiljer man mellan kontantimportör och kreditimportör.

En kontantimportör får disponera varan först när avgifterna till tullen erlagts. När så skett erhålls alltså såväl varorna som ett underlag för avdrag för tullmomsen som ingående moms.[893]

Kreditimportör

Den som efter ansökan hos Generaltullstyrelsen (GTS) registreras som kreditimportör åtnjuter kredit för belopp till tullverket. Tullkammaren kan till företag som regelbundet importerar varor ge tillstånd till s.k. hemtagning, vilket innebär förfoganderätt över varorna utan hinder av att de inte förtullats. Den som fått hemtagningstillstånd är samtidigt kreditimportör och åtnjuter därför kredit även för belopp på varor som han förtullar utan föregående hemtagning.

En kreditimportör får tullräkning en gång i veckan. Med tullräkningen som underlag kan vederbörande göra avdrag för ingående moms. Moms på en importerad vara kan alltså tas upp i den redovisningsperiod under vilken tullräkningen mottagits, dvs. redan innan betalning till tullverket skett.[894]

Speditörer

Som nämnts upphörde den 1 januari 1991 regeringsbeslut om s.k. frivilligt inträde i momssystemet för bl.a. speditörer att gälla (jfr avsnitt 6.5.4). Numera gäller alltså generellt att den importör som anlitar ombud (speditör) för införsel av varor, till verksamhet som medför momsskyldighet, får göra avdrag för införselmomsen först när ombudet fått tullräkningen från tullverket.

> Införselmomsen ses som ett utlägg som speditören gör för importörens räkning och grundar ingen avdragsrätt för speditören och sålunda kan speditören inte som tidigare (före 1/1 1991) fakturera införselmomsen vidare till importören med åtföljande avdragsrätt för den sistnämnde. Speditören är numera enbart momsskyldig för det arvode som han debiterar importören för utförd tjänst.
>
> Normalt fakturerar emellertid speditören importören arvode, frakter och utlägg, innan tullräkningen kommer. Tullräkningen innehåller vanligen flera andra importuppdrag, vilket medför att speditören inte kan skicka räkningen till en kund. Speditörerna får därför enligt överenskommelse med RSV tillämpa en schablonregel för information till importören beträffande när avdragsrätt för införselmoms inträder.
>
> Schablonregeln utgår från att den normala tiden från hemtagningsdatum till

[892] Jfr 17 § femte stycket andra meningen ML.
[893] Jfr TDL sid. 25.
[894] Jfr TDL sid. 25.

tullräkning (=avdragsrätt) kan beräknas till 30 dagar. Sveriges Speditörsförbund Service AB har framställt tabeller som speditörerna kan använda för att fastställa tidpunkten för importörens avdragsrätt. Med utgångspunkt i hemtagningsvecka och deklarationsdag kan speditören beräkna det datum för vilket motsvarande tullräkning kommer att utfärdas. I speditörsfakturan anges då: "Rätt till avdrag för i denna faktura upptagen införselmoms inträder tidigast år-månad-dag". En sådan handling godtar alltså skattemyndigheterna som underlag för importörens avdragsrätt. Givetvis måste inte schablonregeln användas, utan speditören kan i stället skicka tullräkningen till kunden när detta blir fördelaktigare.

En speditör kan från och med 1992 av tullkammaren få tillstånd till hemtagning för annans räkning.

Speditörens konkurs

Om den momsskyldige importören har betalat speditören för dennes utlägg av införselmomsen och speditören går i konkurs innan denne hunnit betala till tullverket, kan importören tvingas betala ett belopp motsvarande införselmomsen två gånger. En sådan dubbelbetalning på grund av speditörens konkurs kan inte medföra rätt till dubbelavdrag för införselmoms. RSV har uttalat, att utlägget som speditören åtagit sig att göra för importörens räkning får karaktären av införselmoms hos importören först när inbetalning skett till tullverket. Om speditören går i konkurs och inte kan betala in utlägget till tullverket, söker tullverket i stället importören själv. Importören får således betala ett belopp motsvarande införselmomsen två gånger, men får endast avdragsrätt som för ingående moms av det ena beloppet – nämligen det som importören själv betalar till tullverket och som således utgör införselmomsen.[895]

Postförsändelse

Postförsändelse som inte anmälts till hemtagning förtullas genom postverkets försorg. Tull och annan skatt (t.ex. moms) betalas till postverket när försändelsen hämtas ut från adresspostanstalten.[896]

Utländsk leverantör förtullar själv etc

Om en utländsk leverantör av varor själv ombesörjer införtullning av varorna i Sverige, får den svenske köparen göra avdrag med belopp motsvarande den av tullmyndigheten uttagna momsen, förutsatt att köparen hade haft avdragsrätt om han själv varit skyldig att erlägga tullmomsen och köparen – vid behov – kan styrka avdragsrätten genom att förete en kopia av leverantörens införselhandling varav införselmomsen framgår.[897] Köparen styrker alltså att han faktiskt erlagt tullmomsen för den utländske leverantörens räkning. Den utländske leverantören var ju momsskyldig gentemot tullverket för införseln, eftersom han själv ombesörjde införseln och anmälde varorna till förtullning.

I nu avsedda fall är inte den utländske leverantören momsskyldig i Sverige, dvs. han har själv ingen verksamhet i vilken han skulle kunna göra avdrag för ingående moms på grund av införseln. Om den utländske företagaren själv

[895] Jfr RSVs skrivelse Dnr 3826–93/900.
[896] Jfr TDL sid. 15.
[897] Jfr tredje stycket av anvisningarna till 17 § ML och RSN 1969:76.12.

erlägger tullmomsen och kunden i Sverige går i konkurs, innan leverantören hunnit få betalt för sina varor och för tullmomsen gör alltså leverantören en kundförlust. Eftersom den utländske företagaren inte har en momsskyldig verksamhet i Sverige kan han inte heller reducera "förlustmomsen" från någon utgående skatt (jfr avsnitt 12.4). Av denna anledning får efter ansökan till RSV därom den utländske leverantören befrielse från införselmomsen i förhållande till erhållen utdelning på den bevakade fordran i kundens konkurs. Ansökan om befrielse görs först när konkursen är avslutad (jfr även avsnitt 15.2.1).[898]

I förevarande fall är det alltså fråga om att den utländske företagaren inte är momsskyldig i Sverige på någon grund, dvs. vederbörande har ej ens lager i Sverige från vilket leveranser sker (jfr avsnitt 6.3.2.4). Således får en svensk momsskyldig köpare lyfta fiktiv moms (jfr avsnitt 2.2) för varan när omsättningen (äganderättsövergången) sker i Sverige, t.ex. genom att köparen hämtar ut varan från tullupplag sedan den utländske företagaren (säljaren) erlagt tullmomsen.

Bunkerolja

Av avsnitt 6.2.8 framgår att någon införselmoms ej tas ut på oljan i drivmedelstankarna på ett skepp som undantas från momsplikt (från och med den 1 juli 1993), när skeppet anlöper svensk hamn.

Tjänster[899]

Från och med den 1 januari 1991 förekommer importbeskattning för vissa i lagen särskilt uppräknade tjänster. Dessa är

1. reklamtjänst

2. automatisk databehandling och utarbetande av system eller program för automatisk databehandling

3. tillhandahållande av information

4. tjänst avseende fastighet i Sverige

5. skrivtjänst och översättningstjänst

6. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till patent, nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning, mönsterrätt, varumärkesrätt, rätt som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk eller av lagen (1960:730) om rätt till fotografisk bild samt rätt att utnyttja sådana system eller program för automatisk databehandling som inte är skyddade genom lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk

7. kontroll eller analys av vara

8. annan tjänst av ekonomisk, juridisk, administrativ eller därmed jämförlig art.

Uppräkningen är uttömmande och för dessa tjänster finns inga reduceringsregler utan den generella momssatsen om 25 % gäller. Det är importören som skall erlägga momsen. Importen anses utgöra momspliktig omsättning och

---

[898] Jfr 76 § första stycket ML och avsnitt 3 i RSV Im 1982:3.
[899] Jfr 60 § ML.

importören själv momsregistreras således. Tullen är överhuvudtaget inte inblandad i hanteringen av importbeskattning av tjänster utan administrationen sköts av skattemyndigheterna.

Med import av tjänst avses att en tjänst som skall tillgodogöras inom landet tillhandahålls eller förmedlas av en utländsk företagare som inte är momsskyldig här. Momsplikten avser endast tjänst som skulle ha varit momspliktig om den tillhandahållits eller förmedlats av någon som är momsskyldig här i landet (jfr avsnitt 6.2.1.1–6.2.8.1). För icke yrkesmässiga verksamheter, dvs. i princip privatpersoner och skattebefriade ideella föreningar (jfr avsnitt 6.3.3), uppkommer inte momsskyldighet om importen uppgår till högst 30 000 kronor för beskattningsåret.

> Tekniskt går importbeskattningen av tjänster till så att den momsskyldige i självdeklarationen eller i en särskild momsdeklaration (jfr avsnitt 3.4.1) tar upp importmomsen som en utgående skatt.[900] Avdrag sker alltså inte för någon ingående skatt enbart med anledning av importen av tjänsten. Importtjänsten i sig medför alltså inte avdragsrätt för importmomsen eller för någon annan ingående moms. Avdragsrätt för ingående moms förutsätter ju generellt sett (jfr avsnitt 2.1) att omsättning dessutom sker i en verksamhet av sådant slag att den medför momsskyldighet.[901]

Importbeskattning sker inte av stat, kommun eller annan som skulle ha haft full avdragsrätt i sin verksamhet om tjänsten i fråga anskaffats inom Sverige.

> På detta vis undviker man vid importbeskattningen av tjänster den för varuinförseln så onödiga rundgången av pengar som sker när tullen tar ut skatt, som man sedan ändå återfår från skattemyndigheten.

Den som har en blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4) får göra avdrag enligt bestämmelserna därom (jfr avsnitt 6.3.4.1) från redovisad utgående moms avseende import av tjänst i den mån importen är hänförlig till den momspliktiga delen av verksamheten.[902] Importör med en blandad verksamhet betalar alltså moms till staten avseende importerad tjänst till den del beloppet är hänförligt till den momsfria delen av verksamheten. Eftersom denna momsbetalning inte motsvaras av något belopp i en faktura till någon kund, blir den en kostnad för företaget vid inkomstbeskattningen.

Att importbeskattningen av tjänster bl.a. förutsätter att tjänsten tillhandahålls av en utländsk företagare som inte är momsskyldig här innebär, att någon importbeskattning inte sker om utlänningen har fast driftställe här eller är momsregistrerad här med ombud (jfr avsnitt 6.3.2.4).

Den som har etablerat sin affärsverksamhet i Sverige, har fast driftställe här eller är bosatt i landet anses som huvudregel också här tillgodogöra sig de tjänster han erhåller. Tjänster som t.ex. inhandlas under en resa i utlandet för behov under resan eller tjänster avseende tillgångar eller verksamhet i utlandet skall dock inte anses tillgodogjorda i Sverige.[903] Detta får alltså avgörande

---

[900] Jfr Prop 1989/90:111 sid. 131.
[901] Jfr härvidlag Prop 1993/94:99 sid 208 – ingen skillnad mellan ML och NML. Se även under Huvudregeln i avsnitt 9.2.1.
[902] Jfr Prop 1989/90:111 sid 205 och 206.
[903] Jfr Prop 1989/90:111 sid 131.

betydelse vid importbeskattningen av tjänster, eftersom sådan skall ske bl.a. under förutsättning att tjänsten i fråga tillgodogörs här.

> Hänsyn får tas till om tjänsten faktiskt används eller åtnjuts i eller utanför Sverige.[904] Väsentligt för bedömningen av var tjänsten skall anses tillgodogjord är också huruvida den utländske företagaren konkurrerar med en svensk. Konkurrerar t.ex. en utländsk jurist på den svenska marknaden, bör alltså dennes kunder kunna importbeskattas härför.[905] Alltså får anses gälla att om en person – en svensk eller en utlänning, som inte är momsskyldig här i övrigt – tillgodogör sig en utländsk advokats tjänster här i Sverige skall personen i fråga importbeskattas för detta.

Särskilt kan automatisk databehandling (ADB) och tjänst avseende fastighet i Sverige beröras.

Tidigare (före 1/1 1991) gällde på ADB-området att momsplikt i princip uppkom om ett tillhandahållande resulterade i en ADB-produkt, dvs. att en bearbetning av data i ett datorsystem utmynnade i en presentation exempelvis i form av skrivna handlingar, på bildskärm läsbara texter, diagram m.m., eller databärande media, t.ex. magnetband och magnetiserade skivor. Ren information däremot innebar inte någon momsplikt (utan utgjorde s.k. tyst undantag).[906] Eftersom även renodlad information numera är momspliktig (jfr avsnitt 6.2.5 och 9.2) och information räknas upp som en tjänst som skall importbeskattas, torde det kunna ifrågasättas om inte allt tillhandahållande med ADB från utländska företagare skall importbeskattas.[907]

Genom att införa en importbeskattning på tjänst avseende fastighet i Sverige kan en privatperson momsbeskattas för förvärv av t.ex. en arkitekttjänst från utlandet, förutsatt att tjänsten kostar mer än 30 000 kronor. Är det däremot fråga om att en utländsk företagare tillhandahåller byggnadsentreprenad här i Sverige, skall denne fortfarande själv momsregistreras här med ett av skattemyndigheten godkänt ombud (jfr avsnitt 6.3.2.4).

Se under Huvudregeln i avsnitt 9.2.1 angående den lagtekniska (ej materiella) förändring som inträder för tjänsteimport genom NML den 1 juli 1994. Se även i avsnitt 3.2.1 angående vissa lagtekniska synpunkter avseende beskattningsunderlaget vid tjänsteimport med anledning av införandet av NML.

9.4 Utländska företagare: restitution av moms

Från och med den 1 januari 1991 har, enligt en särskild lag som jag förkortar ÅBL, utländska företagare som inte är momsskyldiga i Sverige rätt till återbetalning (restitution) av den moms som belöper på förvärv av varor och tjänster

---

[904] Jfr Prop 1989/90:111 sid 131 och 205.
[905] Jfr Prop 1989/90:111 sid 130.
[906] Jfr avsnitt 7.1.1 i RSV Im 1987:2.
[907] Jfr Prop 1989/90:111 sid 186.

här i landet. Det kan röra sig om moms som belöper på kostnader för t.ex.: resor, hotellövernattningar; kostnader för deltagande vid konferenser, mässor och andra aktiviteter i Sverige. Den utländske åkaren i exemplet i avsnitt 9.2 kan alltså genom detta restitutionssystem få tillbaka momsen på bränsle som inköps och förbrukas i Sverige. Detta förutsätter emellertid att den utländske åkaren inte åtar sig transportuppdrag när han är i Sverige. Då skall i stället åkaren registrera sig till moms här i Sverige genom ett ombud (jfr avsnitt 6.3.2.4).

I princip skall återbetalning ske i den omfattning en svensk företagare skulle ha haft rätt att dra ingående moms för motsvarande förvärv.

En utländsk företagare som inte är momsskyldig i Sverige, har rätt till återbetalning av moms som erlagts här under förutsättning att

1. momsen hänför sig till verksamhet som han bedriver i utlandet,

2. verksamheten skulle ha medfört momsskyldighet i Sverige om den bedrivits här, och

3. momsen i så fall skulle ha varit avdragsgill.[908]

Begreppet utländsk företagare är i förevarande sammanhang identiskt med det som ovan angivits (jfr avsnitt 9.2). Det är alltså fråga om näringsidkare som inte är bosatta här i landet eller – om det är fråga om juridiska personer – har fast driftställe här. Inte heller avses med en utländsk företagare den som är momsskyldig här och redovisningsskyldig genom ombud (jfr avsnitt 6.3.2.4).[909]

> Således skall t.ex. utlänningar som kommer till Sverige tillfälligt och för ambulerande handel på torg och marknader här, momsregistreras med ett av skattemyndigheten godkänt ombud, och inte komma i åtnjutande av restitutionssystemet.

Angående punkterna 1 och 2 ovan kan nämnas att det saknar betydelse om företagarens verksamhet medför momsskyldighet i hemlandet. Däremot förutsätts att den bedrivna verksamheten skulle medföra obligatorisk momsskyldighet här. Återbetalning bör därför inte ske i de fall den utländske företagaren hyr ut fastighet och således momsskyldighet uppkommer först efter ansökan därom (jfr avsnitt 6.5.3).[910]

Punkt 3 ovan medför att de generella avdragsförbuden (jfr kapitel 7) gäller även utländska företagares rätt till återbetalning av erlagd moms.

Rätten till återbetalning omfattar endast debiterad moms. Återbetalning sker därför inte av fiktiv moms (jfr avsnitt 2.2).[911]

Moms återbetalas inte vid införsel av vara, om den förs in i landet för att levereras till en köpare. I annat fall skulle en sådan vara överhuvudtaget inte bli momsbeskattad.[912]

---

[908] Jfr 3 § ÅBL.
[909] Jfr Prop 1990/91:72 sid 9.
[910] Jfr Prop 1990/91:72 sid 6 och 7.
[911] Jfr 4 § tredje stycket ÅBL och Prop 1990/91:72 sid 7.
[912] Jfr 4 § andra stycket ÅBL och Prop 1990/91:72 sid 7 och 10.

Återbetalningsrätt uppkommer inte vid förskottsbetalningar, utan då vara levererats, förts in i landet eller tjänst utförts.[913]

Förmedling – resebyråer

En utländsk företagare som förmedlar en vara eller en tjänst för en uppdragsgivares räkning har rätt till återbetalning av moms endast om uppdragsgivaren skulle ha haft denna rätt vid direktförvärv.[914] Om förmedling skett i flera led, skall det nu ställda kravet gälla såväl samtliga led i förmedlingen som den som slutligen förvärvar varan eller tjänsten. Bestämmelsen är tillkommen särskilt med tanke på utländska resebyråer. Följande exempel ges i förarbetena.

> En utländsk resebyrå, A, köper upp hotellövernattningar och busstransport i Sverige. A blir då debiterad moms. A överlåter sedan sin rätt till B, exempelvis en annan utländsk resebyrå eller en utländsk förening. Denna säljer i sin tur hotellövernattningarna och busstransporten till personer som skall bo på hotellet i Sverige och transporteras med bussen. För att få återbetalning av den erlagda momsen måste A visa, att såväl B som Bs kunder uppfyller kraven enligt punkterna 1–3 ovan. Om förutsättningarna brister beträffande B, så har A inte någon rätt till återbetalning. Om förutsättningarna i stället brister beträffande någon eller några av Bs kunder, så har A i motsvarande omfattning inte rätt till återbetalning.[915]

Det är den som söker återbetalning som måste visa att kunden och eventuella mellanled har bedrivit sådan verksamhet som skulle ha medfört momsskyldighet och avdragsrätt enligt allmänna momsregler.

Ansökan

Ansökan om återbetalning sker från och med den 1 juli 1993 hos Skattemyndigheten i Kopparbergs län (dess kontor i Ludvika)[916] och ansökan skall avse en period om minst tre på varandra följande kalendermånader under ett kalenderår och högst ett kalenderår. (Före den 1 juli 1993 administrerades återbetalningarna till utländska företag av RSVs avdelning i Ludvika.) Se även under Övergångsbestämmelser under SOU 1992:6 i kapitel 14 (dvs., med anledning av NML som införs den 1 juli 1994). Avser ansökan tiden till utgången av ett kalenderår får den omfatta kortare tid än tre månader.[917]

Ansökan skall ske senast sex månader efter utgången av det kalenderår som den avser.[918] Den skall bifogas faktura som uppfyller momslagens krav (jfr avsnitt 3.2) och andra handlingar som behövs för att bedöma rätten till återbetalning, t.ex. bevis om verksamheten i utlandet.[919]

Om en ansökan avser helt kalenderår eller återstoden därav måste återbetalningen avse minst 200 kronor, i annat fall 1 500 kronor.[920]

Sökanden skulle före den 1 juli 1993 ange en betalningsmottagare här i

---

[913] Jfr 5 § ÅBL och Prop 1990/91:72 sid 7.
[914] Jfr 4 § första stycket ÅBL.
[915] Jfr Prop 1990/91:72 sid 10.
[916] Jfr SFS 1993:465; Prop 1992/93:196 sid. 52.
[917] Jfr 6 och 7 §§ ÅBL.
[918] Jfr 9 § ÅBL.
[919] Jfr 8 § ÅBL.
[920] Jfr 10 § ÅBL.

landet till vilken återbetalning skulle ske.[921] Från och med den 1 juli 1993 finns inte längre något krav om särskild betalningsmottagare, utan numera kan återbetalningen ske direkt till den sökande i utlandet.[922]

Restitution av moms, utländsk företagare – fiktiv moms, svensk köpare

Från och med den 1 juli 1992 medges inte en utländsk företagare restitution (återbetalning) av moms som belöper på varor som förvärvas inom Sverige för att levereras till köpare här.[923]

En utländsk företagare som inte anses bedriva verksamhet här i landet medges annars återbetalning av den moms som ingår i förvärvet av varan. Eftersom han enligt vad nu sagts inte är skattskyldig är han inte heller skattskyldig för vidareförsäljning av varan. Genom att den utländske säljaren inte är momsskyldig, skulle en skattskyldig svensk köpare kunna tillgodogöra sig avdrag för fiktiv moms (jfr avsnitt 2.2) vid förvärvet av varan från den utländske säljaren. Genom att inte tillerkänna den utländske företagaren rätt till restitution undviker man alltså att dubbelavdrag sker för momsen i samma vara.

Om däremot en utländsk företagare har så pass omfattande inköp och försäljningar av varor i Sverige att han "lägger varor i lager" här, skall han momsregistreras med svenskt ombud och får då lyfta moms samtidigt som han blir skyldig att fakturera med moms i vanlig ordning (jfr avsnitt 6.3.2.4).

Se under Utländsk företagare i avsnitt 9.2.1 angående den lagtekniska (ej materiella) förändring som inträder genom NML som blir lag den 1 juli 1994, och som innebär att ÅBL slopas och dess regler överförs till NML.

9.5 Sammanfattande översikt

Med följande exempel ges en översikt över något av det som sagts i avsnitten 9.1–9.4.

Exempel 1 (jfr avsnitt 9.2)

Ett bolag i Sverige, Trä AB, säljer trävaror till ett finländskt byggbolag, Virta Oy.

[921] Jfr 11 § ÅBL, dess lydelse innan den upphörde den 1 juli 1993 genom SFS 1993:465.
[922] Jfr SFS 1993:465; Prop 1992/93:196 sid. 58.
[923] Jfr Prop 1991/92:166 sid. 10.

Sverige	*Finland*
Såg AB	Virta Oy
Trä AB	

Trä AB (säljaren), som finns i Östersund, skall svara för att trävarorna levereras (avlämnas) till Virta Oy (köparen) i Rovaniemi. Trä AB har inte självt i lager tillräckliga kvantiteter av sådana trävaror som Virta Oy beställt, nämligen sågade trävaror. Trä AB brukar därför för dylika beställningar använda Såg AB i Luleå som underleverantör. Så sker i detta fall.

Trä AB anlitar för transporten speditören ASG, som åtar sig att hämta trävarorna i Luleå och avlämna dem i Rovaniemi. ASG anlitar i sin tur SJ för transport av trävarorna från Luleå till Haparanda. Där skall den fortsatta transporten till Rovaniemi ske per lastbil. ASG anlitar för detta ändamål Norrfrakt i Haparanda.

Frågan är nu i vilka lägen fakturor med moms skall ställas ut och när så inte skall ske, dvs. när är det fråga om export och när är det inte det?

Faktura från Trä AB till Virta Oy: ingen momsdebitering, eftersom det är export enligt huvudregeln (leverans utomlands).

Faktura från Såg AB till Trä AB: ingen momsdebitering, eftersom det är export enligt det utvidgade exportbegreppet (direkt utförsel ombesörjs av speditör).

Faktura från ASG till Trä AB: ingen momsdebitering, eftersom det är export enligt det utvidgade exportbegreppet (tjänst som innebär transport direkt till utlandet). Åtagandet som helhet är avgörande, att ASG delar upp det på andra spelar ingen roll. Även om ASG skulle fungera enbart som förmedlare av transporten till utlandet är det ändå export enligt det utvidgade exportbegreppet.

Faktura från SJ till ASG: momsdebitering skall ske, eftersom det är fråga om transporttjänst inom landet (ej export).

Faktura från Norrfrakt till ASG: ingen momsdebitering, eftersom det är fråga om export enligt det utvidgade exportbegreppet (tjänst som innebär transport direkt till utlandet).

Sammanfattningsvis kan konstateras att det inte är fakturans, utan "varans väg" som styr huruvida det är fråga om export eller ej.

Exempel 1.1

Vi vänder på situationen i exempel 1. Nu vill Trä AB köpa specialbehandlat trä av Virta Oy. Även för denna affär anlitas Såg AB som underleverantör, nu i förhållande till Virta Oy. I detta fall anlitas ASG av Virta Oy att ombesörja transporten från

Luleå till Östersund. ASG anlitar även i detta fall SJ att utföra själva transporten. Varorna finns i detta fall alltså hela tiden i Sverige.

Faktura från Virta Oy till Trä AB. Trä AB får en faktura utställd i Finska mark. Någon svensk moms att göra avdrag för ingående moms för finns alltså inte i denna relation. Däremot fakturerar Såg AB det finländska företaget med moms. Virta Oy har ingen momsskyldig verksamhet i Sverige och kan sålunda inte lyfta svensk moms. I fakturan från Virta Oy till Trä AB kan därför svensk moms sägas ingå som ett kostnadselement. Enligt bestämmelserna om s.k. fiktiv moms (jfr avsnitt 2.2) får Trä AB göra avdrag med 20 % av fakturabeloppet som för ingående moms. Trä AB är momsskyldigt och förvärvar momspliktiga varor (specialbehandlat trä) från icke momsskyldig (Virta Oy) och leveransen sker inom landet, varför bestämmelsen om avdrag för fiktiv moms är tillämplig i detta fall.

Eftersom fakturan som Trä AB får är utställd i utländsk valuta (finska mark) skall emellertid fakturabeloppet räknas om till svenska kronor och denna omräkning skall ske till den växelkurs som gällde per leveransdagen,[924] dvs. per den dag då varorna avlämnades till Trä AB.

I detta fall är det inte fråga om export beträffande transporttjänsterna, eftersom varorna inte importeras från utlandet. Det går alltså inte att tillämpa det utvidgade exportbegrepppet (jfr avsnitt 9.2) vare sig för ASGs eller SJs tjänster. ASG skall fakturera Virta Oy med moms och detsamma gäller beträffande SJs fakturering på ASG.

Exempel 2 (jfr avsnitten 9.2, 9.3 och 9.4)

Ett tyskt företag, Max AG, har ett dotterbolag (Max svenska AB) i Sverige som saluför Max AGs produkter här.

I dag är det alltså inga problem momsmässigt: "tullmoms" betalas vid införsel från Tyskland och redovisas som ingående moms i momsdeklaration av Max svenska AB. När folk från det tyska moderföretaget är i Sverige, kan deras momskostnader för hotell, resor etc belastas Max svenska AB och momsen sålunda återbekommas.

Nu tänker man upphöra med det svenska dotterbolaget och i stället sälja varorna direkt från fabriken i Tyskland till de svenska kunderna. Vilka momskonsekvenser får detta för Max AG?

Max AG skall inte ha något kontor (filial) här i Sverige. Inte heller skall man ha försäljare som reser till Sverige och säljer. I stället skall företagskunderna informeras om deras möjlighet att söka tillstånd till hemtagning.

Eftersom Max AG inte kommer att ha något kontor, eller på annat sätt ha ett "ansikte utåt" i Sverige, skall Max AG inte inkomstbeskattas här. Inkomstskatterättsligt talar man om att s.k. fast driftställe saknas (jfr avsnitt 1.1.2). Detta utesluter normalt sett också att momsbeskattning skall ske i Sverige. Max AG kunde ha momsregistrerats i Sverige med ett ombud, om det hade haft reseförsäljare här (jfr avsnitt 6.3.2.4). Det vill säga, trots att inkomstbeskattning inte sker i Sverige, kan momsbeskattning ske här. Emellertid har Max AG bestämt sig för att inte skicka reseförsäljare till Sverige, och därmed skall Max AG inte vara momsregistrerat här.

Genom att Max AGs svenska företagskunder övertalas att ansöka om hemtagningstillstånd hos tullen, elimineras Max AGs problem med införselmoms. Man behöver från det tyska företagets sida inte anlita någon speditör och man riskerar inte att drabbas av den situationen att man står med en momsskuld till tullverket utan möjlighet att befrias från den vid kundens eventuella obestånd.

[924] Jfr RSV/FB Im 1983:25.

Max AG lämnar garanti på sina produkter. När Max AG behöver anlita svenska reparatörer för att uppfylla ett garantiåtagande gentemot svensk kund, uppkommer inte något momsproblem eftersom det svenska företagets tjänst eller leverans av ersättningskomponent räknas som export. Det svenska företagets prestation riktas till Max AGs svenska kund, men det svenska företaget fakturerar Max AG och gör så utan att debitera moms.

När Max AG skickar sitt folk till Sverige för att deltaga vid företagsmässor etc, kan Max AG återbekomma momskostnader för hotellövernattningar etc genom att ansöka hos Skattemyndigheten i Kopparbergs län om restitution.

10. Bilar m.m.[925]

10.1 Allmänt

För att förstå den momsmässiga behandlingen av bilar är det väsentligt att känna till momslagens definition av begreppet personbil.

> Med personbil förstås enligt denna lag (momslagen) även lastbil med skåpkarosseri och buss, om fordonets totalvikt är högst 3 500 kilogram.[926]
>
> Före den 1 januari 1990 var ovan nämnda viktgräns 3 000 kilogram.

I momssammanhang är det viktigt att skilja mellan lastbilar och personbilar i momslagens mening. Ett fordon som är registrerat som personbil i länsstyrelsens bilregister, är personbil även i momssammanhang. Bilregistrets uppgifter bygger i sin tur på bilprovningens klassificering av ett fordon. (Föreskrifter i dessa frågor lämnades tidigare av det numera nedlagda Trafiksäkerhetsverket och lämnas numera – från och med den 1 januari 1993 – i stället av Vägverket.) Lastbilsregistrerade fordon med annan karosserityp än skåp, är lastbilar även enligt momslagen. Det innebär t.ex. att de relativt små, flakförsedda lastbilarna som finns på marknaden, även är lastbilar i momshänseende. Över flaket på dessa bilar monteras ofta kåpor av plast som skydd för lasten. Plastkåporna brukar inte medföra att bilarna anses ha skåpkarosseri. De jämställs nämligen vanligen med kapell. Det finns dock påkostade överbyggnader, vars fastsättning gör dem mera permanenta. Det kan i dessa fall leda till att bilen anses ha skåpkarosseri. Vid tveksamma fall är det därför lämpligt att kontrollera den aktuella karosserikoden hos bilregistret på länsstyrelsen (jfr även avsnitt 7.4). Se härvidlag under SOU 1993:75 i kapitel 14 angående utredning särskilt om de lätta skåplastbilarna med förarhytt som utgör separat karosserienhet och lätta flaklastbilar med plastkåpor över lastutrymmet.

---

[925] Kapitlet innebär en uppdatering av mitt eget PM 1990–02–08, som intogs i MHL89, suppl.

[926] Jfr sjätte stycket punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML.

En lastbil som har skåpkarosseri är lastbil även i momssammanhang, förutsatt att dess totalvikt överstiger 3 500 kilogram. I annat fall är det fråga om en personbil momsmässigt.

10.2 Avdragsrätt bilar

Lastbilar och bussar

Beträffande lastbilar (och bussar) enligt momslagen har en företagare avdragsrätt fullt ut för ingående moms för såväl inköp som förhyrning (leasing), förutsatt att verksamheten som företagaren bedriver är sådan att avdragsrätt föreligger enligt momslagens allmänna regler (jfr avsnitt 2.1). Beträffande förvärv (inköps-, hyres- och driftkostnader) som endast delvis är hänförliga till momspliktig verksamhet (jfr angående s.k. blandad verksamhet i avsnitt 6.3.4.1), medges avdrag för ingående moms genom uppdelning efter skälig grund.

Personbilar

Momsreglerna för personbilar är olika för å ena sidan företag som yrkesmässigt säljer eller hyr ut personbilar samt – från och med den 1 januari 1991 – företag som yrkesmässigt tillhandahåller personbefordran (nedan benämnt kategori 1) och å andra sidan företag som sysslar med annat än nu nämnda verksamheter (nedan benämnt kategori 2).

Beträffande inköp av personbil av företag i kategori 1 medges avdrag för ingående moms fullt ut. Se dock ovan under Lastbilar i detta avsnitt angående begränsning av avdragsrätten vid inköp eller förhyrning till s.k. blandad verksamhet. Företag tillhörigt kategori 2 träffas emellertid av avdragsförbudet för ingående moms vid förvärv av personbilar eller motorcyklar (som redan beskrivits i avsnitt 7.4).[927]

För inköp eller förhyrning av en personbil till ett företag som sysslar dels med personbefordran (momspliktigt), dels med med t.ex. utbildning (momsfritt) får avdrag för den ingående momsen på inköpspriset eller leasingavgiften endast dras efter uppdelning efter skälig grund, om bilen används i såväl utbildningen som för personbefordran (jfr avsnitt 6.3.4.1).

> Ovan sagda innebär att den som skall bedriva såväl taxiverksamhet (momspliktigt) som bilskola (momsfritt) med en personbil måste göra en uppdelning efter skälig grund av den ingående momsen vid förvärv av bilen (jfr avsnitt 6.3.4.1).

Som nämnts infördes momsplikt för persontransporter den 1 januari 1991. Tidigare var enbart godstransporter momspliktiga. För sjuktransporter utförda med därför särskilt inrättade fordon (ambulanser och vissa taxibilar)

[927] Jfr 18 § första stycket 2 ML.

förelåg emellertid även efter detta datum momsfrihet som för sjukvård.[928] Från och med den 1 maj 1992 momsbeskattas sjuktransporterna, och efter den lägre momssatsen som gäller för personbefordran från och med den 1 januari 1992 (jfr avsnitt 6.2.6 och även kapitel 13). Eftersom sjuktransporter jämställs med personbefordran träffas inte ambulanser etc av avdragsförbudet för personbilar (jfr avsnitt 7.4), om de förvärvas av den som (yrkesmässigt) bedriver sjuktransporterna (kategori 1). Dessutom får vederbörande av samma skäl lyfta moms fullt ut – dvs. utan begränsningen till 50 % som annars gäller – vid hyra av ambulans, som går som personbil.[929]

> Även om sjukvård är momsfritt och sjukhusen sålunda har blandad verksamhet när de ombesörjer såväl vård som sjuktransporter, torde ändå någon avdragsbegränsning vid förvärv av en ambulans inte förekomma eftersom förvärvet är hänförligt till den momspliktiga sjuktransporten.

Särskilt om frågan när yrkesmässigt tillhandahållande av sjuktransporter skall anses föreligga, se avsnitt 6.2.6.

Godsbefordran utgör tillhandahållande av momspliktig tjänst (jfr avsnitt 6.2.5). När det gäller s.k. budbilar som momsmässigt är personbilar medges inte avdragsrätt för ingående moms, eftersom godsbefordran faller under kategori 2. Eftersom affärsverken inte räknas till staten när det gäller det särskilda kompensationssystemet (jfr avsnitt 6.3.2.2) träffas även postens inköp av personbilsregistrerade transportfordon för befordran av paket etc av avdragsförbudet. Detta förändras givetvis inte av att postverket ombildas den 1 mars 1994 till Posten AB (jfr under Kommunikationsområdet i avsnitt 6.2.5 och under Statliga affärsverk i avsnitt 6.3.2.2).

För såväl kategori 1 som kategori 2 medges schablonmässigt avdrag fullt ut, och utan någon som helst uppdelning för ingående moms avseende driftkostnader (drivmedel, reparationer etc) för personbil (eller motorcykel), oavsett om bilen har förvärvats eller förhyrs.[930] Uppdelning och begränsning av avdragsrätten med hänsyn till användning i momsfri verksamhet eller användning för privat bruk behöver alltså inte ske. Som driftkostnader anger RSV[931] drivmedel, reparationer (även av utrustning och tillbehör), underhåll samt besiktning eller test. Kostnad för nyanskaffning eller utbyte av *extrautrustning*, tillbehör m.m. till en personbil räknas enligt RSV inte som driftkostnad. Avdragsrätt kan dock föreligga enligt momslagens allmänna regler (jfr avsnitt 2.1). Som exempel på sådan utrustning kan nämnas biltelefon, kommunikationsradio, vinterdäck, dragkrok, extraljus, motorvärmare och bilstereo. Enligt de allmänna reglerna om avdragsrätt kan det i förekommande fall bli fråga om proportionering av den ingående momsen om bilen används i en blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4.1) eller om utrustningen har anskaffats delvis för privat bruk. När det gäller extrautrustning

[928] Jfr Prop 1989/90:111 sid 191 och avsnitt 2.5.3 i RSV Im 1991:1.
[929] Jfr avsnitt 2.5.3 i RSV Im 1992:2 och i RSV Im 1993:6.
[930] Jfr andra stycket första meningen av anvisningarna till 17 § ML.
[931] Jfr MHL93 sid. 236.

påverkas inte avdragsrätten av om utrustningen levereras i samband med att bilen levereras eller vid ett senare tillfälle.

Förhyrning av personbil för yrkesmässig personbefordran eller återuthyrning (kategori 1 utom bilhandel) medför rätt till avdrag för ingående moms på hyran enligt allmänna regler (jfr avsnitt 2.1), dvs. förhyrs personbilen endast till t.ex. en taxirörelse, och inte delvis till exempelvis en bilskoleverksamhet eller budbilsverksamhet, får hela momsen i hyran lyftas (ang. privat nyttjande av personbil, se nedan i avsnitt 10.4). Förhyrning av personbil till annan verksamhet (kategori 2 samt bilhandel) medför en schablonmässig avdragsrätt om 50 % av den ingående momsen på hyran, förutsatt att bilen används i momspliktig del av verksamhet i mer än ringa omfattning (300 mil/år). Det schablonmässiga avdraget om 50 % kan inte jämkas på grund av omfattningen av användning i momsfri respektive momspliktig del av verksamhet eller några andra orsaker. Om användning av förhyrd personbil (eller motorcykel) enligt vad nu sagts endast är ringa (dvs. mindre än 300 mil/år) stadgar momslagen om ett uttryckligt förbud mot avdrag för ingående moms i leasingavgiften.[932]

I avsnitt 7.4 finns ett exempel som översiktligt beskriver den momsmässiga situationen beträffande bilar i företag tillhöriga kategori 2.

10.3 Försäljning av bilar

Om en verksamhet medför momsskyldighet momsbeskattas generellt sett varje omsättning i verksamheten av momspliktiga varor oavsett om avdragsrätt för ingående moms förelegat vid förvärvet av varan i fråga (jfr avsnitten 1.1.5, 6.3.3 och 6.3.4). Från denna princip finns ett enda undantag, nämligen beträffande personbilar (och motorcyklar) – förutom vad som sägs i avsnitt 6.4.3 angående kopplingen mellan avdragsrätt och uttagsbeskattning av varor i vissa fall (fall a i nämnda avsnitt).

Momsskyldighet för försäljning av personbil (eller motorcykel) föreligger endast om rätt till avdrag för ingående moms förelegat vid anskaffningen av fordonet i fråga. Normalt beskattas därför endast försäljning av personbilar från yrkesmässig bilhandel och biluthyrningsföretag samt från och med den 1 januari 1991 från verksamhet som innebär yrkesmässig personbefordran (kategori 1).[933]

Försäljning av en lastbil från en verksamhet som medför momsskyldighet momsbeskattas däremot som vilken varuförsäljning som helst enligt allmänna momsregler. Sveas syster Elsa i exemplet i avsnitt 7.4 momsbeskattas alltså om hon säljer en av henne förvärvad lastbilsregistrerad brödbil (eller brödbil med en totalvikt över 3 500 kilogram utrustad med skåpkarosseri).

---

[932] Jfr andra stycket andra meningen av anvisningarna till 17 § ML och 18 § andra stycket ML.

[933] Jfr sjunde stycket punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML och 18 § första stycket 2 ML.

Om det var fråga om en personbil momsbeskattas inte Elsa, eftersom avdragsrätt inte förelegat vid förvärvet då det är fråga om bageriverksamhet (kategori 2). Se även under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.3.3, varav framgår att genom NML kommer en särskild regel om begränsning av momsbeskattningen för försäljning av personbilar (och motorcyklar) enligt vad nu sagts inte att finnas, eftersom behovet av undantag i förevarande fall i stället täcks av en ny regel i NML om försäljning av inventarier o.d. i en icke momsskyldig verksamhet enligt nämnda avsnitt. Den nya regleringen enligt NML den 1 juli 1994 innebär dessutom att en personbil (eller motorcykel) momsbeskattas om den genomgått värdehöjande reparationer etc för vilka momsavdrag medgivits även om avdragsrätt inte förelegat vid själva anskaffningstillfället av bilen. Om ett sjukhus säljer ett fordon blir det inte momsskyldigt för försäljningen vare sig det rör sig om en personbil eller lastbil. Detta eftersom försäljningen inte anses yrkesmässig på grund av att vård inte medför momsskyldighet (jfr avsnitt 6.3.3). Eftersom sjukhuset inte är momsskyldigt för sin verksamhet (jfr avsnitt 6.2.6) och därmed saknar avdragsrätt för ingående moms, träffas det givetvis inte av den nya regeln den 1 juli 1994 enligt NML om värdehöjande reparationer etc.

Särskilt om fordon som ändrat karaktär genom den höjda viktgränsen 1 januari 1990

För de skåpbilar och bussar som övergick från att momsmässigt betraktas som lastbilar till att betraktas som personbilar genom höjningen av viktgränsen från 3 000 till 3 500 kilogram den 1 januari 1990 – dvs. beträffande skåpbilar och bussar med en totalvikt i intervallet 3 001 till 3 500 kilogram – gäller momsmässigt följande.

Avdragsförbudet för personbilar gäller vid förvärv av sådana fordon om förvärvet sker i ett företag tillhörigt kategori 2 (=andra företag än sådana tillhöriga kategori 1), men avdrag för ingående moms tillåts vid förvärv av ifrågavarande fordon om förvärvet sker till ett företag som yrkesmässigt säljer eller hyr ut personbilar samt – från och med den 1 januari 1991 – till ett företag som yrkesmässigt tillhandahåller personbefordran (kategori 1). Rätt till avdrag föreligger för driftkostnaderna oavsett vilken kategori (1 eller 2) företaget som bilen finns i tillhör. Om rätt till avdrag – helt eller delvis – förelegat vid förvärvet skall moms erläggas vid försäljning av fordonet.

Avdrag för ingående moms i hyra (leasingavgift) får från och med årsskiftet 89/90 göras med endast 50 % (schablonen) om fordonet förhyrs av ett momsskyldigt företag som inte yrkesmässigt återuthyr fordonet. Även om ett leasingavtal har börjat löpa före årsskiftet 89/90, och avdrag då gjorts med hela momsen på hyresbeloppen (eftersom fordonet då var en lastbil enligt momslagen), begränsas avdragsrätten till halva momsen på hyresbeloppen efter årsskiftet 89/90. Bilen är ju från den tidpunkten en personbil, och det är endast företag som sysslar med återuthyrning av personbilar eller (fr.o.m. 1/1 1991) yrkesmässig personbefordran (kategori 1 utom bilhandel) som får lyfta moms på hyran enligt allmänna regler (jfr avsnitten 2.1 och 10.2) i sådana fall. Andra momsskyldiga företag (kategori 2 samt bilhandel) är vid förhyrning hänvisade till den 50 %-iga avdragsschablonen avseende moms i hyran för personbilar. Angående företag som sysslar med yrkesmässig personbefordran blir situationen beträffande dess förhyrning av fordon som nu avses, att de från och med den 1 januari 1991, från att överhuvudtaget inte ha haft någon avdragsrätt, får dra

hela momsen i hyran enligt leasingavtal som löper över årsskiftet 90/91, förutsatt att personbilen i fråga endast används i t.ex. taxirörelsen.

Bussföretag

Särskilt beträffande bussföretagens situation med anledning av de förändrade reglerna 1990 och 1991 kan följande exempel ges.

Om ett bussföretag köpte en buss som hade en totalvikt om 3 001 kilogram 1989 förelåg inte avdragsrätt för den ingående momsen, eftersom personbefordran då inte medförde momsskyldighet. 1991 (eller senare) säljs bilen till en konkurrerande åkare. Eftersom bilen numera är personbil och avdragsrätt för ingående moms inte förelåg vid förvärvet, uppkommer inte momsskyldighet för försäljningen. Däremot får förvärvande åkare göra avdrag för fiktiv moms (jfr avsnitt 2.2), eftersom fordonet är momspliktig vara och avdragsförbudet inte träffar yrkesmässig personbefordran. Man kan säga att i detta fall lyfts den moms fram som inte fick dras vid det ursprungliga förvärvet 1990.

Om bussföretaget däremot år 1990 köpte en buss som hade en totalvikt om 3 501 kilogram förelåg inte avdragsrätt trots att det var fråga om en lastbil momsmässigt, eftersom personbefordran då fortfarande inte var momspliktigt. När bussen säljs 1991 eller senare momsbeskattas bussföretaget trots att någon avdragsrätt inte förelegat vid förvärvet. Detta eftersom specialregeln om yrkesmässighet för försäljning av personbilar (se ovan i detta avsnitt) inte kan tillämpas. Generellt gäller i stället att momsskyldighet uppkommer vid omsättning i den numera momsskyldiga verksamheten.

Se även avsnitt 1.1.5 med ett exempel angående uttagsbeskattning av ett bussreseföretag (jfr även avsnitten 6.3.3 och 6.4.3).

10.4 Privat nyttjande av bilar, uttagsbeskattning

Lastbilar och bussar

Om t.ex. en åkeriägare för egen eller närståendes (jfr avsnitt 8.1) räkning själv utför transport gratis eller till underpris och därvid ur rörelsen tar ut drivmedel för mer än 500 kronor exklusive moms föreligger en uttagssituation.[934] Det kan t.ex. vara fråga om att en åkare med lastbil själv kör grus till arbete med uppfarten till den egna villan. Det kan också vara fråga om att en åkare vederlagsfritt med sin egen buss kör sina släktingar till dotterns bröllop eller kör sitt barns skolklass på en skidresa. I momsdeklarationen skall han ta upp momsen på det värde som motsvarar vad han skulle ha tagit ut för transporten av en vanlig kund (dvs. momsen på saluvärdet).[935] Om transporttjänsten riktas till annan än den skattskyldige själv eller dennes närstående (jfr avsnitt 8.1), sker, enligt huvudregeln om uttagsbeskattning i avsnitt 6.4.3, uttagsbeskattning enligt vad nu sagts utan hänsyn till nämnda beloppsgräns. Detsamma

[934] Jfr första stycket c punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML och samma lagrum tredje stycket andra meningen.
[935] Jfr 14 § och anvisningarna till samma lagrum ML.

gäller om det är den skattskyldiges anställda som kör eller om den skattskyldige bedriver verksamheten genom företagsformen aktiebolag.

Personbilar

För företag tillhöriga kategori 1 (bilhandlare, återuthyrare och persontransportörer) sker uttagsbeskattning för privat nyttjande av personbilar som utgör anläggnings- eller omsättningstillgångar i rörelsen, om värdet av det privata nyttjandet är mer än ringa (dvs. i praktiken om bränsle för mer än 500 kronor exklusive moms tas ut samtidigt därmed). En förutsättning för uttagsbeskattning är emellertid att momsskyldighet skulle ha förelegat vid försäljning av fordonet i fråga.[936]

Detta innebär särskilt beträffande yrkesmässig personbefordran, t.ex. en taxirörelse, att man får undersöka om avdragsrätt förelegat för ingående moms vid förvärvet av fordonet i fråga. Har så varit fallet – dvs. om förvärvet skett den 1 januari 1991 eller senare – skall uttagsbeskattning ske om droskägaren eller t.ex. en anställd använder bilen privat. Det är fråga om utnyttjande av bilen – varan – och inte av någon tjänst, varför uttagsbeskattning skall ske enligt den generella momssatsen 25 % (20 % om man räknar på värde inklusive moms). Att den låga momsen (jfr avsnitt 6.2.5 och även kapitel 13) tillämpas för tjänsterna i taxirörelsen spelar alltså inte någon roll.

En inhyrd bil utgör inte en tillgång i rörelsen, varför uttagsbeskattning inte sker för privat nyttjande av bilen. Genom en specialreglering stadgas en möjlighet att uttagsbeskatta privat nyttjande av en förhyrd personbil (eller motorcykel) hos en yrkesmässig återuthyrare av bilar.[937] Praktiskt torde i sådana fall en beskattning ske genom begränsning i avdragsrätten för ingående moms i hyran.[938]

Beskattningsvärdet för uttagsbeskattning på grund av privat nyttjande av personbil bestäms till ett belopp, som överensstämmer med det schablonvärde som vid beräkning av arbetsgivaravgifter har fastställts i fråga om tillhandahållande av bilförmån åt anställd.[939] Schablonvärdena för bilförmån är fastställda inklusive moms, varför en momsmässig uttagsbeskattning sker med 20 % på schablonvärdet.

Schablonvärde för bilförmån kan nedsättas, vilket sålunda påverkar underlaget för beräkning av uttagsmoms.

> Om bilen i fråga är av årsmodell äldre än tre år sker nedsättning av schablonvärdet till 85 % av det värde som framkommer vid beräkning efter nybilspris.
>
> Schablonvärdet nedsätts med 1/12 för varje hel kalendermånad som den anställde inte har haft bilförmånen.
>
> Om den anställde har bekostat allt drivmedel själv nedsätts schablonvärde med 1/5.[940]

---

[936] Jfr första stycket g punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML.
[937] Jfr första stycket c punkt 2 § ML och tredje stycket första meningen samma lagrum.
[938] Jfr MHL89, suppl sid 32.
[939] Jfr sista stycket av anvisningarna till 14 § ML och 5 § USAL.
[940] Jfr avsnitten 1.1 och 2.3.4 i RSV Dt 1992:16 och RSVs skrivelse Dnr 15467–92/900.

Från och med den 1 juli 1992 kan schablonvärdet enligt ovan för bilförmån jämkas på arbetsgivares ansökan därom, vilket också påverkar underlaget för beräkning av uttagsmoms. För att få en likformig beskattning får jämkning av det momsmässiga beskattningsvärdet enligt vad nu sagts också ske då den momsskyldige är egenföretagare (s.k. enskild firma) och själv utnyttjar bilen privat. Jämkningen görs då av skattemyndigheten efter en ansökan av den momsskyldige.[941] Motsvarande torde gälla beträffande delägare i handelsbolag eller kommanditbolag, med den skillnaden att ansökan görs av den juridiska personen.

Momsredovisningen av uttagsbeskattningen avseende privat nyttjande av personbil får anstå till den sista redovisningsperioden under det kalenderår nyttjandet skett (om vederbörande har tvåmånadersredovisning av momsen och räkenskapsåret är kalenderår: perioden november–december).[942]

10.5 Egen bil i tjänsten – arbetsgivaren står för bensinen

Ett momsskyldigt företag har en resande som använder egen bil i tjänsten. Arbetsgivaren betalar bensinkostnaderna.

Arbetsgivaren bör ha rätt till avdrag för ingående moms om bensinen betalas med kontokort som tillhör honom och bensinbolaget skickar räkningen direkt till honom eller om den anställde i nära anslutning till tankningstillfället återfår utlägget mot överlämnande av kvittot. Om kvittot kan anses utgöra företagets verifikation i enlighet med bokföringslagens krav, är utgiften att anse som arbetsgivarens och inte den anställdes. Den anställde agerar här som mellanhand för arbetsgivaren – "lägger ut så länge".

Anställdas bilar i ett av dem ägt handelsbolag

I sammanhanget kan ett intressant rättsfall nämnas.[943] I ett företag bildade de anställda ett eget handelsbolag, som hyrde ut bilar uteslutande till företaget för dess behov av bilar avseende personalens resor i tjänsten. Handelsbolaget betalade alla kostnader för bilarna och bolagsmännen fick använda dem när de inte behövdes för körningar i tjänsten hos företaget. Företaget betalade i hyra för bilarna en fast ersättning och en ersättning för körda mil i tjänsten.

Handelsbolaget ansågs av regeringsrätten genom uthyrningen bedriva yrkesmässig verksamhet enligt momslagen. Det privata nyttjandet ansågs medföra att en uttagsbeskattning skulle ske momsmässigt i handelsbolaget.

---

[941] Jfr SFS 1992:492, Prop 1991/92:129 och RSVs skrivelse Dnr 22543–92/209.
[942] Jfr 15 § sista stycket ML.
[943] Jfr RÅ 1989 not 514.

10.6 Skrotning m.m.

Allmänt

Som nämnts under Inledning slopades den 1 januari 1990 det kvalificerade undantaget (jfr avsnitt 6.5.2) från momsplikt för tjänsten omhändertagande och förstöring av vara, vilket bl.a. medförde momsplikt för avloppsreningsverk och sopanläggningar.

Emellertid uttalades i förarbetena när det tidigare kvalificerade undantaget infördes den 1 januari 1974, att vid omhändertagande av en vara med ett värde som kan utnyttjas (t.ex. en skrotbil) skulle ett sådant omhändertagande skiljas från förstöring.[944] Detta uttrycktes i lagtexten enligt följande: "Ersättning som erhålls för annat omhändertagande än sådant som sker i samband med förstöring av vara anses inte som omsättning för mottagaren." (Ordalydelsen var från början något annorlunda, men endast lagtekniskt sett.) På så vis utgjorde omhändertagande av en vara med ett värde förvärv av en momspliktig vara, vilket medförde avdragsrätt för ingående moms. Om sådant omhändertagande inte åtskildes från förstöring, skulle, för det fall mottagaren av varan också erhöll ersättning härför, det i stället varit fråga om vederlag för en icke momspliktig tjänst, och då skulle denne inte vara berättigad till avdrag för ingående moms. Om en skrotningsfirma för destruktion tog emot något som inte kunde säljas vidare, var det alltså fråga om tillhandahållande av en från momsplikt kvalificerat undantagen tjänst. Om skrotningsfirman i stället tog emot t.ex. en maskin som kunde säljas vidare hel eller i delar, gjorde skrotningsfirman då (dvs. före 1/1 1990) som nu avdrag för ingående moms i det vederlag som skrotningsfirman erlade för maskinen och debiterade sedan moms när maskinen eller delar från den såldes vidare. Tog i stället skrotningsfirman emot ersättning uppkom (före 1/1 1990) ingen momsbeskattning, eftersom ersättningen inte erhölls i samband med förstöring av varan.

Ovan citerade lokution lyftes ut ur lagtexten den 1 januari 1991, vilket innebär att skrotningsfirman numera är momsskyldig för uppburen ersättning för omhändertagande av en vara oavsett om varan skall skrotas (förstöras) eller ej. Om varan har ett värde är det frågan om en transaktion bestående av två led: skrotningsfirmans omhändertagande av varan (tjänst) och skrotningsfirmans förvärv av densamma. Tjänsten momsbeskattas och förvärvet av varan berättigar till momsavdrag. Om den omhändertagna varan saknar ett värde, är det enbart fråga om tillhandahållande av en tjänst som skall momsbeskattas.

[944] Jfr Prop 1973:163 sid. 146 och 151.

Skrotning av personbilar

Bilskrotning är ett exempel på en sådan tjänst som numera är momspliktig enligt vad ovan i detta avsnitt sagts. Följande får särskilt sägas om skrotning av bilar som utgör personbilar enligt momslagen (jfr avsnitt 10.1).

Enligt bilskrotningslagen (BL)[945] utgör bilskrotning ett yrkesmässigt omhändertagande av skrotbilar för slutskrotning eller för tillvaratagande av delar av sådana bilar för försäljning. Chassinummer och skyltar skall förstöras för att en korrekt bilskrotning skall anses ha skett.

Enligt BL utgår *skrotningsavgift* för personbil eller buss eller lastbil i de fall då försäljningsskatt (accis) skall erläggas för fordonet (dvs. för icke begagnade eller importerade fordon).[946] Det är viktigt att notera att fråga därmed är om bilar som utgör personbil enligt momslagen, alltså även bussar och lastbilar med skåpkarosseri vilka har en totalvikt om högst 3 500 kilogram. Erlagda skrotningsavgifter överförs till en särskild bilskrotningsfond, ur vilken bestrids kostnaderna för *skrotningspremier* och bidrag till kommunerna för att bl.a. skaffa undan övergivna bilvrak. Skrotningsavgiften ingår för övrigt i vederlaget för beräkning av moms när det är frågan om personbilsförsäljning som momsbeläggs (jfr avsnitt 10.3).[947]

För att premien skall betalas ut, måste fordonsägaren lämna *intyg* om att fordonet har skrotats (skrotningsintyg). Intyget skall vara utfärdat av auktoriserad bilskrotare eller av kommun som inrättat upplag eller annat mottagningsställe för skrotbilar. Observera att före den 1 januari 1990 var viktgränsen 3 000 kilogram mot nuvarande 3 500 kilogram avseende bedömningen om en skåpbil (eller buss) skulle anses som lastbil eller personbil enligt momslagen. Motsvarande ändring av viktgränsen har gjorts i BL samtidigt med ändringen i momslagen. Eftersom inga övergångsbestämmelser stadgats i BL, torde skrotningspremie utbetalas även till ägare av skåpbil (eller buss) som genom lagändringen förvandlats från lastbil till personbil. Detta trots att någon skrotningsavgift icke erlagts vid förvärvet.

Om någon vänder sig till en bilskrotare för att skrota sin personbil, skall bilskrotaren debitera moms för den tillhandahållna tjänsten (omhändertagande och förstöring av vara). För bilskrotaren är det givetvis också intressant att kunna sälja bl.a. delar från bilen vidare (varvid givetvis moms skall debiteras). Bilskrotaren kan därför betraktas dels som säljare av bilskrotningstjänsten, dels som köpare av skrot. Härvidlag kan jämförelse ske med vad som sägs i avsnitt 6.4.5 om bl.a. byte av tjänst mot vara.

Följande fall får illustrera momslagens syn på personbilsskrotning numera (fr.o.m. 1/1 1991):

1. Bilägaren lämnar sitt fordon till en bilskrotare och får ett skrotningsintyg. Bilskrotaren tar 300 kronor inklusive moms för sin tjänst och bilägaren får ut skrotningspremien om 500 kronor från länsstyrelsen.

Skrotningspremien är 1 500 kronor för bil som godkänts vid kontrollbsiktning inom 14 månader före det förutsättningar för utbetalning av premien inträffat och 500 kronor för andra bilar. (Premien utbetalas i samband med bilens

[945] Jfr SFS 1975:343.
[946] Jfr 5 § lag (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon.
[947] Jfr RSV Im 1975:32.

avregistrering.) Jag utgår i mina exempel ifrån att det är fråga om "500-kronorsfall".

Bilskrotaren skall betala moms till staten med 20 % av 300 kronor, dvs. med 60 kronor.

Skrotningspremien är momsfri, eftersom den inte utgör vederlag för någon omsättning enligt momslagen.

Bilskrotaren tar givetvis hänsyn till bilens värde som skrot att sälja vidare vid prissättningen av skrotningstjänsten. Jag har antagit att detta värde är 200 kronor inklusive moms.

2. Bilägaren skriver över bilen på bilskrotaren och får 200 kronor av denne. Bilskrotaren lämnar sedan skrotningsintyget till länsstyrelsen och får ut skrotningspremien.

I detta fall har två saker skett. Bilskrotaren har tillhandahållit tjänsten bilskrotning. Dessutom har bilskrotaren förvärvat en momspliktig vara enligt momslagen.

Att bilägaren vänder sig till en bilskrotare får ju antas vara för att få bilen omhändertagen som skrotbil. Genom att skriva över bilen på bilskrotaren, har bilägaren avstått från möjligheten att få ut skrotningspremien (500 kronor). Denna rätt kan nu åtnjutas av bilskrotaren själv genom att han utfärdar skrotningsintyg på fordonet. Därmed får förre ägaren, i och med att han skrev över bilen på bilskrotaren, anses ha betalat 500 kronor (motsvarande skrotningspremien) för att få den skrotad. Bilskrotaren skall då betala moms till staten med 20 % av 500 kronor, dvs. med 100 kronor (Antag: 400 kronor + 25 % moms = 500 kronor).

Observera dock att skrotningspremien i sig fortfarande är momsfri. Den har bara utnyttjats kvittningsvis som vederlag för en momspliktig tjänst.

Som nämnts föreligger ett led till, nämligen bilskrotarens förvärv av bilen som skrot att sälja vidare. Om bilägaren är privatperson eller av annan anledning icke momsskyldig för försäljningen av bilen till bilskrotaren, får bilskrotaren göra fiktivt avdrag för ingående moms om 40 kronor (20 % av 200 kronor), eftersom bilen är momspliktig vara (skrot)[948] – jfr avsnitt 2.2.

Om bilägaren är momsskyldig för försäljningen av personbilen, dvs. fråga är om bilhandels- eller uthyrningsföretags eller persontransportföretags försäljning av skrotbilar (jfr avsnitt 10.3), skall han debitera moms med 40 kronor. Alltså momsen om 40 kronor som ingår i de 200 kronor som bilägaren får av bilskrotaren specificeras i faktura e.d. från bilägaren och bilskrotaren får sålunda göra avdrag med motsvarande belopp.

Notera att bilskrotaren på grund av affären i detta fall netto betalar 60 kronor moms till staten (100 – 40), dvs. lika mycket som i fall 1 ovan.

Avdragsrätt för ingående moms enligt ovan föreligger för bilskrotaren eftersom förvärvet sker till skrotförsäljningsverksamheten. Bilen får då anses förvärvad som skrot och inte som bil. Bilskrotaren träffas alltså inte av avdragsförbudet för personbilar (jfr avsnitten 7.4 och 10.2). Om bilskrotaren inte utfärdar något skrotningsintyg och någon skrotning inte sker, utan han i stället säljer bilen vidare som bil, föreligger avdagsrätt för ingående moms endast om han förutom skrotning bedriver yrkesmässig bilförsäljning, biluthyrningsverksamhet eller personbefordran. Värt att notera i sammanhanget är att en bilskrotare kan förlora sin auktorisation om han säljer vidare en bil som enligt utfärdat skrotningsintyg skulle ha skrotats.

[948] Jfr RSV/FB Im 1982:3.

11. Byggområdet

11.1 Allmänt

Som redan nämnts kan en överlåtelse av fastighet aldrig momsbeskattas (jfr avsnitten 6.2.1 och 6.2.1.1). Överlåtelser eller upplåtelser av olika rättigheter till fastigheter sker som huvudregel momsfritt (jfr avsnitt 6.2.2). Vissa förfoganden över fastighet kan dock medföra momsbeskattning, som t.ex. rumsuthyrning i hotellrörelse (jfr avsnitt 6.2.2). På fastighetsområdet finns dessutom en möjlighet till frivilligt inträde i momssystemet (jfr avsnitt 6.2.2.1).

Den – dvs. oavsett företagsform (jfr avsnitt 8.1) – som yrkesmässigt (jfr avsnitt 6.3.1) utför någon form av arbete på fast egendom åt utomstående anses bedriva yrkesmässig byggnadsverksamhet.[949] Sålunda tillhandahållna tjänster momsbeskattas. De prestationer det är fråga om är sådana tjänster som

> avseende mark: schaktning, sprängning, borrning, dränering, utfyllning, ytbeläggning, jordbearbetning; avseende byggnad, annan anläggning än byggnad, stängsel och dylikt: uppförande, anläggande, rivning, reparation, ändring, underhåll, rengöring, kontroll och besiktning (jfr även under I i avsnitt 6.2.1.1).

Om en byggnadstjänst i egen regi (dvs. på en egen fastighet) utförs i en yrkesmässig byggnadsverksamhet sker en momsmässig uttagsbeskattning av utförd tjänst.

> Enligt RSVs anvisningar definieras egen regi som arbeten som utförs eller tillhandahålls av den momsskyldige för egen eller annans räkning utan vederlag eller mot ett vederlag som understiger det allmänna saluvärdet.[950] Med för egen räkning avses även arbeten åt närstående (jfr avsnitt 8.1).[951]

Den som har en utåtriktad byggnadsverksamhet momsbeskattas alltså även för arbeten på egna fastigheter. Reglerna om uttagsmoms får normalt till följd

[949] Jfr avsnitt 2.2 i RSV Im 1981:3.
[950] Jfr avsnitt 2.1 i RSV Im 1981:3.
[951] Jfr avsnitt 4.1 i RSV Im 1981:5.

att den som bedriver yrkesmässig byggnadsverksamhet blir momsskyldig för hela sin verksamhet (jfr avsnitt 11.2).[952]

Den som bedriver handel med tomter (tomtrörelse) momsbeskattas, enligt vad ovan sagts, inte. Om någon som har en tomt bygger ett hus där och försäljer fastigheten, sker inte heller någon momsbeskattning. Enbart verksamhet med byggnation i egen regi medför sålunda i princip inte momsbeskattning. Från denna princip görs från och med den 1 januari 1991 ett undantag, som beskrivs i avsnitt 11.2.1.

> I andra fall än nu sagts sker ingen momsmässig uttagsbeskattning på grund av byggnadsarbeten.[953] Nedan beskrivs de båda varianterna av uttagsbeskattning inom byggområdet: dels i en yrkesmässig byggnadsverksamhet (jfr avsnitt 11.2), dels beträffande uttagsbeskattning av fastighetsägare som bedriver näringsverksamhet utan att momsskyldighet föreligger (jfr avsnitt 11.2.1).

Märk härvidlag att den som har utåtriktad byggnadsverksamhet enligt vad som sägs i avsnitt 11.2, men av mindre omfattning än 5 % av totala värdet av de i verksamheten producerade byggtjänsterna, inte kan momsbeskattas enligt vare sig de reglerna eller reglerna om uttagsbeskattning av vissa egenregiarbeten i avsnitt 11.2.1. Vederbörande kan ju i sådant fall ej heller göra avdrag för ingående moms på förvärv till verksamheten. Nu sagda får i vart fall anses vara fallet så länge RSV inte upphäver bygganvisningen RSV Im 1981:3. En sådan åtgärd från RSVs sida kan dock förväntas efter det att NML blir lag den 1 juli 1994. Under Byggsektorn under SOU 1992:6 i kapitel 14 framgår nämligen att RSV redan uttalat sig – dock inte i någon rekommendation (anvisning) – och anser att NML inte förutsätter för uttagsbeskattning av byggmästares tjänster på egna fastigheter att denne har en utåtriktad verksamhet om minst 5 % av totala värdet av de i verksamheten producerade byggtjänsterna.

I förhållande till det inkomstskatterättsliga begreppet byggnadsrörelse kan det momsmässiga begreppet yrkesmässig byggnadsverksamhet sägas innebära såväl en utvidgning som en inskränkning. Eftersom det momsmässiga begreppet innefattar i princip varje form av arbete på fast egendom omfattas även byggnadshantverk, vilket inte innefattas i begreppet byggnadsrörelse. Emellertid innebär det momsmässiga kravet på att tjänst skall tillhandahållas utomstående en inskränkning, då det inkomstskatterättsliga begreppet byggnadsrörelse innefattar även den situationen att någon enbart förvärvar mark för att där uppföra hus för försäljning. Enligt NML som blir lag den 1 juli 1994 kan inte verksamhet med enbart byggnadshantverk medföra uttagsbeskattning på egna fastigheter momsmässigt, eftersom begreppet yrkesmässig byggnadsverksamhet enligt ML då ersätts med inkomstskattens begrepp byggnadsrörelse i NML. Då krävs, för att uttagsbeskattning och därmed avdragsrätt för ingående moms avseende förvärv till egna fastigheter skall förekomma, att utåtriktad verksamhet med uppförande av byggnader eller an-

---

[952] Jfr avsnitt 1 i RSV Im 1981:3.
[953] Jfr Prop 1989/90:111 sid 212–213.

läggningar på annans fasta egendom också förekommer (jfr under Byggsektorn under SOU 1992:6 i kapitel 14).

Beträffande den inbördes relationen mellan uttagsbeskattning i en yrkesmässig byggnadsverksamhet (jfr avsnitt 11.2) och av fastighetsägare som bedriver näringsverksamhet utan att momsskyldighet föreligger (jfr avsnitt 11.2.1) har enligt RSV det föregående fallet företräde framför det senare. Detta innebär att om ett byggaktiebolag som även bedriver fastighetsförvaltning låter en av sina anställda snickare utföra smärre reparationer på en av företagets förvaltningsfastigheter skall uttagsbeskattning ske enligt vad som sägs under Byggmästares egen fastighetsförvaltning (uthyrning) i avsnitt 11.2. Har bolaget även anställda som enbart utför fastighetsförvaltande tjänster, skall snickarens lön således inte beaktas vid bedömningen av 150 000-kronorsgränsen i avsnitt 11.2.1.[954]

11.1.1 *Byggarbete – byggnads- eller anläggningsentreprenad*

För *entreprenadarbeten* gäller enligt vad som sägs i avsnitt 11.3 vissa tidsmässigt gynnsammare regler vid momsredovisningen än vad som gäller enligt momslagens allmänna regler (jfr avsnitt 3.4).

Exempelvis en snickare, målare eller elektriker måste alltså utföra ett arbete som kvalificeras som entreprenad innan vederbörande får tillämpa de gynnsammare redovisningsreglerna. Vilka arbeten anses då utgöra byggnads- eller anläggningsentreprenad?

> Någon definition av entreprenadbegreppet finns inte, men vissa fall har ansetts utgöra entreprenad. En elinstallation bedöms utgöra entreprenad om den är så omfattande att gruppcentralen eller huvudledningen måste bytas ut.[955] Att enbart lägga en heltäckningsmatta på ett lägenhetsgolv utgör inte entreprenad. Däremot är det entreprenad om mattan som läggs in utgör det för golvets funktion nödvändiga slitlagret.[956] Läggning av olika slags golvplattor utgör också entreprenad. Däremot utgör inte läggning av plastplattor som underlag för en tennisbana entreprenad, och redovisning skall alltså ske enligt allmänna regler därom (jfr avsnitt 3.4). Ytterligare några exempel av entreprenadfall är följande: leverans och montering av pooler,[957] leverans i samband med inmontering i fastighet av vikväggar, dörrautomatik, fönsteröppnare, rullgardiner, rulljalusier,[958] garageportöppnare[959] och komplett basturum.[960]

Det finns flera fall där entreprenad bedömts föreligga momsmässigt, men uppräkningen ovan räcker för att visa att med entreprenad förstås ett mera

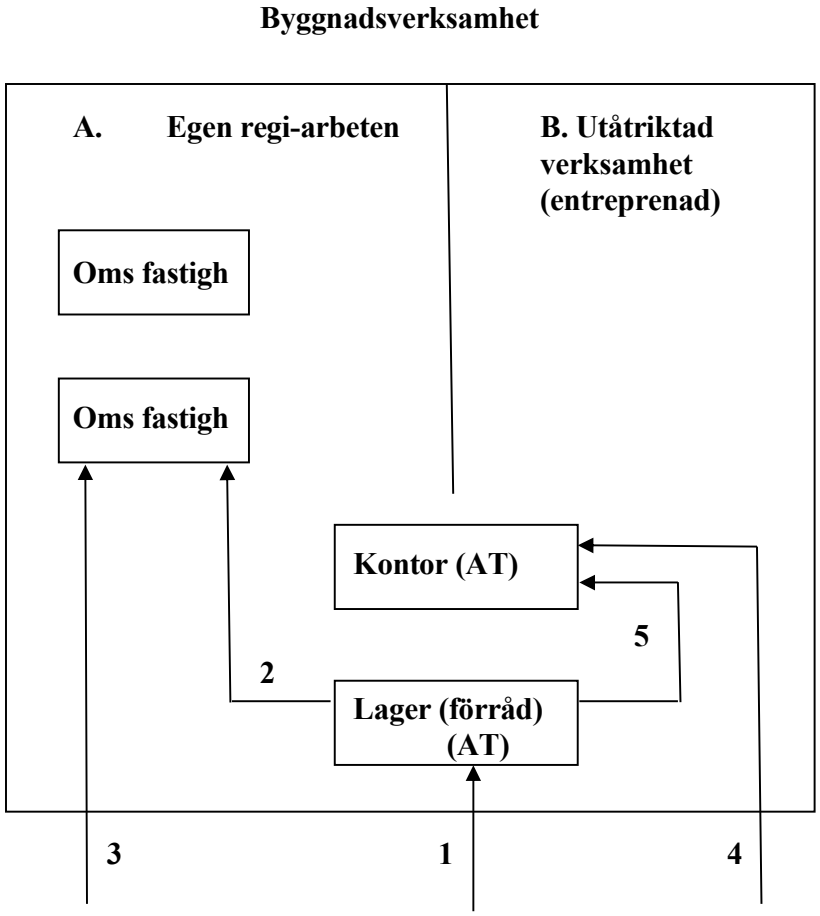
---

[954] Jfr MHL93 sid. 355.
[955] Jfr RSV Im 1975:13.
[956] Jfr RSN 1970:86.6.
[957] Jfr RSV Im 1973:1.
[958] Jfr RSV Im 1973:25.
[959] Jfr RSV Im 1975:27.
[960] Jfr RSV Im 1973:29.

omfattande arbete på fastighet. Det byggarbete som inte kvalificeras som entreprenad följer alltså de tidsmässigt ogynnsammare allmänna reglerna för momsredovisning.

En snickare som enbart säljer sin tid och eventuellt material som underentreprenör till en byggmästare, skall alltså t.ex. redovisa moms på uppburna a conton eller förskott i den period då de uppbärs. Byggmästaren, som tillhandahåller entreprenaden, kan däremot redovisa moms i a conton eller förskott som han uppbär från byggherren senast två månader efter slutbesiktning.

11.2 "Vanlig beskattning" och s.k. uttagsbeskattning i yrkesmässig byggnadsverksamhet



Bilden ovan illustrerar en byggnadsverksamhet där byggmästaren dels bygger hus som han själv blir ägare till för att sedermera försälja (A.), dels utför byggnadsarbeten på entreprenad, dvs. åt andra än sig själv (B.).

Eftersom utåtriktad verksamhet finns i rörelsen, blir, enligt vad ovan sagts (jfr avsnitt 11.1), hela verksamheten – dvs. även egenregiarbeten – föremål för momsbeskattning. Skillnaden mellan egen regi och entreprenad består endast i sättet på vilket byggmästaren skall redovisa moms.

> För att hela byggnadsverksamheten skall bli föremål för momsbeskattning krävs inte att de utåtriktade arbetena är av sådan omfattning att de anses utgöra entreprenadarbeten (jfr avsnitt 11.1.1). Det räcker enligt den s.k. bygganvisningen RSV Im 1981:3 med att sådana arbeten på fastighet (mark och byggnad etc) som räknas upp i avsnitt 11.1 och som tillhandahålls utomstående utgör minst 5 % av det totala värdet av de i verksamheten producerade tjänsterna på mark och/eller byggnad etc [givetvis förutsatt att verksamheten är yrkesmässig (jfr avsnitt 6.3.1)]. Vid denna beräkning bör inte som tjänst till utomstående anses fastighetsförvaltande tjänster. Upphandlade tjänster får däremot härvidlag anses som producerade tjänster. (Se i avsnitt 11.1 angående att införandet av NML den 1 juli 1994 anses innebära att nämnda 5 %-krav bortfaller.)

Först konstateras att alla förvärv av material, maskiner o.d. (1.) för byggnadsverksamheten medför rätt till avdrag för därå belöpande ingående moms. Material etc som tas ut från lagret till den utåtriktade verksamheten (B.) behandlas enligt momslagens allmänna regler. Det vill säga, värdet exklusive moms på material etc blir kostnadselement i fakturan till beställaren av entreprenaden som debiteras utgående moms i vanlig ordning.

> Om byggmästaren anlitar underentreprenörer behandlas fakturor från dem likadant. Ingående moms på inköpta arbeten blir kostnadselement i en faktura med moms till beställaren. Om byggmästaren tillhandahåller någon en entreprenad under allmänna saluvärdet, sker enligt vad ovan sagts en momsmässig uttagsbeskattning på skillnadsbeloppet.

Hur blir det med arbeten som utförs på byggmästarens egna fastigheter (A.)?

> För denna frågeställning är det avgörande huruvida den fastighet som arbeten utförs på ur inkomstskatterättslig mening utgör en lagertillgång (omsättningstillgång) i byggnadsverksamheten eller ej.
>
> Enligt bokföringslagen förstås med anläggningstillgång tillgång avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i rörelsen. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång.[961] Normalt sett sammanfaller den bokföringsmässiga bedömningen av en fastighets karaktär med den inkomstskattemässiga. En fastighet kan emellertid ur inkomstskatterättslig synpunkt utgöra omsättningstillgång till följd av att fastighetsägaren eller dennes make är "byggmästarsmittad" (subjektsmitta) eller genom att skattskyldigs fastigheter är "byggmästarsmittade" (objektsmitta).[962]
>
> Dock gäller för att en momsmässig uttagsbeskattning av någon överhuvudtaget skall kunna ske att denne verkligen bedriver utåtriktad yrkesmässig bygg-

[961] Jfr 13 § första stycket BFL.
[962] Jfr första stycket e punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML och Prop 1989/90:110 sid 502.

nadsverksamhet.[963] Reglerna om byggmästarsmitta kan alltså inte självständigt medföra någon momsbeskattning, utan får i detta sammanhang endast ses som regler för att bestämma karaktären på en fastighet att tillämpas vid bedömningen av huruvida momsmässig uttagsbeskattning skall ske eller ej.

Avgörande för en fastighets inkomstskatterättsliga karaktär är främst *syftet med förvärvet*.

Är syftet med ett köp, byte eller därmed jämförligt fång av en fastighet att den efter eventuella byggnadsarbeten skall *försäljas*, är det fråga om en *omsättningsfastighet*. Man presumerar som en huvudregel att den som bedriver byggnadsrörelse förvärvar fastigheter som ett led i rörelsen och att dessa fastigheter således blir omsättningstillgångar.[964] Nedan anges undantag från denna huvudregel som innebär att fastighet som förvärvas i stället utgör anläggningstillgång i byggnadsrörelsen.

Är syftet att fastigheten *stadigvarande skall användas i byggnadsverksamheten* ["i annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning som bedrivs av fastighetsägaren, dennes make eller av fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag (jfr avsnitt 8.1) i vilket fastighetsägaren eller dennes make är företagsledare"][965] är det fråga om en *anläggningsfastighet*.

Det kan också vara så att förvärvet helt saknar samband med byggnadsverksamheten, och att fastigheten därför inte utgör omsättningsfastighet utan *anläggningsfastighet*. Ett exempel härpå är att en byggmästare som på entreprenad uppför småhus som kapitalplacering förvärvar en hyres- eller kontorsfastighet på annan ort. Det saknas då ett lokalt och funktionellt samband med mellan förvärvet och av en sådan fastighet och själva byggnadsverksamheten.[966] Av denna anledning bryts presumtionen enligt ovan och hyres- eller kontorsfastigheten utgör således en anläggningstillgång. Fastigheten utgör inte någon driftbyggnad i byggnadsverksamheten, utan det är frågan om uthyrning av densamma (fastighetsförvaltning). Byggmästaren har alltså en byggnadsverksamhetsgren (momspliktig) och en fastighetsförvaltningsgren, som är momsfri såvida byggmästaren inte frivilligt inträder i momssystemet (jfr avsnitt 6.2.2.1) för uthyrning av lägenheter/lokaler i hyres- eller kontorsfastigheten till personer som däri bedriver momsskyldig verksamhet. Hur en byggmästares fastighetsförvaltning (uthyrning) bedöms momsmässigt framgår nedan i detta avsnitt.

Det konstateras för övrigt att en *privatbostad* (jfr avsnitt 6.3.2.1) inte kan utgöra omsättningstillgång hos en fysisk person, eftersom den inte kan utgöra lagertillgång i en av ägaren bedriven byggnadsrörelse.[967] Om en fysisk person som bedriver byggnadsrörelse utför arbeten på sin egen eller närståendes (jfr avsnitt 8.1) bostad, uttagsbeskattas vederbörande om han i samband därmed tar ut material ur rörelsen värt mer än 500 kronor exklusive moms (genom NML den 1 juli 1994 försvinner dock "500-kronorsgränsen" – jfr under Byggsektorn under SOU 1992:6 i kapitel 14). Detsamma gäller när en delägare i ett handelsbolag (eller kommanditbolag), som bedriver byggnadsrörelse, utför arbeten på sin egen eller närståendes bostad (jfr avsnitt 6.4.3). En juridisk person kan, som redan nämnts (jfr avsnitt 6.3.2.1), inkomstskattemässigt sett överhuvudtaget aldrig äga en privatbostad: t.ex. en villafastighet som ägs av en juridisk person utgör en näringsfastighet, vilken antingen bedöms som omsättnings- eller anläggningstillgång beroende på syftet med förvärvet.

---

[963] Jfr Prop 1978/79:141 sid 65.
[964] Jfr RSV Au 3–222 utg 1 sid. 15.
[965] Jfr tredje stycket a punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL.
[966] Jfr RSV Au 3–222 utg 1 sid. 17 och 18.
[967] Jfr Prop 1989/90:111 sid 212 och Prop 1989/90:110 sid 502.

> Om t.ex. ett aktiebolag, som bedriver yrkesmässig byggnadsverksamhet, äger en villa som hyrs ut till aktiebolagets ägare ingår villan överhuvudtaget inte i byggnadsverksamheten även om den utgör näringsfastighet. Villan är alltså varken omsättningstillgång eller anläggningstillgång i byggnadsrörelsen. Man kan säga att aktiebolaget även har en fastighetsförvaltande gren. I sådant fall uttagsbeskattas aktiebolaget för arbeten som det utför på villan i fråga oavsett värdet av material som används (jfr härvidlag vad som sägs i avsnitt 6.4.3).
>
> Om någon genom arv eller testamente eller bodelning förvärvar en "byggmästarsmittad" fastighet anses den ha samma karaktär i förvärvarens hand.[968] Detta gäller dock endast om
>
> a) den skattskyldige vid tidpunkten för förvärvet själv bedriver näringsverksamhet i vilken tillgången hade utgjort omsättningstillgång om den hade förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång eller
>
> b) den skattskyldige avser att fortsätta den avlidnes verksamhet.[969]
>
> Det sagda innebär att om någon som bedriver byggnadsrörelse erhåller en fastighet i gåva utgör den inte omsättningstillgång, oavsett vilken karaktär fastigheten hade i givarens hand. Det är ju, enligt vad ovan redogjorts för, endast oneröst förvärvade fastigheter eller fastigheter erhållna genom arv, testamente eller bodelning som kan utgöra omsättningstillgångar i byggnadsrörelse.[970]

Notera att sedan det en gång fastställts att en fastighet är en omsättningstillgång eller en anläggningstillgång, behåller den sin skattemässiga karaktär för all framtid i samme ägares hand. Detta gäller även om användningssättet senare skulle ändras. Inte heller byggnadsarbeten som utförs på fastigheten i ägarens byggnadsrörelse påverkar fastighetens ställning i skattehänseende.[971] Enligt RSV krävs emellertid inte för att en fastighet skall kunna anses utgöra anläggningstillgång att den måste vara bebyggd med en driftbyggnad (anläggningstillgång) redan vid förvärvstillfället. Även en obebyggd fastighet som förvärvas i syfte att stadigvarande användas i byggnadsverksamheten, men som först senare (dvs. efter förvärvet) bebyggs med t.ex. en kontorsbyggnad att användas i rörelsen, utgör anläggningsfastighet.[972]

Ovan sagda innebär följande beträffande arbeten på byggmästarens egna fastigheter.

De fastigheter som enligt bilden ovan hänförs till "fållan" egen regi har konstaterats utgöra *omsättningsfastigheter* (lagertillgångar i byggnadsrörelsen), vanligen på grund av att de förvärvats i syfte att sedermera försäljas.

> Enligt huvudregeln i avsnitt 6.4.3 gäller för de fall då byggmästaren låter sina anställda utföra arbetet, att uttagsbeskattning sker oavsett om varor tas ut (från lagret – 2.) samtidigt eller ej.[973] Detsamma gäller om byggmästaren är ett aktiebolag, eftersom det inte självt kan utföra något arbete rent fysiskt sett. Även upphandlade tjänster uttagsbeskattas enligt vad nu sagts (3.).
>
> Om byggmästaren är en fysisk person (enskild firma) och själv utför prestationen i fråga och därvid tar ut material etc (varor) från lagret till ett värde som är mer än

[968] Jfr sjunde stycket punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL samt första stycket punkt 5 samma lagrum.
[969] Jfr andra stycket punkt 5 av anvisningarna till 21 § KL.
[970] Jfr RSV Au 3–222 utg 1 sid 27.
[971] Jfr Prop 1980/81:68 sid 164 och 208–209 och Prop 1989/90:110 sid. 660..
[972] Jfr RSV Au 3–222 utg 1 sid. 15 och 16.
[973] Jfr första stycket c punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML och tredje stycket andra meningen samma lagrum samt avsnitt 4.1 i RSV Im 1981:5.

> ringa (mer än 500 kronor exklusive moms), skall också en momsmässig uttagsbeskattning ske (2.). Detsamma gäller under samma förutsättning (uttag av varor värda mer än 500 kronor exklusive moms) när byggmästaren är ett handelsbolag och minst en av delägarna utför den fysiska prestationen (arbetet).
>
> Om byggmästaren anlitar underentreprenörer som utför byggnadsarbeten (eller anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, samt ritning, projektering, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst) på egenregifastigheterna, får han först göra avdrag för ingående moms och sedan skall han "avmomsa" arbetena genom uttagsbeskattning (3.). Fastighetsskötsel uttagsbeskattas inte i detta sammanhang.[974]

Byggnadsverksamheten har två byggnader som inköpts i syfte att stadigvarande används i verksamheten, nämligen en kontorsbyggnad och en lagerbyggnad (s.k. driftbyggnader). Eftersom byggnaderna skall stadigvarande användas i byggnadsrörelsen utgör de s.k. *anläggningstillgångar* (AT), och följande gäller därmed. (I förevarande exempel talar jag om arbeten på kontorsbyggnaden, men samma resonemang gäller givetvis för arbeten som utförs på lagerbyggnaden.)

> Om en byggtjänst på kontorsbyggnaden upphandlas får byggmästaren göra avdrag för ingående momsen i fakturan från den anlitade entreprenören (4.). Eftersom kontorsbyggnaden utgör en anläggningsfastighet behöver inte någon uttagsbeskattning ske.[975] Genom att momsen får lyftas, förs på kontot byggnader ett värde exklusive moms upp, vilket är korrekt. Man kan med andra ord säga att det inkomstskattemässiga avskrivningsunderlaget korrekt anges till värde exklusive moms. Detta tillämpas också på tjänster som utförs av byggmästaren själv på kontorsbyggnaden. Det vill säga, när byggmästaren eller dennes anställda t.ex. utför reparationer på kontorsbyggnaden (5.) skall inte heller någon uttagsbeskattning ske, oavsett huruvida material därvid tas ut från lagret eller ej. Den utgående moms som skulle uppkomma på grund av uttag kan ju kvittas mot den i så fall avdragsgilla ingående momsen. Det föreligger med andra ord en s.k. "tyst kvittning".[976] NML som blir lag den 1 juli 1994 innebär att den lagstadgade "tysta kvittningen" för förvärv av tjänster på den egna anläggningsfastigheten kvarstår (4.).[977] Däremot kommer då möjligheten till "tyst kvittning", som accepterats av praktiska skäl, vid egna arbeten på den egna anläggningsfastigheten (5.) inte längre att finnas – vilket uttrycks direkt i lagen (jfr även under Byggsektorn under SOU 1992:6 i kapitel 14).[978]

Ovan sagda innebär att en momsmässig uttagsbeskattning av arbeten på byggmästarens egna fastigheter i praktiken endast sker avseende dennes omsättningsfastigheter, inte avseende anläggningsfastigheterna (bortsett från när de enligt vad ovan sagts endast delvis används stadigvarande i byggnadsverksamheten). Det får härvidlag erinras om att en eventuell fastighetsförsäljning alltid sker momsfritt. Om därvid uttagsbeskattning inte skett för samtliga planerade arbeten gäller vad nedan sägs i avsnitt 11.3 under Försäljning av fastighet med oavslutade egenregiarbeten.

---

[974] Jfr sista stycket punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML och Prop 1989/90:111 sid 212.
[975] Jfr första stycket e punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML motsatsvis.
[976] Jfr MHL89 sid 332.
[977] Jfr 2 kap 7 § första stycket NML.
[978] Jfr 2 kap 7 § tredje stycket NML och Prop 1993/94:99 sid 146.

Byggmästares egen fastighetsförvaltning (uthyrning)[979]

Fastighetsupplåtelse sker som huvudregel momsfritt (jfr avsnitt 6.2.2). Det är vanligt att en byggnadsverksamhet kombineras med egen fastighetsförvaltning (uthyrning). Uttagsbeskattning sker i sådant fall för såväl arbeten i egen regi som upphandlade arbeten vid ny-, till- eller ombyggnad av fastighet som skall hyras ut. Detsamma gäller i princip också tjänster som utgör underhåll eller reparation. Till skillnad från vad som ovan i detta avsnitt sagts gälla angående fastigheter som enbart används stadigvarande i den egna byggnadsverksamheten (t.ex. som kontor, dvs. driftbyggnad), kan inte uttagsmoms för utförda tjänster (egna eller upphandlade) på den uthyrda fastigheten "kvittas" och ej heller dras som ingående moms. Upplåtelse av fastigheter som kontor eller bostäder åt andra är ju som huvudregel inte momspliktigt (jfr avsnitt 6.2.2). Däremot torde uttagsmomsen få dras som ingående moms i den mån den hänför sig till ytor för vilka byggmästaren medgivits frivilligt inträde (jfr avsnitt 6.2.2.1) i momssystemet, t.ex. för upplåtelse av lokal på fastigheten i fråga för användning som arkitektkontor, revisionsbyrå etc (men givetvis inte för bostäder).

Sedvanliga fastighetsförvaltande tjänster som utförs av byggmästaren själv, såsom byte av packningar i kökskranar, byte av badkar och reparation av golvbrunnar, uttagsbeskattas dock inte. Detta eftersom det för sådana arbeten som regel inte krävs att varor för mer än 500 kronor tas ut (beskattning sker dock när NML införs den 1 juli 1994 och sålunda "500-kronorsgränsen" försvinner – se ovan i detta avsnitt och under Byggsektorn under SOU 1992:6 i kapitel 14). Även om gränsvärdet för varuuttag i enstaka fall överskrids sker ändå inte uttagsbeskattning. Upphandlade sedvanliga fastighetsförvaltande tjänster uttagsbeskattas dock alltid.

Skall uttagsbeskattning av tjänst inte ske då "500-kronorsgränsen" enligt vad nu sagts icke överskrids, föreligger inte heller avdragsrätt för ingående moms som belöper på material som ändå tagits ut och använts. Har avdrag skett tidigare för sådant material, skall uttagsbeskattning för varuvärdet ske, eftersom varorna tagits ut från den momspliktiga byggnadsverksamheten till den momsfria fastighetsupplåtelsen. Till den del uttagsmomsen är hänförlig till ytor som hyrs ut till momsskyldiga hyresgäster och för vilka byggmästaren medgivits frivilligt inträde i momssystemet (jfr avsnitt 6.2.2.1), behöver dock inte uttagsbeskattning av varuvärdet ske. Detta eftersom byggmästarens uthyrning, till följd av det frivilliga inträdet, i likhet med byggnadsverksamheten momsbeskattas (jfr avsnitt 6.4.3).

Byggmästaren har uthyrda fastigheter i särskilt bolag

Om byggmästaren lägger den uthyrda fastigheten i ett särskilt bolag som enbart sysslar med att äga och förvalta denna fastighet och eventuellt ytterligare fastigheter (fastighetsförvaltande företag), föreligger avdragsrätt för ingående moms avseende inköp av material till fastigheten/-erna, om bolagets anställda utför byggnadsarbeten och fastighetsskötsel på fastigheten/-erna som betingar lönekostnader som för beskattningsåret överstiger 150 000 kronor inklusive därå belöpande avgifter, och som av denna anledning medför uttagsbeskattning. Se härvidlag särskilt avsnitt 11.2.1 och även avsnitt 11.3. Om byggmästaren utför byggnadsarbeten eller fastighetsskötsel åt sitt eget fastighetsförvaltningsföretag (uthyrningsföretag), sker uttagsbeskattning i "byggmästarföretaget" om tjänsterna tillhandahålls under marknadsvärde. Eftersom byggmästarens fastighetsförvaltande företag endast är momsskyldigt för egna anställdas arbeten på uthyrda fastigheter, får endast materialdelen av den från "byggmästarföretaget" fakturerade momsen dras i det fastighetsförvaltande företaget. Uttagsmoms avseende materialdelen och momsen i tjänstedelen stannar alltså som en kostnad i "byggmästarföretaget".

[979] Jfr avsnitt 2.3.2.2 i RSV Im 1981:3.

Fastighet som används dels i byggnadsrörelsen, dels för uthyrning

Av förarbetena framgår att fastighet inte utgör anläggningstillgång utan omsättningstillgång om det inte är uppenbart att den till huvudsaklig del (70–80 %: jfr avsnitt 6.2.1.1) är avsedd för t.ex. kontorsändamål i den egna rörelsen.[980] En fastighet som dels skall användas i byggnadsrörelsen, dels hyras ut, bör alltså behandlas som anläggningstillgång endast om minst 70–80 % av fastigheten utgörs av kontorsytor i byggnadsrörelsen. Är uthyrningsdelen t.ex. 40 % är fastigheten omsättningsfastighet och då sker uttagsbeskattning enligt vad ovan sagts för upphandlade tjänster till fastigheten och även för byggmästarens egna arbeten på fastigheten. (När byggmästaren är fysisk person som själv utför arbetena eller handelsbolag och minst en av delägarna utför arbetena på fastigheten sker dock uttagsbeskattning först när varor för mer än 500 kronor tas ut ur rörelsen. Emellertid försvinner "500-kronorsgränsen" genom att NML blir lag den 1 juli 1994 – jfr under Byggsektorn under SOU 1992:6 i kapitel 14.) Till den del (60 %) fastigheten används som t.ex. kontor i byggnadsrörelsen får avdrag ske som för ingående moms av uttagsmomsen. Om ytorna fördelas så att fastigheten inkomstskattemässigt i och för sig kvalificeras som anläggningsfastighet får någon "tyst kvittning" momsmässigt ändå inte ske, eftersom fastigheten endast delvis används i byggnadsverksamheten (dvs. som t.ex. kontor i byggnadsrörelsen). Utförda tjänster (såväl egna som inköpta) beskattas då – på samma villkor (läs: "500-kronorsgränsen") som när det är fråga om omsättningsfastighet – som uttag. I stället för "tyst kvittning" får då avdrag för uttagsmomsen som för ingående moms göras efter skälig grund (jfr avsnitt 6.3.4.1) till den del uttagsmomsen avser kontoret och inte uthyrda lokaler.[981] Momsmässigt uppkommer således materiellt sett ingen skillnad mellan de båda fallen (dvs. om fastigheten bedöms som omsättnings- eller anläggningstillgång). Fastighetsupplåtelse är ju som nämnts som huvudregel momsfri, vilket enligt vad nu sagts medför att momsen stannar som en kostnad i uthyrningsdelen. Antag emellertid att byggmästaren medgivits s.k. frivilligt inträde i momssystemet för uthyrning av lokaler till momspliktiga hyresgäster (jfr avsnitt 6.2.2.1). I sådant fall får vederbörande göra avdrag för ingående moms även i uthyrningsverksamheten. Avdraget utgörs, beroende på momsskyldighetens omfattning (i uthyrningsverksamheten), av hela eller del av den utgående moms som redovisas i byggnadsverksamheten för uttaget.[982] Avdrag får alltså inte ske för uttagsmoms avseende lägenheter som exempelvis hyrs ut som bostäder, eftersom de inte används i momsskyldiga verksamheter och därmed inte omfattas av fastighetsägarens "frivilliga inträde" i momssystemet.

Exempel, arbeten på anläggning

I avsnitt 6.2.8 skisserades ett exempel där någon (I) utarrenderar en fastighet med en befintlig fritidsanläggning på eller (II) upplåter nyttjanderätten till en fastighet och tillåter att förhyraren själv uppför en fritidsanläggning. Antag att förhyraren bedriver yrkesmässig byggnadsverksamhet. Om han i första fallet (I) – arrendering av rörelse – utför arbeten på fritidsanläggningen och kvittar värdet på dessa arbeten mot viss del av hyran, anses vederlaget utgöra kvittat belopp och momsbeskattas. Detta är inte uttagsbeskattning i egentlig mening, eftersom det kvittade beloppet anses utgöra vederlag. I det andra fallet (II) – egen rörelse – äger förhyraren av fastigheten själv den fritidsanläggning som han uppför på fastigheten. Då torde uttagsbeskattning inte ske av utförda

[980] Jfr Prop 1980/81:68 sid 155.
[981] Jfr avsnitt 2.3.2.3 i RSV Im 1981:3.
[982] Jfr avsnitt 10 i RSV Im 1986:3.

arbeten på fritidsanläggningen, eftersom den stadigvarande skall användas i annan verksamhet än fastighetsförvaltning. Om förhyraren inte har en yrkesmässig byggnadsverksamhet men ändå utför eller bekostar arbetena på fritidsanläggningen, får han i såväl fall I som II ovan, göra momsavdrag på grund av förvärv till anläggningen eftersom de utgör driftkostnader för drivandet av fritidsanläggningen.

Inkomstskattemässigt torde fastighetsägaren när arrendet upphör kunna göra värdeminskningsavdrag på den värdeökning på fastigheten som uppförandet av/arbetena på anläggningen inneburit – såvida äganderätten till själva fritidsanläggningen då kvarblir hos/övergår till fastighetsägaren (jfr även avsnitt 6.4.2.1).

Uttagsbeskattning i byggnadskonsortier

Genom tekniken med uttagsbeskattning blir det inte samma problem att bedöma konsortier inom byggområdet som för övriga områden (jfr angående konsortier i avsnitt 8.5); på grund av uttagsbeskattningen blir någon "internfakturering" aldrig aktuell mellan medlemmarna i ett byggnadskonsortium.

Utländsk byggmästare i Sverige

Om en utländsk företagare inom landet tillhandahåller byggnadsentreprenad, skall vederbörande momsregistreras här även om fast driftställe (t.ex. kontor) saknas i Sverige. I sådant fall skall vederbörande registreras här genom ett av skattemyndigheten godkänt ombud (jfr avsnitt 6.3.2.4). Under Utländsk företagare i avsnitt 9.2.1 framgår emellertid att utländska företag som utför byggnadsentreprenader i Sverige i många fall anses ha fast driftställe här, varför de i sådana fall är momsskyldiga här och skall momsregistrera sig själva och inte genom ett ombud.

11.2.1 *Uttagsmoms hos bl.a. bostadsföretag, försäkringsföretag och fastighetshandlare*

Tjänster på egen fastighet, som används i icke momsskyldig verksamhet

Enligt vad ovan sagts (jfr avsnitt 11.1) sker i princip inte någon momsmässig uttagsbeskattning när fråga enbart (uteslutande) är om verksamhet med byggnation i egen regi, vilket ej heller är fallet med egen fastighetsförvaltning enligt avsnitt 6.2.2.5. Någon utåtriktad byggverksamhet etc finns ju inte (jfr även avsnitt 6.4.3). Från nämnda princip görs från och med den 1 januari 1991 ett undantag. Undantaget – eller specialbestämmelsen om man så vill – avser fall som inte omfattas av uttagsbeskattning enligt vad som redogjorts för i avsnitt 11.2. Det skall alltså vara fråga om sådana fastighetsägare som bedriver

näringsverksamhet enligt inkomstskatterättsliga regler utan att momsskyldighet föreligger för verksamheten.[983]

> Undantagsbestämmelsen stadgar om uttagsbeskattning avseende byggnads- eller anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, ritning, projektering, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst samt avseende lokalstädning, fönsterputsning, renhållning eller annan fastighetsskötsel som utförs av ägaren på en fastighet som han använder i en icke momsskyldig verksamhet.[984] En sådan uttagsbeskattning av tjänst på egen fastighet, som inte ingår i en momsskyldig verksamhet, förutsätter dock, att de därvid nedlagda lönekostnaderna inklusive däråbelöpande avgifter för beskattningsåret överstiger 150 000 kronor.[985] Det spelar härvidlag ingen roll om en fastighet utgör anläggnings- eller omsättningstillgång.[986]
>
> Gränsbeloppet 150 000 kronor avser sammanlagda lönekostnaden etc om arbeten utförs på flera egna fastigheter. Om flera personer äger en fastighet, så gäller beloppsgränsen delägarnas sammanlagda lönekostnader etc.[987]
>
> De avgifter som inräknas i gränsbeloppet är inte bara arbetsgivaravgifter, utan även andra avgifter som belastar arbetsgivaren enligt offentligrättsliga bestämmelser eller avtal: t.ex. allmän löneavgift och arbetsmiljöavgift. Vad som inte inräknas är sådana avgifter, som arbetsgivare förmedlar för arbetstagarens räkning och som således belastar arbetstagarens lönefordran mot arbetsgivaren: t.ex. förmedling av fackföreningsavgifter.[988]
>
> Notera att uttagsbeskattning i detta sammanhang även kan avse fastighetsskötsel.[989] Utanför uttagsbeskattningen faller emellertid kamerala och administrativa arbeten. Uttagsbeskattning av en administrativ tjänst förutsätter alltså att tjänsten även tillhandahålls utomstående (jfr avsnitt 6.4.3).

Som nämnts uttagsbeskattas skattskyldiga för yrkesmässig byggnadsverksamhet enligt bestämmelser som redogörs för i avsnitt 11.2. Nu är alltså i stället fråga om uttagsbeskattning av moms hos företag utan någon momsskyldig verksamhet. Det gäller då egenregiarbeten hos företag som äger och förvaltar fastigheter (fastighetsförvaltande företag)[990] såsom bostadsföretag, försäkringsföretag eller fastighetshandlande företag.[991] Ett bostadsföretag (= icke momsskyldig verksamhet) som t.ex. avlönar en vicevärd med belopp överstigande 150 000 kronor inklusive arbetsgivaravgifter per år uttagsbeskattas alltså momsmässigt för värdet av vicevärdens arbeten (dvs. för lönekostnaden och värdet av använt material) på fastigheten med byte av packningar i kranar, städning etc.[992] Bostadsföretaget saknar utåtriktad entreprenadverksamhet, men uttagsbeskattas momsmässigt för byggnadsarbeten som dess anställda utför på det egna fastighetsbeståndet, förutsatt att lönerna och arbetsgivaravgifterna för beskattningsåret överstiger 150 000 kronor.

Förevarande bestämmelse om momsmässig uttagsbeskattning gäller alltså

---

[983] Jfr Prop 1989/90:111 sid 92, 93 och 212.
[984] Jfr första stycket f punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML.
[985] Jfr sjunde stycket punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML.
[986] Jfr Prop 1989/90:111 sid 213.
[987] Jfr Prop 1989/90:111 sid. 214.
[988] Jfr Prop 1989/90:111 sid 214.
[989] Jfr åttonde stycket punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML.
[990] Jfr Prop 1989/90:111 sid. 92.
[991] Jfr Prop 1989/90:111 sid 213.
[992] Jfr sjunde stycket punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML.

endast t.ex. bostadsföretag eller den som inkomstskattemässigt bedriver byggnadsrörelse (jfr avsnitt 11.1) och enbart bygger på egna fastigheter som sedan säljs.[993] Om däremot t.ex. bostadsföretaget börjar tillhandahålla utomstående byggtjänster, skall alltså reglerna om uttagsbeskattning som redogjorts för i avsnitt 11.2 tillämpas.

Notera att för s.k. äkta bostadsföretag och allmännyttiga bostadsföretag (jfr under Privatbostadsfastigheter, äkta bostadsföretag och allmännyttiga bostadsföretag i avsnitt 6.3.2.1) gäller att uttagsbeskattning för arbeten på egen fastighet grundas på bestämmelsen om rörelseliknande former (jfr avsnitt 6.3.2.1). Uttagsbeskattning i förevarande fall utgör "annan omsättning av varor eller tjänster i former jämförliga med näringsverksamhet",[994] och i princip gäller därför att värdet av utförda arbeten skall överstiga 30 000 kronor exklusive moms för beskattningsåret för att momsbeskattning skall aktualiseras – förutom att lönekostnaderna etc skall överstiga 150 000 kronor. Det är alltså i princip två förutsättningar som skall vara uppfyllda för att momsskyldigheten skall inträda. Om "lönekravet" är uppfyllt är givetvis även "värdekravet" med råge uppfyllt. Notera att eftersom man talar om lönekostnader (och inte utgifter) så kan det inte bli något periodiseringsproblem. Utförda arbeten och till dessa hänförliga lönekostnader hamnar på samma år, och som nyss sades uppkommer ju momsskyldighet om lönekostnaderna etc överstiger 150 000 kronor för visst beskattningsår, eftersom värdet av utförda arbeten då klart överstiger 30 000 kronor. Från och med den 1 januari 1994 behandlas för övrigt allmännyttiga bostadsföretag som vilka bostadsföretag som helst i förevarande sammanhang, eftersom de då övergår från att omfattas av en schablonmässig inkomstbeskattning för intäkter från fastigheten till att beskattas konventionellt (jfr avsnitt 6.3.2.1). I praktiken torde detta emellertid – med hänsyn till vad nyss sagts – inte medföra någon förändring. Principiellt gäller dock inte ovan nämnda 30 000-kronorsgräns för allmännyttiga bostadsföretag från och med den 1 januari 1994.

I sammanhanget skall också nämnas att skatterättsnämnden i ett förhandsbesked[995] uttalat att enbart innehavet av en näringsfastighet (jfr under Privatbostadsfastigheter, äkta bostadsföretag och allmännyttiga bostadsföretag i avsnitt 6.3.2.1) konstituerar yrkesmässig verksamhet enligt momslagen. I fallet var det fråga om en stiftelse (juridisk person) som bedrev sjukvårds- och utbildningsverksamhet (=icke momsskyldig verksamhet). Eftersom det var fråga om en juridisk person var fastigheten näringsfastighet och därmed var stiftelsen yrkesmässig, vilket medförde att ifrågavarande specialbestämmelse om uttagsbeskattning blev tillämplig på fastighetstjänster i egen regi oavsett om någon inkomst av fastigheten uppkom eller ej för upplåtelsen för sjukvårds- och utbildningsverksamheten.

Uttagsbeskattning på samma sätt som gäller enligt ifrågavarande specialbestämmelse sker även för en kommuns ianspråktagande av t.ex. reparations- och underhållstjänster om tjänsterna avser stadigvarande bostad (jfr avsnitt 7.2) och de därvid nedlagda lönekostnaderna inklusive arbetsgivaravgifter för beskattningsåret överstiger 150 000 kronor.[996]

Av ett förhandsbesked från skatterättsnämnden i juni 1993 (som överklagats)[997]

---

[993] Jfr Prop 1989/90:111 sid 213.
[994] Jfr andra stycket första meningen punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML.
[995] Jfr SRN december 1992.
[996] Jfr andra stycket andra meningen punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML.
[997] Jfr SRN juni 1993.

framgår att en kommun inte har rätt till avdrag för ingående moms som belöper på sådana byggnader och anläggningar som – när köparen av markområdet har slutfört byggnationen – är att hänföra till stadigvarande bostad. Nämnden fann vidare att uttagsbeskattning skall ske beträffande arbeten som utförts åt kommunen på dessa byggnader och anläggningar, under förutsättning att de nedlagda lönekostnaderna för arbetena, inräknat avgifter som grundas på lönekostnaderna, för beskattningsåret överstiger 150 000 kronor.

Ett statligt verk ingår inte i det s.k. kompensationssystemet (jfr avsnitt 6.3.2.2), varför momslagens uttagsregler blir tillämpbara fullt ut på ett sådant verk (t.ex. Posten och SJ). Av denna anledning gäller för ett sådant verk, beträffande momsmässig uttagsbeskattning, detsamma som sagts för övriga som betalar ut lön enligt vad nyss sagts.[998]

Notera alltså att uttagsbeskattning sker för anställdas arbeten i nu avsedda fall, och att t.ex. ett bostadsföretags inköp av byggtjänster som läggs ned i det egna bostadsbeståndet inte medför någon momsmässig uttagsbeskattning.

Se särskilt beträffande avdragsrätten för ingående moms i förevarande fall under Avdragsrätten i avsnitt 11.3, varav framgår att uttagsbeskattningen kan ske med hela värdet av utförda tjänster som underlag och alternativt enligt en "nettometod". En tillämpning av nettometoden innebär tillika att ett avdragsförbud råder för ingående moms avseende anskaffat material etc, vilket framgår av nämnda avsnitt och under Avdragsförbud, även under vissa förutsättningar inom byggområdet under SOU 1992:6 i kapitel 14.

11.3 Redovisningsskyldighet/avdragsrätt etc

Saluvärdets bestämmande

För egenregiarbeten skall som nämnts ovan under vissa omständigheter uttagsbeskattning ske, och då skall uttag av tjänst beräknas med ledning av det allmänna saluvärdet.[999] Av momslagen framgår att vid uttag av tjänst som avser fastighet anses saluvärdet på vilket beskattningen skall ske motsvaras av nedlagda kostnader jämte ränta på eget kapital och värdet av den momsskyldiges eget arbete.[1000]

Beskattningen av den yrkesmässiga byggnadsverksamheten är rent tekniskt konstruerad som en beskattning av i denna verksamhet omsatta momspliktiga tjänster, inte av de färdiga produkterna. Det är således inte det värde en utförd anläggning kan anses ha i ägarens hand som skall bestämmas utan vad en fastighetsägare skulle få betala för att få motsvarande arbeten utförda under

[998] Jfr Prop 1989/90:111 sid 213.
[999] Jfr 14 § första meningen ML och Prop 1978/79:141 sid 65.
[1000] Jfr sjunde stycket av anvisningarna till 14 § ML.

likartade förhållanden.[1001] I saluvärdet skall därför medräknas kostnader för utförda momspliktiga tjänster (nedlagda kostnader). *Nedlagda kostnader* kan som regel uppdelas i direkta och indirekta sådana. *Direkta kostnader* hänförs till ett projekt och aktiveras som tillgång på särskilt konto, exempelvis som ny-, till- eller ombyggnadskostnader, eller till viss typ av verksamhet, t.ex. kostnad för reparation eller underhåll av viss fastighet. Med *indirekta kostnader* menas alla andra nedlagda kostnader som endast medelbart eller på en omväg kan hänföras till ett visst byggnadsarbete.

En betydande kostnadspost vid större byggnadsarbeten är räntor på upptagna *byggnadskreditiv* och räntor på i fastigheten *bundet kapital*. Av förarbetena framgår att de "produktionsräntor" som de egenregibyggande företagen får vidkännas för den i egen regi bedrivna byggnadsverksamheten inte skall inräknas i beskattningsvärdet.

De indirekta kostnaderna kan bestämmas genom att påslag härför schablonmässigt görs. Påslaget för indirekta kostnader bör normalt kunna beräknas med utgångspunkt i förhållandet mellan indirekta och direkta kostnader nästföregående beskattningsår.

Beträffande ränta på eget kapital är det endast sådant eget (ej lånat) kapital som är bundet i själva produktionsmedlen som skall ingå i saluvärdet. Används vid internfaktureringar mellan olika avdelningar i ett byggnadsföretag en beräknad skälig ränta på eget kapital bör den godtas vid saluvärdets bestämmande. Om svårigheter föreligger att beräkna ränta på eget kapital bör räntan i normalfallet kunna bestämmas schablonmässigt till 0,5 % på de direkta och indirekta kostnaderna.

Värdet av eget arbete bör bestämmas till vad det skulle kosta att avlöna personal för motsvarande arbetsuppgifter. Av detta följer att även arbetsgivaravgifter och andra kostnader skall räknas med på samma sätt som om man i stället skulle ha haft anställd personal till arbetsuppgifterna.[1002]

Skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde

För alla uttagna byggnadsarbeten i *egen regi* inträder skattskyldigheten successivt i takt med att tjänsterna tas ut.[1003] Utför den som bedriver yrkesmässig byggnadsverksamhet tjänst som till större delen (mer än 50 %) avser ny-, till- eller ombyggnad av fastighet i egen regi inträder redovisningsskyldighet för moms som hänför sig till uttag av tjänst senast två månader efter det att den fastighet eller del därav som uttaget avser har kunnat tas i bruk.[1004]

Beskattningen av yrkesmässig byggverksamhet i egen regi är som ovan beskrivits lagtekniskt konstruerad som en uttagsbeskattning. Någon faktureringsskyldighet föreligger därför i princip inte. Nedan i detta avsnitt under Försäljning av fastighet med oavslutade egenregiarbeten framgår emellertid den situation då faktura kan utfärdas även vid egen regi.

För *entreprenadarbeten* anses tillhandahållande normalt ske vid tidpunkten för slutbesiktningen eller när beställaren på annat sätt godkänt entreprenaden.

[1001] Jfr Prop 1978/79:141 sid 65.
[1002] Jfr avsnitten under 3 i RSV Im 1981:3.
[1003] Jfr Prop 1978/79:141 sid 67.
[1004] Jfr 5b § andra stycket ML.

Därmed anses också skattskyldighet inträda.[1005] När det gäller slutredovisning av en byggnads- eller anläggningsentreprenad gäller de vanliga reglerna för redovisningsskyldighetens inträde vid faktureringsmetod respektive bokslutsmetod (jfr avsnitt 3.4). Vid faktureringsmetoden kan slutredovisningen anstå till dess entreprenaden är avslutad och entreprenörens fordran har preciserats i en slutfaktura. Vid bokslutsmetoden inträder redovisningsskyldigheten när betalning tas emot, dock skall moms på utestående fordringar redovisas i den sista redovisningsperioden för beskattningsåret. Om en entreprenad innehåller flera etapper bör redovisningsskyldighetens inträde bedömas för varje etapp för sig.[1006] Har den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad uppburit betalning i förskott eller a conto inträder redovisningsskyldighet för moms som belöper på sådan betalning senast två månader efter slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd.

> Notera att vad nu sagts utgör en bestämmelse om senaste tidpunkt för redovisning som normalt kan användas. Departementschefen uttalade nämligen att han inte var beredd att "genomföra utredningens förslag om att redovisningsskyldighet skall inträda när förskott eller a contobetalning som hänför sig till byggnads- eller anläggningsentreprenad uppbärs". "I princip" borde i stället momsredovisningen enligt departementschefen anstå till dess entreprenaden är avslutad och entreprenörens fordran preciseras i utställd faktura. För att bl.a. motverka onödig fördröjning av beskattningen ansåg han dock att förskott eller a conto-likvider alltid borde beskattas inom en tvåmånadersfrist efter slutbesiktningen, "således även om slutfaktura inte har utfärdats".[1007] Notera att om slutfaktura däremot utfärdats dessförinnan, gäller alltså vanliga regler om redovisning enligt god redovisningssed (jfr avsnitt 3.4).

Om den skattskyldige överlåter sin verksamhet gäller för övrigt vad nedan sägs i detta avsnitt under Överlåtelse av entreprenadverksamhet.[1008]

> Normalt gäller alltså i enlighet med vad ovan sagts beträffande förskott och a conton vid entreprenader att momsbärande faktura kan utfärdas tidigast vid slutbesiktning av entreprenaden eller en etapp av entreprenaden och senast två månader därefter. Det normala är alltså att moms inte redovisas löpande på uppburna a conton, utan att redovisningen för momsen på hela entreprenaden sker i samband med slutfakturan. Om ett byggföretag ändå utfärdar en momsbärande a conto-faktura bör byggföretaget bli redovisningsskyldigt för momsen på fakturan i samma period som betalningen uppbärs. För den momsskyldige som mottagit en a conto-faktura inträder avdragsrätten för ingående moms endast om moms påförts i a conto-fakturan. Avdrag medges enligt RSVs anvisningar under den period då betalning erläggs.[1009] Lagtexten går emellertid något längre och tillerkänner en momsskyldig beställare av byggnads- eller anläggningsentreprenad avdragsrätt för moms som hänför sig till förskotts- eller a conto-likvid redan när faktura med uppgift om momsens belopp har mottagits (och oavsett huruvida beställaren har faktureringsmetod eller bokslutsme-

[1005] Jfr MHL93 sid. 343.
[1006] Jfr MHL93 sid. 344.
[1007] Jfr Prop 1978/79:141 sid. 54 och 55.
[1008] Jfr 5b § tredje stycket ML.
[1009] Jfr avsnitt 7.6 i RSV Im 1984:2.

tod för sin momsredovisning – jfr avsnitt 3.4).[1010] Detta är naturligt eftersom byggnads- eller anläggningsentreprenader rent faktiskt tillhandahålls succesivt, ehuru tillhandahållandet anses ske först vid tidpunkten för slutbesiktning (se ovan i detta avsnitt under Skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde). Som regel har också ett byggnadskreditiv lagts upp (dvs. lån i bank upptagits av byggherren) från vilket entreprenören lyfter pengar "a conto" i takt med att byggherren godkänner avklarade etapper i entreprenaden. Således finns det naturligen ett tillhandahållande – i vart fall delvis – av entreprenadarbeten, när den momsbärande a conto-fakturan mottas av beställaren/byggherren.

Entreprenören i konkurs

För momsskyldig byggnadsentreprenör, som försätts i konkurs, inträder redovisningsskyldighet direkt i samband därmed för alla affärshändelser för vilka momsskyldighet har inträtt före konkursutbrottet. Motsvarande gäller i fråga om betalning i förskott eller a conto för vad som enligt momslagen räknas som leverans av vara (jfr avsnitt 6.4.2) och som tillhandahålls enligt avtal som avser byggnads- eller anläggningsentreprenad.[1011]

Beställaren i konkurs

Om i stället beställaren av en byggnadsentreprenad går i konkurs och den pågående entreprenaden inte kan fullföljas, bör entreprenören utställa en momsbärande faktura i samband med att arbetena upphör.[1012]

Avdragsrätten

Om en yrkesmässig byggnadsverksamhet föreligger får, som nämnts i avsnitt 11.2, avdrag för ingående moms avseende förvärv till verksamheten ske enligt momslagens allmänna regler därom (jfr avsnitt 2.1), och då utan hänsyn till huruvida visst förvärv avser den utåtriktade verksamheten eller egenregifastigheter. Se även särskilt i avsnitt 11.2 angående den momsmässiga behandlingen av fastigheter som endast delvis används i byggnadsverksamheten och ovan i detta avsnitt angående moms på a conton.

Om en momsbeskattning i stället sker genom uttagsbeskattning i en verksamhet som inte medför momsskyldighet (jfr avsnitt 11.2.1), föreligger även i sådant fall avdragsrätt för ingående moms enligt allmänna regler därom (jfr avsnitt 2.1), och då givetvis med hänsyn till att beskattning sker i en s.k. blandad verksamhet (jfr avsnitten 6.3.4 och 6.3.4.1). Fastighetsägaren får i sådant fall göra avdrag för ingående moms avseende inköp av material etc för att utföra byggnadsarbeten eller fastighetsskötsel på egen fastighet, men avdragsrätt föreligger inte för inköp av t.ex. kontorsmöbler till den del de används vid kamerala och administrativa arbeten (jfr avsnitt 11.2.1). Eftersom fastighetsägaren får avdrag för ingående moms avseende materialinköp etc men uttagsbeskattas för hela värdet av tjänster utförda av hans anställda (dvs. även för lönekostnader och inte bara för värdet av material) uppkommer

[1010] Jfr 17 § tredje stycket tredje meningen ML.
[1011] Jfr 5b § tredje stycket och äv 5a § fjärde stycket ML.
[1012] Jfr avsnitt 7.6 i RSV Im 1984:2.

neutralitet med den situationen att tjänsterna i fråga i stället upphandlas, varvid entreprenören gör avdrag för ingående moms på sina materialinköp och debiterar fastighetsägaren moms som fastighetsägaren inte har någon avdragsrätt för (jfr avsnitt 11.2.1).[1013] Beträffande tekniken för uttagsbeskattning av anställdas arbeten på fastigheter i en verksamhet som inte medför momsskyldighet (jfr avsnitt 11.2.1) lagfästs genom NML den 1 juli 1994 en "nettometod" som ett alternativ till uttagsbeskattning för hela värdet av anställdas utförda tjänster. Om nettometoden väljs förlorar fastighetsägaren dock rätten till avdrag för ingående moms avseende anskaffat material etc. Se mera om "nettometoden" och det därvid förbundna "nya" avdragsförbudet under Avdragsförbud, även under vissa förutsättningar inom byggområdet under SOU 1992:6 i kapitel 14. Jag erinrar för övrigt om att avdragsförbudet för stadigvarande bostad (jfr avsnitt 7.2) träffar ingående moms avseende materialinköp hänförliga till eventuella bostadslägenheter.

Försäljning av fastighet med oavslutade egenregiarbeten[1014]

Det är vanligt att ett byggnadsföretag som bedriver nyproduktion för avsalu försäljer en fastighet innan den är färdigbyggd. Fastigheten får då vanligen inte tillträdas av köparen förrän byggnadsarbetena är avslutade. Ofta sker färdigställandet genom ett vid försäljningen upprättat entreprenadavtal.

Formellt sett innebär förfarandet momsskyldighet för uttag av momspliktiga tjänster fram till försäljningsdagen. Det som därefter utförs utgör tillhandahållande av utåtriktade tjänster för vilka beskattningsvärdet skall bestämmas med ledning av vederlaget enligt entreprenadavtalet.

Vad nu beskrivits framstår i allt väsentligt som en produktion i egen regi. Det är därför förenat med praktiska svårigheter att skatta av varje del (etapp) för sig. Därför anses det att man i dessa fall får betrakta hela produktionen som ett arbete utfört i egen regi. Reglerna om saluvärdets bestämmande och redovisningsskyldighetens inträde vid uttag av tjänst inom den yrkesmässiga byggnadsverksamheten blir därför tillämpliga.

Enligt momslagen skall byggnadsföretag som säljer en omsättningsfastighet och som ännu inte tagit denna i bruk utfärda en faktura om köparen begär det. Av fakturan skall framgå den utgående moms som säljaren redovisat eller har att redovisa för gjorda uttag av momspliktiga tjänster för fastigheten.[1015] Köparen kan medges rätt till avdrag såsom för ingående moms med belopp som uppgår till den moms som det säljande byggnadsföretaget redovisat, om köparen förvärvar fastigheten för stadigvarande bruk i en verksamhet som för honom medför momsskyldighet.

[1013] Jfr Prop 1989/90:111 sid. 92.

[1014] Jfr avsnitt 5 i RSV Im 1981:3 och avsnitt 5.1 i RSV Im 1986:3.

[1015] Jfr 16 § fjärde stycket ML.

Överlåtelse av entreprenadverksamhet[1016]

En verksamhetsöverlåtelse är den sista affärshändelsen i verksamheten, varför säljaren i samband därmed skall upprätta bokslut. RSV anser därför att en säljare av pågående entreprenader skall avräkna och slutfakturera sin del av entreprenaden gentemot respektive beställare. För entreprenörens del är entreprenaden avslutad, varför denne bör upprätta slutavräkning i form av en slutfaktura. Från entreprenadsumman, och på denna tillkommande moms, avräknas, genom slutfaktura, erhållna förskott och a conto-belopp. Momsskyldighet för förskott och a conto-betalningar inträder när beloppet i fråga inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo.

Redovisningsskyldigheten inträder i samband med entreprenörens slutfakturering som i normalfallet bör ske för den redovisningsperiod under vilken överlåtelsen sker.

Då den nye entreprenören övertar och avslutar entreprenaden blir denne skatt- och redovisningsskyldig för det fortsatta arbetet enligt de regler som gäller för byggnadsverksamhet (jfr ovan i detta avsnitt och avsnitt 11.2).

För en entreprenör som går i konkurs och därför inte fullföljer den ursprungliga entreprenaden gäller i princip motsvarande situation. Moms skall redovisas på alla a conton och förskott som erhållits före konkursutbrottet. Momsen anges då i en slutfaktura som upptar det totala kravet, dvs. även eventuella krav utöver vad som erhållits i form av förskott eller a conto. Momsen beräknas efter den momssats som gällde när betalningen erhölls.

Om konkursboet avslutar entreprenaden blir det skatt- och redovisningsskyldigt för det fortsatta arbetet enligt de regler som gäller för byggnadsverksamheter. Redovisningsskyldigheten för affärshändelser för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet har inträtt före konkursutbrottet åligger konkursgäldenären. I det fall konkursboet, utan att fortsätta entreprenaden, överlåter denna medför själva överlåtelsen till den del den avser övertagande av fordran inga konsekvenser i momshänseende. Någon moms skall då av denna anledning varken tas ut eller redovisas för överlåtelsen.

Byte av beställare av entreprenaden[1017]

RSV har uttalat att entreprenören inte behöver avskatta pågående byggentreprenad, om en ny beställare träder in utan att några som helst materiella förändringar görs i entreprenadkontraktet (i det nya kontraktet har endast den ursprunglige beställaren bytts ut). Det är då fråga om att byte av beställare sker till bokförda värden, dvs. någon förmögenhetsöverföring sker inte med anledning därav varför avskattning av entreprenaden momsmässigt inte anses nödvändig.

[1016] Jfr avsnitten 7.1 och 7.6 i RSV Im 1984:2 och riksskatteverkets skrivelse Dnr 14404–92/212.

[1017] Jfr RSVs skrivelse Dnr 25916–93/212.

Förvärv till byggnadsverksamheten av fastighet med frivilligt inträde

Om en fastighetsägare med frivilligt inträde i momssystemet för uthyrning av rörelselokaler (jfr avsnitt 6.2.2.1) på grund av treårs- eller sexårsfristerna blir återföringsskyldig beträffande avdragen ingående moms, kan köparen av fastigheten om denne beviljas inträde i momssystemet – inom tre år från fastighetsköpet – göra avdrag för sålunda återförd moms enligt av säljaren utfärdat intyg (jfr avsnitt 6.5.3.1).

Om fastigheten i stället förvärvas av någon som bedriver yrkesmässig byggnadsverksamhet får denne på motsvarande sätt göra avdrag för ingående moms i intyg, eftersom byggnadsverksamheten är momsskyldig.[1018] Notera härvidlag att sedan den 1 juli 1993 gäller ett oeftergivligt krav om faktisk inbetalning av den återförda skatten enligt intyget för att köparen skall få rätt till avdrag för beloppet (jfr avsnitt 6.5.3.1).

[1018] Jfr nionde stycket andra meningen av anvisningarna till 17 § ML.

12. Konkurs/utmätning/kundförluster etc

12.1 Allmänt

En säljare eller köpare av varor och tjänster kan hamna i betalningssvårigheter av olika grader. Svårigheterna kan ofta lösas på frivillig väg genom underhandsackord eller avbetalningsplaner eller genom någon form av tvångsmässigt genomförande av förpliktelserna (s.k. indrivningsåtgärder). Genom s.k. utsökning (utmätning, införsel) kan en borgenärs intressen tillgodoses ur viss gäldenärens egendom. Detta kallas också *specialexekution*. För att samtliga borgenärers intressen skall kunna tillgodoses ur all gäldenärens egendom tillämpas indrivningsåtgärden konkurs (s.k. *generalexekution*). Nedan i detta kapitel redogörs kortfattat för behandlingen av moms generellt sett i "obeståndssituationer" av olika dignitet och i samband därmed beträffande frivilliga och tvångsmässiga lösningar av sådana situationer.

12.2 Konkurs

Konkursbo

Har momsskyldig fysisk eller juridisk person försatts i konkurs är konkursboet skattskyldigt till moms.[1019] Konkursboet tar helt enkelt den skattskyldiges (konkursgäldenärens) plats och är momsskyldigt "från första kronan" för de affärer som görs under avvecklingen – dvs. under tiden efter konkursutbrottet – och den därunder eventuellt fortsatta driften.

Ett konkursbo skall momsregistreras även i det fallet att konkursgäldenären varit momsskyldig men lagt ned verksamheten och avregistrerat sig från mervärdeskatt före konkursutbrottet. Om konkursboet överlåter tillgångarna

[1019] Jfr 3 § andra stycket sista meningen ML.

tillsammans med verksamheten eller del därav till någon som driver den vidare skall momsdebitering inte ske. Däremot skall givetvis konkursboet debitera moms om tillgångarna säljs ut "en och en" (jfr avsnitt 6.2.8.1).

Om konkursgäldenären inte var momsskyldig och sålunda varken var momsregistrerad eller skyldig att redovisa momsen i inkomstdeklarationen (jfr avsnitten 3.4.1 och 4.1), skall konkursboet aldrig momsregistreras. Se även särskilt i samband härmed vad som sägs i avsnitt 6.5.3.1 angående konkursbo och frivilligt inträde för uthyrning av rörelselokal m.m..

Ett konkursbo som är momsregistrerat gör alltså avdrag för ingående moms avseende de förvärv konkursboet gör, dvs. konkursboet gör momsavdrag för massaborgenärernas fordringar. För de omsättningar som konkursboet gör redovisar boet utgående moms.

Konkursgäldenär

Konkursgäldenären själv blir genom konkursutbrottet omedelbart redovisningsskyldig för utgående moms avseende alla dessförinnan inträffade affärshändelser.[1020] Även om konkursboet betalar skulder för affärshändelser som hänför sig till tiden före konkursutbrottet har konkursgäldenären avdragsrätt för ingående moms avseende dessa affärshändelser.

Konkursgäldenären redovisar alltså ingående moms avseende konkursborgenärernas fordringar. För sina omsättningar före konkursen redovisar konkursgäldenären utgående moms. Konkursgäldenären bör samråda med konkursförvaltaren vid upprättande av momsdeklarationer avseende den tid för vilken konkursgäldenären är redovisningsskyldig, dvs. för tiden före konkursutbrottet.

Nedläggande av konkurs

En momsskyldig fysisk eller juridisk person har försatts i konkurs. Ett konkursbo har registrerats till moms för verksamheten. Efter en tid läggs konkursen ned. Hur skall momsen hanteras?

Konkurslagen[1021] visar att någon "reversering" av registreringen av konkursboet från konkursdatum inte skall ske. I lagen står nämligen att konkurskostnaderna och andra skulder som boet har ådragit sig skall täckas innan egendomen i boet återställs till gäldenären. Konkursboet skall alltså kvarstå som ansvarigt/berättigat för "sin" tid. Sålunda är konkursboet skattskyldigt för denna tid. Frågan blir då hur lång den tid är för vilken konkursboet skall stå som momsregistrerat.

Min bedömning är att konkursboet skall vara momsregistrerat för tiden från konkursdatum till och med dagen för tingsrättens beslut om nedläggning av konkursen. Detta eftersom sådant beslut förutsätter en ansökan om nedläggning från gäldenären och inte från konkursförvaltaren.[1022] Konkursförvalta-

[1020] Jfr 5a § fjärde stycket första meningen ML.
[1021] Jfr 12 kap 2 § andra stycket KonkL.
[1022] Jfr 12 kap 1 § första stycket KonkL.

ren skall endast höras innan beslut om nedläggning fattas. Konkursförvaltaren kan alltså inte själv upprätta något dokument som avslutar hans uppdrag på så vis att han skulle frånträda sitt ansvar för konkursens slutförande. Av konkurslagen[1023] framgår att förvaltaren på sin egen begäran kan entledigas av rätten. Beslut av rätten krävs alltså.

> Att beslut att nedlägga konkursen skall kungöras[1024] torde inte ha någon betydelse för frågan under vilken tid konkursboet skall vara registrerat till moms. Bestämmelsen får i stället relevans för den som rättshandlar med gäldenären alternativt konkursförvaltaren såtillvida att vederbörande tredje man inte kan åberopa god tro beträffande konkursförvaltarens rådighet över tillgångarna i boet när kungörelse om nedläggande skett.
>
> Momsen i affärshändelserna under tiden från konkursdatum till och med rättens beslut om nedläggande av konkursen, skall sålunda enligt vad ovan sagts redovisas av konkursboet. Eventuellt "momsöverskott" – dvs. om ingående moms överstiger utgående moms för den tid som konkursboet skall redovisa – skall efter bestridande av massaskulderna återställas till gäldenären.

Återföring av momsavdrag etc

Beträffande återföring till beskattning av ingående moms vid konkursförvaltares försäljning av rörelsefastighet för vilken konkursgäldenären beviljats s.k. frivilligt inträde i momssystemet, se avsnitt 6.5.3.1.

Beträffande byggnadsentreprenör som går i konkurs och därför inte fullföljer ursprunglig entreprenad samt fall där beställaren av en entreprenad går i konkurs, se avsnitt 11.3.

Se särskilt i avsnitt 9.3 angående eventuella momsmässiga konsekvenser för importör med anledning av anlitad speditörs konkurs.

12.2.1 *Likvidation*

En juridisk person kan inte bara försättas i konkurs utan även träda i likvidation i stället. Att ett aktiebolag[1025] eller ett handelsbolag eller kommanditbolag[1026] eller annan juridisk person har trätt i likvidation innebär inte att någon ny juridisk person uppkommer (som i stället är fallet vid konkurs: ett konkursbo "bildas" och den juridiska personen/konkursgäldenären skall upplösas under förvaltning av konkursboet). I stället gäller vid likvidation att den ursprungliga juridiska personen består fram till dess att densamma upplösts genom att likvidationen avslutas av likvidatorn. Rätt skattesubjekt för fastställd moms och berättigat till momsavdrag är alltså i likvidationsfallen aktiebolaget eller handelsbolaget etc självt till dess subjektet slutgiltigt upplösts.

[1023] Jfr 7 kap 5 § första stycket KonkL.
[1024] Jfr 12 kap 2 § första stycket KonkL.
[1025] Jfr 13 kap 2 § ABL.
[1026] Jfr t.ex. 2 kap 28 § HBL.

12.3 Utmätning

Enligt RSV utlöser inte utmätning momsbeskattning, eftersom någon övergång av äganderätten inte sker på grund av utmätningen.[1027] Skattskyldigheten inträder i stället för ägaren av den utmätta varan eller tjänsten (t.ex. varumärke eller patent) när den säljs.

Vid försäljning på exekutiv auktion uppkommer momsskyldigheten för ägaren till det som säljs och inte för den som ombesörjer auktionen (jfr avsnitt 6.5.1.1).

Angående momsskyldigheten i samband med försäljning av en pant, se avsnitt 6.4.4.

12.4 Kundförluster etc

Konstaterad förlust

Uppkommer förlust på fordran, för vilken utgående moms redovisats, får ett mot skatten svarande belopp avdragas (reduceras) i redovisningen för den period då förlusten uppkommer.[1028] Liksom fallet är när kreditnotor utfärdas (jfr avsnitt 3.2.2) får avdraget (reduktionen) beräknas efter samma momssats som på den ursprungliga fakturan.

> För att få göra en dylik reduktion i momsredovisningen måste förlusten vara "juridiskt konstaterad". Med konstaterad kundförlust jämställs det förhållandet att det kan anses sannolikt att fordringen är osäker intill det i bokföringen nedskrivna beloppet. Det får inte bara vara fråga om en "trög betalare". Varje fordran måste individuellt kvalificeras som en säkerställd kundförlust, innan en reduktion av "momsdelen" i fordran får ske från momsredovisningen. Tecken på att en fordran kan antas vara osäker är – förutom fordringens ålder i förhållande till normal kredittid – att den trots flera krav inte har betalats.[1029] Vidare anses i fall av en kunds konkurs förlust konstaterad om man inte kan påräkna utdelning. Om säljaren och den insolvente kundens övriga borgenärer kommer överens om att samfällt ge ett ackord, får säljaren –liksom övriga momsskyldiga borgenärer – även här reducera "förlorad" moms enligt vad ovan sagts.[1030]

Inflyter betalning från kund efter det att reduktion av moms skett för en tidigare som förlorad ansedd fordran, skall beloppet åter upptagas i momsredovisningen.[1031]

Se även angående kundkrediteringar/-förluster i samband med verksamhetsöverlåtelser under Redovisning/avdragsrätt i avsnitt 6.2.8.1.

[1027] Jfr avsnitt 2 i RSV Im 1984:1.
[1028] Jfr 15 § andra stycket första meningen ML.
[1029] Jfr avsnitt 4.3.3 i RSV Im 1984:2.
[1030] Jfr RSV 1971:14.3.
[1031] Jfr 15 § andra stycket andra meningen ML.

12.4.1 *Kundkrediteringar etc*

Kundkrediteringar

Om en säljare av en momspliktig vara eller tjänst har konstaterat en förlust (jfr avsnitt 12.4) t.ex. på grund av kundens konkurs, sker inte någon kreditering, utan säljaren konstaterar helt enkelt att pengarna med största sannolikhet inte kommer att inflyta. I sådana fall accepteras av skattemyndigheterna att säljaren gör en reducering i sin momsredovisning utan motsvarande återföring till beskattning av hos köparen avdragen ingående moms.[1032] I avsnitt 3.2.2 framgår emellertid att när säljaren i andra sammanhang på något sätt krediterar sin kund skall en reduktion i momsredovisningen hos säljaren grundas på en kreditnota eller motsvarande handling som tillställs köparen.[1033]

Enligt vad nu sagts gäller att när en säljare efter en separat uppgörelse (underhandsackord) med den insolvente köparen skriver ned sin fordran, måste han för att i sin momsredovisning få reducera "förlorad" moms utfärda en kreditnota eller motsvarande handling. Köparen som mottager sådan handling måste göra motsvarande minskning i sin momsredovisning av ingående moms, vilket medför att köparen i den aktuella redovisningsperioden blir återbetalningsskyldig för beloppet i fråga.[1034]

Återgång av försäljning

Om en såld momspliktig vara eller tjänst (t.ex. varumärke eller patent) återtas av säljaren t.ex. på grund av någon brist i varan eller tjänsten skall säljaren till köparen utfärda en kreditnota eller motsvarande handling, om säljaren vill göra reduktion i redovisningen för på varan tidigare redovisad utgående moms. Köparen skall på grund härav återföra till beskattning tidigare redovisad ingående moms (jfr avsnitt 3.2.2 och ovan i detta avsnitt under Kundkrediteringar). Detsamma gäller givetvis när den som tillhandahållit en tjänsteprestation till kunden återbär uppburen ersättning efter dennes reklamation avseende utfört arbete. Det kan t.ex. vara fråga om att en tapetserare gjort ett fuskjobb för vilket kunden vill ha tillbaka pengarna.

Utnyttjande av återtagandeförbehåll

Om en vara återtas av säljaren med stöd av återtagandeförbehåll enligt konsumentkreditlagen (1977:981) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., får avdrag göras för vad säljaren vid avräkning gottskriver köparen för värdet av den återtagna varan, endast om det kan visas att köparen helt saknat rätt till avdrag för ingående moms som hänför sig till dennes förvärv av varan.[1035]

Av ett förhandsbesked från 1986 framgår att bestämmelsen i föregående stycke om

---

[1032] Jfr MHL93 sid. 213.
[1033] Jfr 15 § fjärde stycket ML.
[1034] Jfr anvisningarna till 15 § ML och RÅ 1988 ref 102.
[1035] Jfr 15 § andra stycket tredje meningen ML.

återtagandeförbehåll endast avser det fallet att vara återtas av säljaren enligt nämnda lagar. Bestämmelsen är däremot inte tillämplig i de fall då ett återtagande med stöd av förbehåll enligt någon av de nämnda lagarna ersätts med ett avtal om återköp av varan. Den omständigheten att ett köp avser en vara som omfattats av dylikt förbehåll föranleder enligt regeringsrätten inte någon annan bedömning.[1036]

Angående momsskyldigheten när finansieringsföretag återtar varor som företaget övertagit rättigheterna till från säljaren enligt villkor i köpeavtal mellan säljare och köpare, se avsnitt 6.3.2.3.

12.5 Företrädaransvar och straffansvar

Om en juridisk person inte betalar in momsen i rätt tid (jfr avsnitt 3.4.1) kan en företrädare för den juridiska personen solidariskt med densamma i en civilprocess (dispositivt tvistemål) göras ansvarig för skatten. Staten måste då ha framgång i processen med att visa att vederbörande är företrädare (objektivt rekvisit) och att han i denna egenskap uppsåtligen eller av grov oaktsamhet (subjektivt rekvisit) underlåtit att betala in den juridiska personens moms i rätt tid.[1037]

Företrädare kan vara såväl en legal (VD eller styrelseledamot i ett aktiebolag är företrädare redan enligt aktiebolagslagens definition) som en faktisk sådan.

Ett rättsfall från 1969[1038] (som egentligen rörde uppbördsbrottet i förhållande till ansvaret för mannamån mot borgenärer) har blivit vägledande för praxis beträffande företrädaransvar. Häri konstaterades att t.ex. en VD i ett aktiebolag kunde tillräknas bolagets underlåtenhet att betala skatt i rätt tid som uppsåt eller grov oaktsamhet i exempelvis följande fall

1. VD har själv vållat bolagets obestånd eller
2. VD har, utan att själv ha vållat obeståndet, saknat medel för betalning av skatten i rätt tid men ändå fortsatt rörelsen, trots att bolagets ekonomi varit helt undergrävd.

För att undvika företrädaransvar krävs, om en juridisk person vid tiden för skattens erläggande saknar medel, att företrädaren för den juridiska personen före förfallodagen vidtager någon åtgärd för att garantera likställighet i behandlingen av borgenärerna. Som exempel på sådana åtgärder angavs i nämnda rättsfall

1. konkursansökan
2. inledande av ackordsförhandlingar
3. total betalningsinställelse i syfte att inleda ackordsförhandlingar.

Beträffande konkursbon får i sammanhanget följande sägas. En konkursförvaltare kan i princip åläggas ansvar (företrädaransvar) för konkursboets eventu-

[1036] Jfr RÅ 1986 ref 86.
[1037] Jfr 48a § första stycket första meningen ML.
[1038] Jfr NJA 1969 sid 326.

ella momsskulder. Detta har givit upphov till frågan om konkursförvaltaren alltid måste försätta konkursboet i konkurs för att undvika eget personligt ansvar. Särskilt akut blir frågan i de fall där konkursboet påförs moms utan att erhålla en mot momsskulden svarande betalning. T.ex. är detta ett problem om skatterättsnämndens och regeringsrättens inställning enligt vad som sägs i avsnitt 6.5.3.1 – av innebörd att konkursboet och inte konkursgäldenären är återföringsskyldigt för tidigare gjorda momsavdrag när fastighet för vilken gäldenären beviljats frivilligt inträde i momssystemet säljs inom viss tid därefter av konkursförvaltaren – alltjämt får råda. Emellertid har RSV uttalat[1039] att konkurs normalt inte torde vara nödvändig i sådana fall för att skydda konkursförvaltaren från personligt ansvar. Han torde i stället ha möjlighet att avveckla konkursboet i samråd med massaborgenärerna och tillsynsmydigheten (=kronofogdemyndigheten).

Företrädaransvar avseende moms har tidigare endast ansetts kunna avse utgående moms, eftersom ansvaret endast omfattat företrädarens underlåtenhet att betala moms för den juridiska personen. En höjning av momsen som innebär att tidigare till den juridiska personen utbetald överskjutande ingående moms (jfr under Särskild momsdeklaration i avsnitt 3.4.1) skall återbetalas till staten, har då inte ansetts omfattas av företrädaransvar. Detta förhållande ändrades emellertid den 1 januari 1994[1040] så att företrädaransvaret utvidgades till att också omfatta belopp som på grund av lämnade uppgifter från företrädaren felaktigt tillgodoförts den momsskyldige (vanligen ett aktiebolag).

Före den 1 januari 1991 ansågs i enlighet med ett avgörande i Högsta domstolen[1041] att något företrädaransvar inte kunde krävas ut av ställföreträdaren för en beslutad momshöjning avseende den juridiska personen med förfallodatum efter det att den juridiska personen gått i konkurs. Däremot var det givetvis möjligt att ålägga företrädaren ansvar för moms som förfallit till betalning före konkursdatum. Genom lagändring den 1 januari 1991[1042] anses det numera vara möjligt att ålägga företrädaren ansvar även för tillkommande (höjd) moms för vilken förfallodatum enligt beslut inträffar efter konkursen, om ifrågavarande redovisningsperiods ordinarie förfallodatum (jfr avsnitt 3.4.1) ligger före konkursdatum.

Skattemydigheterna för som regel talan om företrädaransvar mot ställföreträdare i en juridisk person först när den juridiska personen gått i konkurs, eftersom man ju ändå hellre betalar med den juridiska personens medel än med egna beskattade medel när det gäller ett "levande" subjekt. I samband med betalningspåminnelse avseende momsen hos en juridisk person brukar också skattemyndigheterna ibland erinra om statens möjlighet att föra företrädaransvarstalan.

Så länge en momsfordran avseende en juridisk person inte är preskriberad

[1039] Jfr RSVs skrivelse Dnr 14407–93/900.
[1040] Jfr SFS 1993:1553 och Prop 1993/94:50 sid 291.
[1041] Jfr NJA 1982 sid. 578.
[1042] Jfr SFS 1990:1319; Prop 1990/91:46 sid. 56.

(preskriptionstid = fem år efter utgången av det kalenderår då fordran förföll till betalning)[1043] kan skattemyndigheten väcka företrädaransvarstalan.[1044] Till den del momsen för en redovisningsperiod med ordinarie förfallodatum före konkursutbrottet höjs efter konkursdatum börjar preskriptionstiden löpa först från och med förfallodatum enligt det fastställda beslutet om höjning. Om konkursen hinner avslutas innan skattemyndigheten väcker företrädaransvarstalan innebär det inte att möjligheterna för staten att göra så utsläcks. Att konkursen avslutats har således inte någon preklusionsverkan. Däremot framgår av en kammarrättsdom den 12 december 1985[1045] att företrädaren å sin sida inte kan besvära sig angående den juridiska personens momsskulder sedan den juridiska personens konkurs avslutats utan överskott.

Se särskilt i avsnitt 6.5.3.1 om konkursförvaltares eventuella företrädaransvar för utebliven betalning till staten av återföringsmoms i samband med försäljning av rörelsefastighet för vilken konkursgäldenären beviljats frivilligt inträde i momssystemet för uthyrning.

Jämkning eller eftergift[1046]

Betalningsskyldigheten enligt ett fastställt företrädaransvar får jämkas eller efterges om det föreligger särskilda skäl.

Ett rättsfall[1047] har blivit vägledande beträffande begreppet särskilda skäl. Där framgår att man med företrädaransvaret har avsett att kunna göra en viss målgrupp betalningsansvarig. Nämligen den (eller de), som på grund av eget eller närståendes aktieinnehav har haft ett betydande intresse i aktiebolaget och ett bestämmande inflytande i bolaget. Undantagsregeln om jämkning eller eftergift av betalningsskyldigheten på grund av "särskilda skäl" borde, enligt Högsta domstolen, kunna tillämpas främst när företrädaren är anställd utan att ha något ägarintresse. Dvs., när det är fråga om en anställd företagsledare. En anställd företagsledare har bestämmande inflytande, men saknar betydande intresse i bolaget.

Skattetillägg, räntor och dröjsmålsavgift

Företrädaransvarstalan kan även avse skattetillägg (jfr avsnitt 15.4) som påförts den juridiska personen[1048] samt ränta och dröjsmålsavgift (jfr avsnitt 15.5)[1049] – alltså inte enbart själva momsbeloppet.

Handelsbolag och kommanditbolag

Notera att bolagsmän i handelsbolag söks av staten för handelsbolagets momsskulder genom det summariska förfarandet med betalningsföreläggande. Detta eftersom bolagsmännen är ansvariga för handelsbolagets skulder

---

[1043] Jfr 3 § lag (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m..
[1044] Jfr 48a § andra stycket andra meningen ML.
[1045] Jfr Kammarrättens i Stockholm domar mål nr 9044–9045–1983.
[1046] Jfr 48a § första stycket andra meningen ML.
[1047] Jfr NJA 1971 sid. 296 (I).
[1048] Jfr 64k § ML.
[1049] Jfr 48a § första stycket första meningen ML.

såsom för egna skulder.[1050] (Staten behöver således inte föra någon bevisning om subjektivt rekvisit som fallet i stället är vid företrädaransvarstalan.)

Vad ovan sagts om bolagsman i handelsbolag gäller även komplementären i ett kommanditbolag. Företrädaransvarstalan kan dock aktualiseras gentemot en kommanditdelägare, eftersom denne endast är ansvarig för kommanditbolagets skulder med av honom insatt kapital.[1051]

Straffansvar

På momsområdet finns det inte något betalningsbrott. Det är alltså inte kriminaliserat att underlåta att redovisa eller betala moms trots att man är momsskyldig. I avsaknad av momsdeklaration kan emellertid en momsregistrerad åsättas ett skönsmässigt momsbelopp i särskilt beslut.[1052]

Förutsatt att anmaning om registrering till moms inte efterkommits kan skattemyndigheten tvångsregistrera den momsskyldige.[1053]

Om den momsskyldige uppsåtligen eller av grov oaktsamhet (subjektivt rekvisit) lämnar oriktig uppgift – objektivt rekvisit – (jfr även ang. skattetillägg i avsnitt 15.4) i momsdeklarationen eller underlåter att lämna momsdeklaration i avsikt att moms skall påföras honom med för lågt belopp, kan den momsskyldige dömas för "olika grader" av skattebedrägeri till böter eller fängelse.[1054]

Om den momsskyldige är en fysisk person är det givetvis denne själv som åläggs straffansvaret. Är den momsskyldige en juridisk person åläggs straffansvaret en företrädare för den juridiska personen. Här kan också nämnas att momsbedrägerier begångna av momsregistrerade alltid är fullbordade brott, aldrig försök till momsbedrägeri. Detta följer av att momsbeslut sker automatiskt (jfr avsnitt 15.2.1). Man har alltså inte någon granskningsperiod som vid inkomsttaxeringen, utan har deklarationen lämnats är momsen fastställd enligt denna och lämnar vederbörande ingen deklaration i tid fastställs momsen till noll kronor. Skulle det senare visa sig att deklarerad moms är för låg eller att moms skulle ha redovisats är det alltså fråga om fullbordade brott, om övriga förutsättningar är uppfyllda. Även om en momsskyldig underlåtit att momsregistrera sig i avsikt att undgå beskattning, och efterbeskattning (jfr avsnitt 15.2.2) sålunda aktualiseras, är det också fråga om fullbordat brott – förutsatt givetvis att registreringsskyldighet förelegat, dvs. att den momspliktiga årsomsättningen överstiger 200 000 kronor eller att det är fråga om ett handelsbolag eller annat subjekt som är registreringsskyldigt från första kronan (jfr avsnitt 4.1). Den som har en årsomsättning under 200 000 kronor och fuskar med momsredovisningen följer samma regler som för inkomstskatten, varvid även försök till skattebedrägeri kan ifrågakomma [om självdeklaration lämnats under taxeringsåret och fusket upptäcks i deklarationsgranskningen

[1050] Jfr 2 kap 20 § HBL.
[1051] Jfr 1 kap 2 § HBL.
[1052] Jfr 30 § andra stycket ML.
[1053] Jfr 19 § fjärde stycket ML.
[1054] Jfr 2–5 §§ SkBrL.

innan slutskattesedlarna skickas ut (senast) den 15 december under taxeringsåret].

Om den momsskyldige brister i redovisning eller betalning av moms kan för övrigt vederbörande vägras s.k. F-skattesedel eller, om F-skattesedel redan utfärdats, så kan den återkallas (jfr även avsnitt 6.3.4.2).[1055]

Notera att vad nu sagts i första hand gäller företag som skall lämna en särskild momsdeklaration. För de företag som redovisar momsen i inkomstdeklarationen gäller samma uppbördsförfarande som för inkomstskatten (jfr avsnitt 3.4.1). Momsen ingår då i den slutliga skatten och följer då, som ovan nämnts, inkomstskatten även beträffande straffansvar.

[1055] Jfr 33c § tredje stycket andra meningen och 38a § första stycket punkt 5 UBL.

13. Reducerad moms på livsmedel, persontransporter etc

Som nämnts (jfr avsnitt 3.2.1) är den generella momssatsen 25 % av beskattningsvärdet.[1056] Under år 1991 fanns, som framgår av avsnitt 3.2.1, överhuvudtaget ingen reducerad momssats (utan endast den generella om 20 % – dvs. pålägg 25 %).

Den 1 januari 1992 "återinfördes" dock för vissa fall[1057] en *lägre momssats* som för år 1992 är 18 % och 21 % från och med den 1 januari 1993. Dessutom infördes en "tredje momssats" den 1 juli 1993.[1058] Från och med den 1 juli 1993 är momssatsen nämligen 12 % särskilt för tjänsterna som anges nedan under Hotell och camping samt personbefordran i detta kapitel.

> Sänkningen den 1 juli 1993 avser att tillgodose ett förbättrat konkurrensläge på turistområdet. Därvid har man särskilt beaktat prisläget för hotelltjänster och upplåtelse av campingplatser samt personbefordran och transporter i skidliftar och sålunda genomfört en allmän sänkning av momsen på dessa områden.[1059] Däremot har man inte ansett att momsen på livsmedel och restaurangtjänster skall sänkas.[1060]
>
> En sänkt momssats även för restaurangtjänster skulle ju också verka gynnsamt för turismen, men här vill man inte bryta mot vad som gäller inom EG. Inom EG gäller nämligen att momsen på restaurangtjänster inte får understiga momsen på livsmedel. Därför ligger alltså momsen kvar på 21 % för såväl livsmedel som serveringstjänster. Å andra sidan slipper man nu de gränsdragningsproblem som uppkom på den tiden (före 1/1 1990) när man skilde på serveringstjänster och s.k. hämtluncher. Före den 1 januari 1990 beskattades nämligen serveringstjänsterna enligt en lägre momssats än vad som gällde generellt,[1061] dvs. än vad som bl.a. gällde för livsmedel (jfr under Inledning).

När jag talar om "den lägre momssatsen" i förevarande arbete är det fråga om tillämplig reducerad moms, vilket från och med den 1 juli 1993 alltså kan vara antingen 12 eller 21 % – vilken momssats som ifrågakommer framgår av

---

[1056] Jfr 13 § första meningen ML.
[1057] Jfr 13 § andra meningen ML; SFS 1991:1755.
[1058] Jfr SFS 1993:772; 1992/93:FiU 30; Prop 1992/93:150; 13 § tredje stycket ML.
[1059] Jfr 1992/93:FiU 30 sid. 128.
[1060] Jfr 1992/93:FiU 30 sid. 128 och 129.
[1061] Jfr SFS 1989:1027; Prop 1989/90:50.

sammanhanget. Uttrycket i fråga används således för att göra en åtskillnad mot den generella momssatsen 25 %.

> Om man även beaktar fall där kvalificerat undantag från momsplikt (jfr avsnitt 6.5.2) förekommer, kan man säga att det numera förekommer fyra momssatser: 25 %, 21 %, 12 % och 0 % – där "momssatsen" 0 % alltså uttrycker fall med kvalificerat undantag (s.k. teknisk skattskyldighet eller som det heter på engelska zero-rating, jfr kapitel 16).

Den lägre (reducerade) momssatsen tillämpas i de fall som anges nedan i detta kapitel. (Hänvisning sker dessutom i detta kapitel till avsnitt där det står mera att läsa om dessa fall.) Dessutom framgår under Kommunikationsområdet i avsnitt 6.2.5 och under Statliga affärsverk i avsnitt 6.3.2.2 att postens brevbefordran från och med den 1 mars 1994 omfattas av den reducerade momssatsen om 12 % i och med ombildningen till Posten AB, vilket även gäller för andra som utför brevbefordran i postverksamhet (jfr under Kommunikationsområdet i avsnitt 6.2.5).

Livsmedel

Livsmedel omfattas av den lägre momssatsen om 21 %. Med livsmedel i momssammanhang förstås, med några få undantag, vad som avses med detta begrepp enligt livsmedelslagen (1971:511). Enligt denna lag utgör livsmedel matvaror, dryckesvaror (inkl. dricksvatten), njutningsmedel eller andra varor som är avsedda att förtäras av människor. Varor som omfattas av läkemedelsförordningen (1962:701) räknas dock inte som livsmedel. Denna avgränsning innebär att praktiskt taget alla produkter utom läkemedel som på något sätt förtärs (sväljs, sugs eller tuggas) av människor behandlas som livsmedel i förevarande sammanhang och träffas alltså av den lägre momssatsen. Även godkända livsmedelstillsatser omfattas av den lägre momsen.[1062] Det sagda innebär att exempelvis tuggummi, men inte tandkräm eller produkter avsedda att inandas, räknas som livsmedel. Som livsmedel räknas även hälsokost och sådana läkemedelsliknande produkter som inte omfattas av läkemedelsförordningen.[1063]

En så vid definition av begreppet livsmedel som ovan redogjorts för motiveras av att man på grund av livsmedelshygieniska skäl vill få livsmedelslagen tillämplig i ett så tidigt led som möjligt i beredningsprocessen av det som är avsett att bli ett livsmedel. Detta synsätt slår alltså direkt igenom på momsområdet eftersom begreppet livsmedel enligt livsmedelslagen gäller även i momssammanhang. På ett område har det, trots den vida definitionen, uppstått vissa svårigheter. Det gäller frågan om när en råvara övergår till en vara som är avsedd att förtäras av människor. Detta gäller exempelvis spannmål. Livsmedelshygieniska skäl kräver inte att säd omfattas av livsmedelslagen och säd kan därför hållas utanför.[1064]

[1062] Jfr Prop 1991/92:50 sid 10–11.
[1063] Jfr avsnitt 2.2 i RSV Im 1993:5.
[1064] Jfr Prop 1991/92:50 sid 11.

> Beträffande råvarorna uttalar departementschefen att en direkt anknytning till livsmedelslagen innebär att spannmål betraktas som livsmedel när det kommit till kvarnanläggningen och där bedömts kvarngillt. Kött betraktas som livsmedel när de köttproducerande djuren kommer till slakteriet och då underkastas veterinärbesiktning. Fisk anses som livsmedel redan när den rensas och bearbetas ute till havs. Mjölk blir livsmedel då den ankommer till mejeriet. Från detta görs dock undantag när varor tillhandahålls av producenten direkt till konsument. Kött, mjölk, vegetabilier eller andra varor blir livsmedel direkt vid försäljningen eller överlämnandet till konsument.[1065]

Alkoholhaltiga drycker, snus och tuggtobak räknas som livsmedel enligt livsmedelslagen. Röktobak räknas inte som livsmedel.[1066] I momslagen görs dock uttryckligen undantag från tillämpning av den lägre momssatsen för

a) vatten från vattenverk
b) spritdrycker, vin och starköl som säljs i systembutikerna
c) tobaksvaror.[1067]

För varor enligt a–c ovan skall alltså moms debiteras med tillämpning av den generella momssatsen 25 %. Beträffande a får sägas att endast en ringa del av det vatten som tillhandahålls från vattenverk används som livsmedel. Det mesta används för bad, diskning, tvätt eller liknande ändamål. Framförallt praktiska skäl har avgjort att allt vatten som tillhandahålls från vattenverk beskattas enligt den generella momssatsen. Till vattenverk hänförs också andra anläggningar från vilka vatten tillhandahålls genom vattenledning till flera hushåll eller eljest i större omfattning till sjukhus, camping- eller semesteranläggningar, stugbyar eller liknande. Annat vatten som säljs t.ex. buteljerat i butiker eller som tillhandahålls på restauranger räknas dock som livsmedel i momssammanhang och träffas av den lägre momssatsen. Angående b uttalas att samtliga drycker som säljs i den vanliga matvaruhandeln bör beskattas efter samma momssats. Därför gäller den lägre momssatsen för folköl. Beträffande c är det av praktiska skäl lämpligt att samtliga tobaksprodukter beskattas efter samma momssats, nämligen den generella.[1068]

För tullmyndigheternas vidkommande har det inte ansetts rimligt att för importpartier ålägga dessa att i efterhand kontrollera hur ett visst importparti faktiskt använts. Det torde få accepteras att vissa varor som i realiteten inte ingår i livsmedelsproduktionen får del av momssänkningen. Därför beskattas t.ex. vegetabiliska oljor, som kan användas både som livsmedel och som insatsvara i t.ex. kemisk industri, enligt den lägre momssatsen.[1069]

Det ovan sagda innebär att t.ex. en livsmedelsaffär tar ut 21 % moms på livsmedel, 0 % moms på dagstidningar (s.k. kvalificerat undantag – jfr avsnitten 6.2.5 och 6.5.2), ingen moms på försäljning av lotter (okvalificerat undantag – jfr avsnitten 6.2.8 och 6.5.2) samt 25 % moms på övriga varor.

[1065] Jfr Prop 1991/92:50 sid 12.
[1066] Jfr Prop 1991/92:50 sid 12.
[1067] Jfr 13 § andra meningen ML.
[1068] Jfr Prop 1991/92:50 sid 12–13.
[1069] Jfr Prop 1991/92:50 sid 11.

Returemballage

Vid försäljning av bl.a. livsmedel förekommer att varans emballage är avsett att användas mer än en gång. I sådana fall försöker säljaren ibland förmå köparen att återställa emballaget genom att utlova denne kreditering eller återbetalning av ersättning som uttagits för emballaget. RSV rekommenderar när det är fråga om försäljning av momspliktig vara och säljaren betingar sig ersättning för emballaget, att denna ersättning skall ingå i beskattningsvärdet för den sålda varan, varför emballaget träffas av den momssats som gäller för själva varan (ersättningen för emballaget träffas alltså också av momsbeskattningen). Detta gäller oberoende av om ersättningen betecknas som pant, emballagekostnad eller dylikt och oberoende av om säljaren utlovar kreditering eller återbetalning i det fall emballaget återställs till honom. I fråga om ersättning för returemballage bör den momsskyldige tillämpa samma momssats vid återtagande som vid försäljning.[1070]

Restaurangtjänster

Serveringstjänster omfattas av den lägre momssatsen om 21 %.

Med serveringstjänst förstås tillhandahållande av mat, dryck eller annan serveringsvara för förtäring på stället inom därför iordningställd lokal (t.ex. restaurang).[1071]

Med serveringsvara förstås även vatten, spritdrycker, vin och starköl. Tobak anses däremot inte utgöra serveringsvara.[1072] Sålunda gäller att restaurangnotornas olika poster utom tobak inte behöver beläggas med moms efter olika momssatser. Allt utom tobak beskattas alltså enligt den lägre momssatsen. Det har inte ansetts innebära några alkoholpolitiska olägenheter att sprit, vin och starköl som serveras på restaurang får omfattas av den lägre momsen.[1073]

Även renodlade personalrestauranger (jfr avsnitt 6.4.3.1) omfattas enligt min syn på saken av den lägre momssatsen. Det skulle vara opraktiskt att ha ett annat synsätt enbart av den anledningen att en personalrestaurang saknar utåtriktad försäljning. Det är ju ändå livsmedel som omsätts även i personalrestaurangen. Några alkoholpolitiska invändningar torde enligt mitt förmenande inte heller kunna resas, eftersom personalserveringar normalt sett inte serverar starkare dryck än folköl. Angående serveringstjänst i samband med hyra av festvåning, se avsnitt 6.2.2.6.

Entréavgifter m.m.

I avsnitt 6.2.3 redogörs för beskattningen av underhållning. Där framgår att entréavgifter till konserter, teater-, revy- och liknande föreställningar undantas från momsbeskattning. Sådan underhållning som inte undantas från momsbeskattning, beskattas enligt den generella momssatsen. Hur är det då med

---

[1070] Jfr avsnitt 3 i RSV Im 1993:5.
[1071] Jfr Prop 1991/92:50 sid 14.
[1072] Jfr avsnitt 4.2 i RSV Im 1993:5.
[1073] Jfr Prop 1991/92:50 sid 14.

underhållning i samband med servering, t.ex. s.k. restaurangunderhållning? Enligt RSV[1074] gäller följande:

> Om serveringsföretag mot särskilt debiterad avgift arrangerar sådan underhållning som är undantagen från momsplikt, bör denna avgift inte inräknas i företagets momspliktiga omsättning (jfr även ang. entréavgifter till spellokaler i avsnitt 6.2.8). Utgör däremot avgiften helt eller delvis ersättning för serveringstjänst (se ovan i detta kapitel) bör motsvarande del ingå i den momspliktiga omsättningen, och beskattas som sådan tjänst.
>
> Eventuella entréavgifter avseende underhållning som inte är undantagen från momsplikt, ingår i serveringsföretagets momspliktiga omsättning och beskattas enligt den generella momssatsen. Utgör däremot avgiften helt eller delvis ersättning för serveringstjänst, bör beskattning av denna del ske enligt den för serveringstjänsten gällande momssatsen (reducerad moms).
>
> Med särskild avgift avses här sådan avgift som framgår av entrébiljett, nota eller liknande handling.

Hotell och camping samt personbefordran

Den lägre momssatsen gäller även för hotell- och campingtjänster och på personbefordrans område. Som inledningsvis nämnts i detta kapitel sänktes momsen särskilt för dessa tjänster den 1 juli 1993 från 21 % till 12 %.

I avsnitt 6.2.2.3 redogörs för beskattningen på hotell- och campingområdet. Här skall endast förtydligas att enligt RSVs syn[1075] med rumsuthyrning i hotellrörelse, och som sålunda omfattas av den lägre momssatsen, avses inte endast uthyrning av rum för logi utan även andra lokaler som t.ex. uppackningsrum, festvåning, konferensrum samt lokaler för roulette och andra spel.

> Hotelltjänster bör, förutom själva rumsuthyrningen, även omfatta vissa andra tjänster som tillhandahålls som ett naturligt led i denna uthyrning. Som exempel kan nämnas tillhandahållande åt gästerna av parkeringsplats, telefon, telefax, betal-TV, bad, bastu samt tvätt.
>
> Den lägre momssatsen bör inte tillämpas på särskilt debiterade garderobsavgifter, vare sig detta sker i hotell- eller restaurangrörelse, och inte heller på andra varor än livsmedel som försäljs i hotellens kiosker.
>
> Tillhandahållande av elektrisk kraft, dusch och andra bekvämligheter vilka ingår som ett naturligt led i upplåtelse av campingplats eller motsvarande verksamhet bör, även i de fall särskilda avgifter tas ut härför omfattas av den lägre momssatsen.

Särskilt för hotelltjänsterna får nämnas att införandet av momssatsen om 12 % den 1 juli 1993 medför problem med uppdelning av vederlaget när kost ingår i rumspriset (gemensamt vederlag). Enligt RSV skall nämligen kosten brytas ut och beskattas med 21 % oavsett om det endast är fråga om frukost eller hel- eller halvpension.[1076] Beträffande hel- eller halvpension anser jag att det normalt sett går att bryta ut kosten, eftersom en jämförelse kan företas med priserna enligt menyn i restaurangdelen. Detta torde dock enligt min mening sällan vara fallet med frukost som ingår i priset för hotellrum – i vart

[1074] Jfr avsnitt 4.3 i RSV Im 1993:5.
[1075] Jfr avsnitt 5 i RSV Im 1993:5.
[1076] Jfr avsnitt 5 i RSV Im 1993:5.

fall inte om man lyssnar på vad branschfolket säger (och det skall man ju tycker jag). Emellertid anser RSV att även om frukost normalt ingår i rumspriset det ändå oftast är fullt möjligt att äta frukost på hotell även om man inte har bott på hotellet (och att frukosten i vissa fall i stället ingår i priset för tågresan till orten där man skall bo på hotell). Därmed anser RSV att även frukost skall brytas ut ur ett gemensamt vederlag och beskattas med 21 %, när frukosten ingår i rumspriset. Se särskilt i avsnitt 6.2.5 angående vad som gäller för gemensamt vederlag för förtäring och personbefordran.

> I det s.k. Långröstamålet[1077] från 1988 bedömdes momssituationen för *flyktingförläggningar*. Även om avtal slutits mellan den som driver förläggningen och invandrarverket på lång sikt är det ändå inte frågan om uthyrning av stadigvarande bostad och sålunda gäller inte avdragsförbudet för ingående moms enligt avsnitt 7.2 avseende förvärv till förläggningen. Ett kortvarigt boende avses ju tillhandahållas med avseende på den enskilde immigranten. Momsskyldighet föreligger därför enligt bestämmelsen om rumsuthyrning i hotell och sålunda föreligger även avdragsrätt för ingående moms. Det är sålunda den lägre momssatsen som gäller för flyktingförläggningarna. Att andra tjänster, t.ex. uthyrning av handdukar o.d. samt en del fritidsaktiviteter, tillhandahålls medför inte att någon del skall beskattas enligt den generella momssatsen. Alltihop ses som ett och samma tillhandahållande.

I avsnitt 6.2.5 framgår de olika fall av *personbefordran* som omfattas av den lägre momssatsen. Se även avsnitt 6.2.6 angående moms på sjuktransporter.

[1077] Jfr RÅ 1988 not 642.

14. Teknisk översyn av momslagen m.m.

Som nämnts i förordet har riksdagen den 16 mars 1994 antagit förslaget till teknisk översyn av momslagen, att träda i kraft den 1 juli 1994 (SFS 1994:200). Förslaget har tidigare presenterats i SOU 1992:6, Prop 1993/94:99 och 1993/94:SkU 29 och innebär alltså en *ny momslag (NML)* som enligt riksdagsbeslutet träder i kraft den 1 juli 1994 (SFS 1994:200).

Sedan pressmeddelandet om NML lämnades den 1 februari 1992 har redan förslaget om momsfrihet även för vårdande underentreprenörer blivit lag (jfr avsnitt 6.2.6). Dessutom presenterades under hösten 1992 Utredningen om vissa mervärdeskattefrågor, SOU 1992:121 (vm 1) som följts upp med Vissa mervärdeskattefrågor II, SOU 1993:75 (vm 2) under hösten 1993. I avsnitt 6.5.4 framgår även att regler om reducerade momssatser införts och att momsplikt införts för upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt att undantag från momsplikt införts för tillhandahållande av lokal och verksamhetstillbehör för sport- och idrottsutövning. Som framgår nedan har också vissa delar i vm 1 blivit lag, men av en lagrådsremiss från regeringen under våren 1994 följer att återstående delar i vm 1 sannolikt inte blir lag (se nedan under SOU 1992:121). Ingenting i vm 2 har ännu blivit lag, men regeringen har under våren 1994 föreslagit att vissa frågor som togs upp i vm 2 skall bli lag den 1 juli 1994 (se nedan under SOU 1993:75).

Jag redogör nu för de olika utredningarna: SOU 1992:6 (NML), SOU 1992:121 och SOU 1993:75.

SOU 1992:6 (NML)
(SFS 1994:200; 1993/94:SkU 29; Prop 1993/94:99)

Allmänt

NML som träder i kraft den 1 juli 1994 skall avseende systematik samt de olika bestämmelsernas utformning vara mera överskådlig än den nuvarande, "gamla" momslagen (ML). *Endast i några fall innebär NML förändringar i*

materiellt hänseende jämfört med ML. Bland annat ändras exportbestämmelserna så att de nära överensstämmer med vad som gäller i EG. För övrigt flyttas bestämmelserna om återbetalning av moms till utländska företagare (jfr avsnitt 9.4) till NML och den särskilda lagen på området (ÅBL) upphör sålunda, liksom ML.

Bestämmelserna i NML är samlade endast i paragrafer och alltså i motsats till ML inte uppdelade i paragrafer och anvisningar. NML är indelad i två avdelningar om sammanlagt 22 kapitel. 1–10 kap. innehåller materiella bestämmelser om skatten och 11–22 kap. innehåller övriga bestämmelser, bl.a. om registrering, deklarationer och domstolsförfarandet.

Vissa centrala begrepp

Som nämnts innebär NML i huvudsak inte några materiella förändringar jämfört med vad som gällt enligt ML. Emellertid innebär den ändrade systematiken att *vissa centrala begrepp* får en förändrad tillämpning mot för vad som gällt enligt ML. I vissa fall byts ålderdomliga uttryck ut,[1078] t.ex. "vederlag" ändras till "ersättning", vilket givetvis endast är språkliga förändringar och inte ens någon ändrad systematik. Den bristande systematiken har i huvudsak berott på att ML byggt på den allmänna varuskatten från 1960 (som ersattes av ML den 1 januari 1969) och att någon mera genomgående systematisk omarbetning eller översyn inte har skett sedan ML infördes den 1 januari 1969 trots ett mycket stort antal ändringar i lagen sedan dess.[1079] Jag redogör nedan översiktligt för de förändringar som NML innebär och försöker poängtera vissa fall när de även innebär ändringar materiellt sett i förhållande till ML.

Genom NML upphör för övrigt momsens generella bestämmelse om att beteckningar i momssammanhang, när ingenting annat anges, skall ges samma innebörd som motsvarande uttryck i inkomstskatte-, taxerings- och uppbördssammanhang genom att 75 § ML inte har någon motsvarighet i NML. Detta saknar emellertid betydelse eftersom sådana gemensamma begrepp inte ändras i materiellt hänseende; momsspecifika begrepp definieras i stället särskilt i NML och hänvisning sker t.ex. – i likhet med vad som gällde enligt ML – direkt från bestämmelsen i NML om yrkesmässighet till inkomstskattens bestämmelse näringsverksamhet.

Momsskyldighet

Enligt NML skall med *momsskyldighet*[1080] endast förstås skyldigheten att betala moms till staten. För de fall då momsskyldighet i ML använts endast för att möjliggöra kompensation för momsutgifter, nämligen fall med s.k. teknisk momsskyldighet (jfr avsnitt 6.5.2), införs bestämmelser om återbetalning av moms till icke momsskyldiga.[1081] Detta är en typisk förändring som inte innebär någon materiell förändring, utan endast skall ses som en lagteknisk ändring. Vad nu sagts berör alltså t.ex. verksamheter med försäljning av läkemedel, flygbensin och annat som räknas upp i avsnitt 6.5.2, men även exportomsättning (jfr avsnitt 9.1).[1082]

[1078] Jfr Prop 1993/94:99 sid 104.
[1079] Jfr Prop 1993/94:99 sid 103.
[1080] Jfr 1 kap 1 och 2 §§ NML.
[1081] Jfr 10 kap 11 § NML.
[1082] Jfr 10 kap 12 § NML.

Momsplikt

Momsplikten och undantagen från momsplikt skall enligt NML gälla själva omsättningen[1083] av varor och tjänster och inte, som enligt ML, de omsatta varorna eller tjänsterna som sådana. Även framgent skall alltså såväl varor som tjänster vara generellt momspliktiga (jfr avsnitt 1.1.1). Den enda (lagtekniska) skillnaden är att det i NML anges att själva omsättningen av vissa varor och tjänster undantas, medan undantagen i ML ju gäller själva varan eller tjänsten som sådan. Ej heller här är det alltså frågan om någon materiell förändring i gällande rätt. Det blir ju fortfarande fråga om att fem rekvisit skall vara uppfyllda för att momsskyldighet skall anses föreligga (jfr under Skattskyldighet, begrepp/"beståndsdelar" i avsnitt 1.1 och avsnitt 1.1.1). Momsplikten och undantagen från densamma kopplas i och för sig till omsättningen, men fortfarande måste man ju göra bedömningen att en omsättning momsmässigt föreligger och inte t.ex. ett utlägg (jfr avsnitt 6.4.4), innan det överhuvudtaget blir intressant att gå in på frågan om det är fråga om en momspliktig eller momsfri omsättning. Dock kan man enligt min mening säga att kopplingen till själva omsättningen av bedömningen av momsplikt respektive undantag från momsplikt gör, att principen att bedömningen skall ske utifrån tillhandahållarens prestation och inte efter karaktären hos den slutliga prestationen förstärks (jfr avsnitten 1.1.1 och 6.4.2.2).

Yrkesmässighet

Enligt NML skall frågan om när en verksamhet i momssammanhang skall anses som *yrkesmässig* starkare än enligt ML knyta an till inkomstskattelagstiftningen och i princip alltid anses som yrkesmässig när intäkterna av verksamheten utgör skattepliktig intäkt av näringsverksamhet enligt KL (jfr under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.3.1)[1084] och i några ytterligare fall (jfr avsnitten 6.3.2.1–6.3.2.5 och 6.4.3.1). Som en följd härav överförs i NML flera av MLs inskränkningar av yrkesmässighetsbegreppet till undantagen från omsättning av vissa momspliktiga varor och tjänster (jfr under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.3.3). Däremot står undantaget för ideella föreningars verksamhet kvar som ett undantag från själva yrkesmässigheten. Beträffande omfattningen av momsskyldigheten är det alltså även här i första hand fråga om förändringar i lagtekniskt hänseende, ej materiellt sett. Se dock särskilt under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.3.3 angående vissa materiella förändringar i samband härmed.

Se även nedan i detta kapitel under Fiktiv moms.

Varubegreppet (inkluderar fastighet enligt NML)

Ett annat exempel specifikt för ML är *varubegreppet*. Med begreppet vara förstås i ML i första hand materiella ting, dock inte fastigheter (jfr avsnitten 1.1.1 och 6.2.1). Genom denna bestämning av varubegreppet faller omsättning av fastigheter utanför beskattningens räckvidd. Denna konstruktion av varubegreppet skiljer sig från EGs sjätte mervärdeskattedirektiv. Enligt detta direktiv omfattar varubegreppet all materiell egendom, således även fastigheter. Behövliga regleringar av beskattningens räckvidd görs i stället i princip genom undantag från momsplikt.

Genom NML den 1 juli 1994 förenklas också *varubegreppet*[1085] på så sätt att det *omfattar* materiella ting och till skillnad från ML *även fastigheter*. För att det beskattningsbara området skall förbli oförändrat, trots ändringen av varubegreppets omfattning, undantas i NML överlåtelser (omsättning) av fastigheter från momsplikt. Vidare anges i NML på samma sätt som i ML att överlåtelser och upplåtelser

[1083] Jfr 3 kap 1 § NML.
[1084] Jfr 4 kap 1 § punkt 1 NML.
[1085] Jfr 1 kap 6 § NML.

av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter eller andra rättigheter till fastigheter undantas från momsplikt (jfr avsnitt 6.2.2). Särskilt anges när undantag inte föreligger (t.ex. för rumsuthyrning i hotellrörelse). Det sagda innebär alltså ingen materiell förändring, utan endast en lagteknisk anpassning till vad som gäller inom EG.

Fastighetsbegreppet i NML[1086] *omfattar* till skillnad från vad som gällt enligt ML *även verksamhetstillbehör* (varor enligt ML) liksom växande skog, odling och annan växtlighet (jfr avsnitt 6.2.2). För att omsättning av nämnda tillgångar alltjämt skall beskattas omfattar enligt NML undantaget för omsättning av fastighet inte omsättning av verksamhetstillbehör och växtlighet m.m..

Det finns bestämmelser om uttagsbeskattning i såväl ML som i NML[1087] dels för det fall då en momsskyldig tar i anspråk en vara genom uttag eller överlåter en vara utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet, dels i vissa fall då en momsskyldig för över en vara från en verksamhet eller verksamhetsgren till en annan (jfr avsnitt 6.4.3). Genom att fastigheter enligt ML inte utgör varor omfattar emellertid MLs uttagsbestämmelser överhuvudtaget inte sådana ianspråktaganden eller överföringar av fastigheter. I konsekvens med vad som enligt NML skall gälla för överlåtelse av fastigheter blir inte heller uttagsbestämmelser tillämpliga i sådana fall enligt NML. Detta uppnås genom att undantag för omsättning av fastigheter i NML anges gälla all omsättning av fastigheter,[1088] dvs. såväl överlåtelse som uttag. Dock uttagsbeskattas fortfarande t.ex. upplåtelse av rum i hotellrörelse när upplåtelsen sker under marknadsvärde, eftersom sådan upplåtelse av fastighet även i NML särskilt anges som sådant som inte omfattas av det generella undantaget från momsbeskattning på fastighetsområdet.[1089]

Export

Redan har nämnts (jfr ovan i detta kapitel under Momsskyldighet) att tekniken med s.k. teknisk skattskyldighet (jfr under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.5.2) ersätts i NML med en rätt till återbetalning av ingående moms. Denna lagtekniska ändring gäller även för de exportfall som enligt ML berättigar till momsavdrag, trots att någon utgående moms ej behöver debiteras (jfr under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 9.1). I utredningsdirektiven framhölls att MLs tekniska lösningar i flera fall avviker från vad som gäller inom EG. Som exempel nämns MLs bestämmelser om vad som skall anses som *export respektive omsättning inom landet*. I denna del ersätts i NML bestämmelserna i ML med bestämmelser om i vilka fall tillhandahållandet av varor och tjänster skall anses ha skett inom landet och i vilka sådana fall som tillhandahållandet ändå skall anses som momsfri export. Begreppet export i momssammanhang får alltså i NML en helt annan konstruktion än enligt ML: först konstateras om en vara eller tjänst är omsatt i Sverige. Dessa fall räknas alltså upp i lagen. Om det aktuella fallet inte räknas som omsättning inom landet, är det fråga om export. Dessutom räknas vissa fall av omsättning inom landet upp som sådana fall som ändå skall anses som export. T.ex. anses i sistnämnda fall en vara som skall transporteras till köparen omsatt inom landet om varan finns här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen.[1090] Om denna vara som annars skulle ha ansetts omsatt i Sverige t.ex. levereras utomlands av säljaren eller om varan direkt förs ut ur landet av en speditör eller fraktförare, anses varan omsatt genom export.[1091] På samma sätt skall man i princip förfara

[1086] Jfr 1 kap 11 § NML.
[1087] Jfr 2 kap 2 och 3 §§ NML.
[1088] Jfr 3 kap 2 § NML.
[1089] Jfr 3 kap 3 § första stycket punkt 4 NML.
[1090] Jfr 5 kap 2 § punkt 1 NML.
[1091] Jfr 5 kap 10 § punkterna 1 och 2 NML.

vid bedömningen av om en tjänst skall anses ha omsatts genom export.[1092] Se särskilt i avsnitt 9.2.1 om de nya reglerna den 1 juli 1994 (NML).

Bestämmelserna i NML har utformats efter förebild av EGs sjätte mervärdeskattedirektiv. I huvudsak torde de inte innebära någon materiell skillnad mot vad som gällt enligt ML beträffande omfattningen av exportbegreppet: t.ex. de nyss beskrivna situationerna av varuexport utgör ju exportsituationer redan enligt ML (jfr under Huvudregeln och under Undantag från huvudregeln i avsnitt 9.2).[1093] När det gäller vissa tjänster innebär emellertid NMLs bestämmelser – i motsats till vad som gäller enligt ML – att export är för handen. Export anses nämligen – beträffande de tjänster som enligt ML räknas upp under Undantag från huvudregeln i avsnitt 9.2 – enligt NML föreligga oavsett huruvida förvärvaren driver sådan verksamhet i utlandet som skulle ha medfört momsskyldighet i Sverige om den bedrivits här eller ej. Enligt NML anses alltså exempelvis företagaren i mitt exempel under Undantag från huvudregeln i avsnitt 9.2 företa en exportomsättning såväl när han i Sverige laserslipar det utländska sjukhusets (momsfritt om verksamheten bedrivits i Sverige) kirurgiska instrument som när han utför samma tjänst åt en utländsk mekanisk verkstad (momsskyldig om verksamheten bedrivits i Sverige).[1094] Härvidlag utvidgas alltså exportbegreppet materiellt sett genom NML.

Förutom nämnda centrala begrepp kan följande särskilt nämnas.

Utbildning, underentreprenörer

Som ovan nämnts har redan förslaget beträffande momsfrihet även för vårdande underentreprenörer blivit lag. Avsikten enligt utredningens förslag var att samma bedömning av underentreprenörer skulle gälla också på utbildningsområdet (jfr avsnitt 6.2.7). Med hänsyn till gränsdragningsproblemen och därmed förenade tillämpningsproblem på utbildningdområdet uttalades emellertid (i regeringens lagrådsremiss den 13 maj 1993 avseende NML), att frågan för närvarande övervägs av Utredningen (Fi 1992:02) om vissa mervärdeskattefrågor. I propositionen 1993/94:99 om NML finns dock inget förslag om någon förändring i förevarande hänseende på utbildningsområdet (och ej heller i 1993/94:SkU 29) och således sker ingen förändring härvidlag genom NML. Här får man alltså avvakta och se om förslaget enligt utredningen kommer igen i någon proposition i framtiden.

Avdragsförbud, även under vissa förutsättningar inom byggområdet

Utredningen (SOU 1992:6) behandlade bl.a. de nuvarande avdragsförbuden (jfr avsnitt 2.3 och kapitel 7) avseende personbilar och motorcyklar etc. Med hänsyn till vad som är vanligt i andra länder och vad som föreslagits inom EG, föreslog utredningen att dessa avdragsförbud skall behållas. Detta bekräftas i propositionen 1993/94:99, vari dock föreslås ytterligare ett avdragsförbud.[1095]

I avsnitt 11.3 redogjorde jag för uttagsbeskattning och avdragsrätt när icke momsskyldig fastighetsägares anställda utför arbeten på dennes fastighet (jfr avsnitt 11.2.1). I sådana fall uttagsbeskattas hela värdet av anställdas arbeten, men avdrag sker enbart för ingående moms avseende materialinköp etc hänförliga till dessa arbeten. Det är i vart fall så det skall gå till enligt ML.

I den faktiska tillämpningen har det dock visat sig att många fastighetsför-

[1092] Jfr 5 kap 11 § NML.
[1093] Jfr 2a § första stycket och andra stycket punkt 1 ML.
[1094] Jfr Prop 1993/94:99 sid 174 och SOU 1992:6 del I sid 62.
[1095] Jfr 8 kap 9 § punkt 4, 7 kap 5 § andra stycket och 2 kap 8 §, samtliga NML.

valtande företag endast redovisar utgående moms på lönekostnaderna eftersom man ansett att den föreskrivna redovisningsmetoden är praktiskt svårhanterlig. Den utgående momsen på material och kapitalkostnader kvittas därför tyst mot avdragen för ingående moms på material. Avdrag för ingående moms yrkas inte heller på förvärv av maskiner och andra inventarier. Detta förfaringssätt har accepterats av vissa skattemyndigheter, eftersom det momsskyldiga företaget sannolikt förlorar något i ingående moms på en dylik "nettokvittning". Företagets "vinst" i sammanhanget utgörs av inbesparade administrationskostnader.

RSV och samtliga hörda skattemyndigheter har vid remissbehandlingen av NML ifrågasatt om inte nettometoden bör lagfästas. I NML anges därför att fastighetsförvaltande företag som ett alternativ till gällande ordning för uttagsbeskattning och avdrag för anställdas arbeten på fastighet, får tillämpa "nettometoden". Detta innebär att den som väljer att tillämpa "nettometoden" får begränsa beskattningsunderlaget vid uttag till att omfatta endast lönekostnaderna för tjänsterna (inkl. sociala avgifter), men att vederbörande då förlorar rätten till avdrag för ingående moms avseende anskaffat material etc. Detta är alltså det "nya" avdragsförbudet enligt NML.[1096] Se härvidlag avsnitt 11.2.1 och under Avdragsrätten i avsnitt 11.3.

Byggsektorn

Inom byggområdet sker, förutom ovan nämnda "alternativregel" för fastighetsförvaltande företag, följande ändringar genom införandet av NML.

Begreppet yrkesmässig byggnadsverksamhet (jfr avsnitt 11.1) ersätts med en hänvisning till inkomstskattens begrepp byggnadsrörelse.[1097] Hänvisningen ingår i den nya särregeln om uttagsbeskattning, som har utformats så att den gäller näringsidkare som är momsskyldiga för byggnadsrörelse enligt inkomstskattelagstiftningen.[1098] Därmed gäller fortfarande för uttagsbeskattning kravet på förekomsten av utåtriktade byggnadstjänster (byggnadsentreprenader). Jämför härvidlag avsnitt 11.2. Den som endast bygger på egna fastigheter för att sedan avyttra dem, kan alltså fortfarande – enligt NML – inte momsbeskattas, bortsett från när det är fråga om specialfallet för fastighetsförvaltande företag enligt avsnitt 11.2.1.

I förarbetena förtydligas att om ett fastighetsförvaltande företag uttagsbeskattas för egna anställdas arbeten (jfr avsnitt 11.2.1), sker ändå inte i övrigt uttagsbeskattning grundad på inkomstskattens begrepp byggnadsrörelse, om utåtriktad verksamhet (entreprenader) saknas.[1099] Ett fastighetsförvaltande företag måste alltså bli ett byggentreprenadföretag för att det skall kunna uttagsbeskattas även för förvärvade tjänster på egna fastigheter. Emellertid behålls i NML inte kravet på uttag av varor för mer än 500 kronor (jfr avsnitt 11.2) för uttagsbeskattning av egna arbeten utförda av byggmästare som är fysisk person eller handelsbolag vari minst en delägare utför arbetet. I särregeln om uttagsbeskattning inom byggsektorn[1100] finns nämligen inte som för de allmänna reglerna om uttagsbeskattning av tjänster[1101] förutsättningen att värdet av användandet av en tillgång i verksamheten skall vara mer än ringa, dvs. minst 500 kronor.

Notera att begreppet byggnadsrörelse, till skillnad från yrkesmässig byggnadsverksamhet, inte omfattar t.ex, byggnadshantverk (jfr avsnitt 11.1). NML innebär alltså en inskränkning i förhållande till ML såtillvida att verksamhet med enbart byggnadshantverk inte medför att uttagsbeskattning aktualiseras beträffande arbeten på egna fastigheter. För att uttagsbeskattning och därmed avdragsrätt för ingående

[1096] Jfr Prop 1993/94:99 sid 147 och 196.
[1097] Jfr Prop 1993/94:99 sid 145.
[1098] Jfr 2 kap 7 § första stycket NML.
[1099] Jfr Prop 1993/94:99 sid 145.
[1100] Jfr 2 kap 7 § NML.
[1101] Jfr 2 kap 5 och 6 §§ NML.

moms avseende förvärv till egna fastigheter skall förekomma, krävs alltså enligt NML, att utåtriktad verksamhet med uppförande av byggnader eller anläggningar på annans fasta egendom förekommer.

För byggmästarens tjänster åt sig själv på egna fastigheter som utgör anläggningstillgångar i byggnadsrörelsen innebär NML att "tyst kvittning" (jfr avsnitt 11.2) inte längre får ske.[1102] Den nya regleringen av uttagsbeskattningen förutsätter enligt RSV[1103] inte att byggtjänster tillhandahålls utomstående till minst 5 % av det totala värdet av i verksamheten producerade tjänster (jfr avsnitt 11.1), utan byggnation etc i egen regi uttagsbeskattas redan om utåtriktad verksamhet förekommer till någon del (det räcker alltså med utåtriktad verksamhet till 1 %). Detta stöds av att man i förarbetena till NML talar om att den nya regleringen innebär en generell avdragsrätt för ingående moms för den som bedriver yrkesmässig byggnadsverksamhet.[1104]

Sammanfattningsvis innebär den nya regleringen (NML) av uttagsbeskattning inom byggsektorn – i andra fall än när det är fråga om den särskilda bestämmelsen i avsnitt 11.2.1 om fastighetsförvaltande företag – dels att området för beskattning utvidgas, dels att det inskränks. Utvidgningen består i att "5 %-regeln" och "500-kronorsgränsen" för uttag slopas, liksom "tyst kvittning" (jfr avsnitt 11.2). Inskränkningen består i att byggentreprenadverksamhet inte konstitueras på grund av vilka arbeten som helst på annans fastighet (jfr avsnitt 11.1), utan det skall vara fråga om utåtriktad byggnadsrörelse enligt inkomstskattens regler. Nämnda utvidgning och inskränkning påverkar i motsvarande mån avdragsrätten för ingående moms.

Avslutningsvis skall beträffande byggområdet sägas att MLs begrepp fastighet som utgör lagertillgång i NML ändras till omsättningstillgång. Ändringen är dock endast av redaktionell art och innebär ingen ändring i sak.[1105]

Fiktiv moms

Ingående moms preciseras i NML så att därmed inte skall avses exempelvis då en momsskyldig förvärvar ett alster av bildkonst från upphovsmannen (jfr under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 2.2). I NML förutsätts nämligen för en momsskyldig köpares rätt till fiktivt avdrag att säljaren av varan underlåter att debitera moms på grund av sin bristande yrkesmässighet, men att omsättningen i sig ändå är momspliktig. Orsaken till att en köpare av bildkonst enligt NML – till skillnad från vad som gällt i ML – saknar rätt till fiktivt avdrag är alltså att omsättningen av konstverket inte är momspliktig.[1106] Därmed uppstår, enligt NML, inte den effekten att köparen får avdrag för *fiktiv moms* trots att varan vid överlåtelsen är momsfri för säljaren. Detta blir alltså en förändring i förhållande till vad som ansetts gälla enligt ML efter den i avsnitt 2.2 nämnda Teli-domen. Under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.3.3 framgår att någon materiell förändring i förhållande till vad som ansetts gälla i ML enligt Teli-domen dock inte sker av den anledningen att inskränkningen i vissa fall av yrkesmässigheten enligt vad som ovan sägs under Yrkesmässighet i detta kapitel i vissa fall överförs till undantagen från momsplikten. Detta åstadkommes genom ett särskilt tillägg i NML om rätt till fiktivt avdrag.[1107] Se även avsnitten 1.1.1 och 6.4.3 och under Panter i avsnitt 6.4.4. För tydlighets skull får sägas att även om en fastighet enligt NML utgör vara kan en köpare av en fastighet ändå inte få rätt till avdrag för fiktiv moms. En momsskyldigs förvärv av momspliktiga varor (utom fastigheter) från andra icke momsskyldiga, t.ex. privatpersoner, berättigar dock i stort sett till avdrag för fiktiv moms, eftersom

[1102] Jfr 2 kap 7 § tredje stycket NML och Prop 1993/94:99 sid 146.
[1103] Jfr MHL93 sid. 339.
[1104] Jfr Prop 1993/94:99 sid 146.
[1105] Jfr Prop 1993/94:99 sid 146.
[1106] Jfr 8 kap 2 § första stycket punkt 2 NML.
[1107] Jfr 8kap 2 § första stycket punkt 3 NML.

t.ex. en privatperson undantas från momsbeskattning på grund av *bristande yrkesmässighet* och inte på grund av att omsättningen undantas.

En nödvändig förutsättning för rätt till fiktivt avdrag enligt NML är alltså sammanfattningsvis att omsättningen i det enskilda fallet är momspliktig och att omsättningen trots detta inte medför momsskyldighet för den som omsatt varan,[1108] dvs. på grund av att yrkesmässigheten brister.

Koncernförhållanden

Utredningen (SOU 1992:6) behandlade även frågan om momsskyldigheten för omsättning mellan koncernföretag. Utredningen lade inte fram något förslag om ändring av beskattningen av sådan omsättning. Utredningen lämnar emellertid en redogörelse för gällande ordning och de problemställningar som är förknippade med den samt pekar på möjliga metoder för att ändra beskattningsreglerna härvidlag. Se härvidlag även vad som sägs nedan under SOU 1992:121.

Övergångsbestämmelser

1. NML träder i kraft den 1 juli 1994 och då upphör ML och ÅBL.

2. ML och ÅBL gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före den 1 juli 1994.

3. Med moms enligt NML likställs i tillämpliga delar moms enligt ML.

4. I verksamhet som avser upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel eller upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik medges avdrag för ingående moms också för skatt som hänför sig till förvärv eller införsel som gjorts från och med den 1 oktober 1992 (jfr under Gemensamma bestämmelser i avsnitt 6.2.2.4).

5. Beslut som meddelats av RSV med stöd av 76 b § ML och 15 § ÅBL före den 1 juli 1993 överklagas enligt de bestämmelser som gällde dessförinnan. Överklagandet skall dock ges in till Skattemyndigheten i Kopparbergs län (jfr under Varor till FN-organ, biståndsorgan och hjälporganisationer i avsnitt 9.2 och under Ansökan i avsnitt 9.4).

6. Bestämmelserna i 16 kap 9 § andra meningen NML (dvs. om statens möjligheter att kvitta överskjutande ingående moms mot skatter och avgifter som förfallit till betalning men som ännu ej lämnats för indrivning) tillämpas först från och med den 1 januari 1995. Till utgången av 1994 gäller bestämmelserna i 49 § ML i dess lydelse före den 1 januari 1994 (jfr under "Särskild momsdeklaration" i avsnitt 3.4.1 ang. statens kvittningsmöjligheter).

7. ML i dess lydelse före den 1 juli 1986 gäller fortfarande för en upplåtelse av rätt till patent, nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning som avser momspliktig vara samt nyttjanderätt till system eller program för automatisk databehandling om skriftligt avtal om upplåtelsen träffats före nämnda dag (jfr under III i avsnitt 6.2.1.1).

[1108] Jfr Prop 1993/94:99 sid 206 och 207.

I stort sett medför inte NML några större materiella förändringar i förhållande till ML. Genom införandet av NML den 1 juli 1994, kan det dock vara av intresse att veta var bestämmelser enligt ML kommer att återfinnas i NML. Av denna anledning finns i slutet av detta kapitel en uppställning över lagrummen i ML och NML och hur de korresponderar till varandra.

SOU 1992:121

Utredningen SOU 1992:121 föreslog att momsen på alternativmedicinska behandlingar och medicinskt betingad fotvård skulle slopas. Som framgår av avsnitt 6.2.6 infördes också undantag från momsplikt den 1 juli 1993 för medicinskt betingad fotvård.

Näringsidkare som hyr ut verksamhetslokaler i andra hand föreslogs ges samma möjligheter som fastighetsägare att få bli frivilligt momsskyldiga för uthyrningen. Koncerner m.m. bestående av främst banker eller försäkringsbolag föreslogs kunna bli behandlade som ett enda företag i momshänseende.

Utredningen föreslog också att undantag från momsplikt skulle återinföras för vissa fartyg (skepp) och luftfartyg m.m. som används i yrkesmässig verksamhet. Så har också skett, vilket framgår av avsnitt 6.2.8. I tullfrihetsbestämmelserna föreslogs vidare ett undantag när det gäller importbeskattning av drivmedel (bunkerolja) för svenska fartyg, som övergår från utrikes till inrikes trafik. Utländska fartyg är redan undantagna från denna importbeskattning (jfr avsnitt 9.3). Denna fråga löstes den 1 juli 1993 enligt vad som sägs i avsnitt 6.2.8 genom att bunkeroljan tullteknisk sett anses ingå i varan fartyget (dvs. skepp för vilket kvalificerat undantag – jfr avsnitt 6.5.2 – från momsplikt föreligger).

Det får noteras att utredningen SOU 1992:121 inte har några förslag beträffande ikraftträdanden.

En del av förslagen har som nämnts redan blivit lag, men i övrigt får man alltså bevaka om eventuella lagförslag kommer. Förslagen enligt ovan om koncerner, om alternativmedicinska behandlingar och om andrahandsuthyrningen av verksamhetslokaler enligt SOU 1992:121 har inte blivit lag och någon proposition som skulle avisera förestående lagändringar har ej heller lagts.

Beträffande alternativmedicinska behandlingar har regeringen dessutom i en lagrådsremiss den 3 mars 1994[1109] uttryckt att statens finansiella läge för närvarande inte tillåter att momsfrihet införs. Dock föreslår regeringen att vad ovan sagts om andrahandsuthyrning av verksamhetslokaler skall genomföras den 1 juli 1994, varför proposition och lagtext härvidlag får särskilt avvaktas.

SOU 1993:75

Offenlig verksamhet

Med de nuvarande reglerna får kommuner och landsting dra av ingående moms, trots att större delen av deras verksamheter inte är momsbelagd (jfr avsnitt 6.3.2.2). Denna generella avdragsrätt föreslås av utredningen SOU 1993:75 slopad den 1 januari 1995. Därmed vill man undvika snedvridning av konkurrensen mellan privat

[1109] Jfr R&D 10/1994 sid. 16.

(eller kooperativ) och kommunal vård, omsorg och utbildning – områden som är befriade från moms och som ej heller medför avdragsrätt för ingående moms när det är fråga om privat (eller kooperativ) regi.[1110]

Enligt nuvarande bestämmelser kan en fastighetsägare bli frivilligt momsskyldig vid uthyrning till en kommun, trots att de uthyrda lokalerna av kommunen skall användas i en verksamhet som inte medför momsskyldighet (jfr avsnitt 6.2.2.1). Bestämmelsen infördes i samband med ovan nämnda generella avdragsrätt för ingående moms för kommunerna och föreslås därför slopad den 1 januari 1995, dvs. samtidigt med en eventuell eliminering av kommunernas generella avdragsrätt.[1111]

En fråga som aktualiseras i detta sammanhang är kravet på fastighetsägare att i vissa fall återföra tidigare avdragen ingående moms, när förutsättningar för frivillig momsskyldighet inte längre finns (jfr avsnitt 6.5.3.1). Enligt NML som träder ikraft den 1 juli 1994 anges dock att återföring inte skall göras, om verksamheten i de uthyrda lokalerna till följd av lagändring inte längre medför momsskyldighet eller rätt till återbetalning.[1112] Utredningen SOU 1993:75 anser därför särskilt beträffande uthyrning till kommuner att det inte behövs några övergångsbestämmelser i samband med att frivillig registrering för fastighetsägare slopas för det fallet att uthyrning sker till kommun som använder lokalen i fråga i momsfri verksamhet.[1113] Notera att undantaget från återföringsskyldighet enligt NML endast avser ändrade förhållanden momsmässigt hos hyresgästen till följd av lagändringar. I avsnitt 6.5.3.1 framgår för övrigt att redan enligt ML kan en kommun, vid förvärv av fastighet för vilken frivilligt inträde medgivits, inte göra avdrag för moms som enligt intyg återförts till beskattning av säljaren, om kommunen använder den förvärvade fastigheten i en momsfri verksamhet.

Se även angående kommuner och fiktivt avdrag under Nya regler (NML) den 1 juli 1994 i avsnitt 6.3.3.

Allmänna nyhetstidningar[1114]

Utredningen (SOU 1993:75) anser att skillnaden mellan tidskrifter och dagstidningar (jfr avsnitt 6.2.5) inte är så stor att det är motiverat med momsbefrielse för dagstidningar men full moms för tidskrifterna. Utredningen föreslår därför en gemensam momssats för dagstidningar och tidskrifter och även för böcker på tolv (12) procent. Därmed skulle anpassning ske till EG, som endast tillåter två momssatser under den generella och som redan har valt en låg beskattning på ifrågavarande område (minst 5 % på tidningar).

Ingen ändring föreslås dock ske för den grupp periodiska publikationer (organisationstidskrifter, medlemsblad, personaltidningar m.m.) som för närvarande är undantagna från momsplikt.

Vissa skåplastbilar[1115]

Utredningen (SOU 1993:75) har inte ansett det vara lämpligt att föreslå mer långtgående förändringar av gällande särbestämmelser inom personbilsområdet (jfr avsnitt 10.1), då man inom EG ännu inte avgjort hur bestämmelserna om avdragsrätt m.m. skall utformas.

Förslaget innebär att lätta skåplastbilar, vars förarhytt utgör en separat karosseri-

[1110] Jfr SOU 1993:75 sid. 7, 24–26 och 39.
[1111] Jfr SOU 1993:75 sid. 8.
[1112] Jfr Prop 1993/94:99 sid 221.
[1113] Jfr SOU 1993:75 sid. 8.
[1114] Jfr SOU 1993:75 sid. 59–66.
[1115] Jfr SOU 1993:75 sid. 67–74.

enhet, inte längre skall hänföras till personbilar i momshänseende. Det medför att MLs allmänna bestämmelser om avdragsrätt (jfr avsnitt 2.1) blir tillämpliga för dessa bilar.

Lätta flaklastbilar förses ibland med överbyggnader (kåpor) av plast. Beroende på hur dessa överbyggnader är monterade kan bilarna (som nämnts i avsnitt 10.1) typbesiktigas som antingen flaklastbilar med kapell eller som skåplastbilar. Enligt förslaget kommer dessa bilar att behandlas lika (dvs. som lastbilar i momshänseende), vilket innebär att momslagens allmänna bestämmelser om avdragsrätt m.m. skall tillämpas.

Märk dock att t.ex. en s.k. VAN eller VW-buss (som klassificeras som skåplastbilar) med en totalvikt om högts 3 500 kilogram även i framtiden kommer att räknas som personbilar i momshänseende, om de inte utrustas med separat förarhytt.

Inget av förslagen här ovan enligt SOU 1993:75 har blivit lag och ej heller har någon proposition som skulle avisera lagändringar lagts. Enligt förslaget SOU 1993:75 skulle emellertid förändringen för kommunerna beträffande den generella avdragsrätten träda i kraft den 1 januari 1995 och i övrigt skulle förslagen träda i kraft redan den 1 juli 1994, men härvidlag får alltså en eventuell proposition särskilt avvaktas.

Regeringen har dock under våren 1994 föreslagit[1116] att vad ovan sagts om de lätta skåpbilarna skall genomföras den 1 juli 1994. Här är alltså proposition och eventuell lagtext sannolikt på gång.

Momsen inför ett svenskt EG-inträde

Här skall något beröras aspekter inför ett eventuellt svenskt EG-inträde i framtiden. Först erinras emellertid om det s.k. EES-avtalet som slutits mellan EU (EG) och vart och ett av Efta-länderna (däribland Sverige) och som trädde i kraft den 1 januari 1994. EES-avtalet påverkar inte de svenska momsreglerna, eftersom det inte omfattar EGs s.k. gemensamma inre marknad. Särskilt uppmärksammas att den tidigare aviserade avregleringen av vägtransporter inte blivit av genom EES-avtalet. Reglerna skulle ha inneburit att t.ex. en tysk åkare utan tillstånd skulle kunna ta transporter även inom Sverige och inte bara köra direkt till och från Sverige med gods eller passagerare. Dessa regler skjuts alltså på framtiden, varför den nordiska konvention om s.k. cabotagetrafik som här avses (jfr avsnitt 6.3.2.4) fortfarande äger relevans. EES-avtalet har alltså inte påverkat den svenska momsen, men ett eventuellt svenskt EG-inträde kommer att ha desto större betydelse härvidlag, varom mera här nedan.

Den svenska momslagstiftningen är redan starkt påverkad av vad som gäller inom EG. (Jag använder här benämningen EG även om det sedan Europeiska Rådets överenskommelse i Maastricht den 9–10 december 1991 ratificerats av samtliga medlemsländer den 1 november 1993 inte längre är fråga om en gemenskap utan en union, EU.) I samband med förhandlingarna inför ett svenskt EG-inträde (1995 eller 1996 ?) har Sverige enligt ett pressmeddelande från finansdepartementet den 20 september 1993 emellertid framfört följande krav.

[1116] Jfr R&D 10/1994 sid. 16.

Sverige kräver att även i fortsättningen få undanta följande från momsplikten:

– Inträde till sportevenemang (gäller de ideella föreningarnas momssituation – jfr avsnitt 6.2.3).

– Tjänster som tillhandahålls av författare, artister m.fl. (jfr avsnitt 6.2.3).

– Tillhandahållande av nya byggnader och byggnadsmark (jfr avsnitt 6.2.2).

– Biobiljetter (övergångsvis t.o.m. 1998 – jfr avsnitt 6.2.3).

Sverige kräver dessutom att få behålla nuvarande momsregler i fråga om:

– Momsbeskattning i inkomstdeklarationen för företag med en årlig omsättning som understiger 200 000 kronor (jfr avsnitten 3.4.1 och 4.1).

– Handeln med begagnade varor (jfr avsnitt 6.3.3), till dess nya EG-regler på detta område beslutats.

När det gäller momsens nivå lämnar EG-reglerna stor frihet åt medlemsländerna. S.k. 0-skattesatser (zero-rating) – dvs. teknisk skattskyldighet (jfr avsnitt 6.5.2) – får dock bara tillämpas övergångsvis och endast under vissa villkor. Sverige begär i förhandlingarna att få fortsätta att tillämpa 0-skattesatser för:

– dagstidningar (jfr avsnitt 6.2.5),
– framställning av organisationstidskrifter m.m. (jfr avsnitt 6.2.5) och
– medicin som säljs enligt recept eller till sjukhus (jfr avsnitt 6.2.6).

Beträffande *importmomsen* avseende den gränsöverskridande varuhandeln (jfr avsnitt 9.3) föreslår RSV och Generaltullstyrelsen i ett pressmeddelande den 29 oktober 1993, att skatteförvaltningen skall ta över ansvaret för importmomsen från handeln med EG-länderna från Tullen om Sverige blir medlem i EG. Tullen skall i så fall behålla importbeskattningen avseende handeln från andra länder än EG-länder (s.k. tredjelandshandel). I samtliga EG-länder uppbär också tullmyndigheterna i dag momsen vid importtillfället beträffande tredjelandshandeln.[1117]

För importen från EG-länderna skulle de momsskyldiga – om Sverige går med i EG – dock helt enkelt ta upp importmomsen i sina momsdeklarationer och samtidigt göra avdrag för denna som för ingående moms, i den mån vederbörande har avdragsrätt för ingående moms (jfr avsnitt 2.1). På så vis skulle man även för en stor del av varuimporten eliminera den onödiga rundgången av pengar på samma sätt som redan gäller beträffande import av tjänster. I dag betalar ju företagen först moms till Tullen när en vara förs in till Sverige och sedan får vederbörande företag – i den mån förvärvet i fråga sker till dess momsskyldiga verksamhet/verksamhetsgren (jfr avsnitt 2.1) – tillbaka momsen från skattemyndigheten genom att den tas upp som ingående moms i momsdeklarationen. För importen från EG-länderna skulle alltså dessa "dubbla" likvidströmmar elimineras.

I en rapport benämnd Mervärdebeskattningen i ett EG-perspektiv[1118] har RSV

[1117] Jfr RSV Rapport 1993:8 sid. 62.
[1118] Jfr RSV Rapport 1993:8.

och Generaltullstyrelsen tagit upp bl.a. vad ovan sagts angående importen från EG-länderna.[1119] (Enligt rapporten vill dock RSV – i motsats till Generaltullstyrelsen – att skattemyndigheterna även tar över hanteringen av importmomsen från tredjelandshandeln från Tullen.)

I rapporten föreslår vidare RSV och Generaltullstyrelsen – alltså för det fall Sverige blir medlem av EG – att *uppgiftsskyldigheten i momsdeklarationen* utökas så att en momsdeklaration även innehåller följande uppgifter:

- utgående moms vid förvärv från EG
- värdet av från EG förvärvade varor
- värdet av till EG tillhandahållna varor.[1120]

För att kunna köpa varor från ett momsregistrerat företag i ett annat EG-land gäller att köparen lämnar uppgift till säljaren om sitt *momsregistreringsnummer*. I ifrågavarande rapport föreslås därför att man efter ett svenskt medlemskap i EG tillämpar ett momsregistreringsnummer som bygger på personnumret (för momsskyldiga fysiska personer) eller organisationsnumret (för momsskyldiga juridiska personer) med tillägg av ett prefix för landet (t.ex. SE) och ett tillägg (t.ex. M) för att tydligt markera att numret avser moms. Ett svenst momsregistreringsnummer skulle därför kunna få följande utseende: SE-451004-M-1637.[1121]

Ovan nämnda behov för köparen att veta säljarens momsregistreringsnummer vid förvärv av varor från annat EG-land, motiveras av att varje näringsidkare, som utför leveranser mellan två EG-länder, *kvartalsvis* skall lämna en sammanfattande *kontrollanmälan*, där alla leveranser till förvärvsskattepliktiga (se här nedan under EG – momsidentifikationsnummer ang. s.k. förvärvsskatt) köpare i andra EG-länder redovisas. En sådan anmälan måste – förutom tidsperiod, det sammanlagda värdet av leveranser inom EG och varje mottagares momsregistreringsnummer (inklusive landskod) och värdet av leveranser till mottagaren under perioden – innehålla leverantörens momsidentifikationsnummer. Kvartalsredovisningen är en särskild uppgiftsskyldighet vid sidan av den vanliga momsredovisningen, men har samma karaktär som en momsdeklaration, och den har införts inom EG som en ersättning för den tidigare gränskontrollen. Enligt EGs direktiv skall uppgifterna i kvartalsredovisningen lämnas i sådan tid att de kan göras tillgängliga för skatteförvaltningarna inom andra EG-länder senast tre månader efter varje kvartals utgång. I rapporten föreslås för ett eventuellt svenskt EG-inträde att svenska momsskyldiga skall lämna kvartalsredovisningen senast 35 dagar efter varje kvartals utgång. Eftersom företag med en gränsöverskridande handel (som det är fråga om här) enligt vad som nedan sägs föreslås en redovisningsperiod om en kalendermånad, skall alltså kvartalsredovisningen lämnas samtidigt med en momsdeklaration. Momsskyldiga som har medgivits en redovisningsperiod om ett helt år (jfr under "Särskild momsdeklaration" i avsnitt 3.4.1) föreslås

[1119] Jfr RSV Rapport 1993:8 sid. 136ff.
[1120] Jfr RSV Rapport 1993:8 sid. 129.
[1121] Jfr RSV Rapport 1993:8 sid. 129.

enligt ifrågavarande rapport få lämna kvartalsredovisningen för samma tidsperiod.[1122]

Enligt vad som sagts i föregående stycke skall uppgifterna från ett EG-lands kvartalsredovisningar vara tillgängliga andra EG-länder senast tre månader efter kvartalets utgång. För att uppnå en godtagbar kontrollnivå behöver uppgifterna kunna kontrolleras med uppgifter ur svenska momsdeklarationer för varje sådan tidsperiod, om Sverige går med i EG. En bibehållen momsredovisning om två månader för den gränsöverskridande handeln – export och import – skulle omöjliggöra en sådan jämförelse. Eftersom man av statsfinaniella skäl inte vill tillåta att själva momsdeklarationen finge lämnas för ett kvartal (vilket skulle möjliggöra jämförelsen i fråga), föreslås i rapporten att momsskyldiga med export- och importtransaktioner (*gränsöverskridande handel*) alltid skall ha en *momsredovisningsperiod* om *en månad*. Företag vars årsomsättning är mindre än 200 000 kronor (jfr under "Momsen i inkomstdeklarationen" i avsnitt 3.4.1) skall dock även fortsättningsvis kunna redovisa momsen för helt år, även om det bedriver gränsöverskridande handel.[1123]

I rapporten föreslås, eftersom inget särskilt därom anges av EGs direktiv, att såväl *momsdeklaration* som *kvartalsredovisning* skall kunna lämnas på *valfritt medium*, dvs. på papper, ADB-media (magnetband eller diskett) eller via EDI (elektroniska meddelanden/uppgiftslämnande via dataöverföring).[1124]

I sammanhanget skall också sägas att *beskattningen och kontrollen* av handeln *inom EG* i hög grad utmärks av *tvingande bestämmelser* som ger ett litet mått av frihet för nationella lösningar. Det nationella handlingsutrymmet ligger inom de uttalade särlösningar som kan komma i fråga och utgörs av utvidgningar av det grundläggande regelverket (EGs direktiv), exempelvis utvidgningar beträffande vilka uppgifter som skall lämnas i momsdeklarationen, tidpunkten för att lämna momsdeklarationen, sättet för nationell datalagring och datakommunikation och tidpunkten för näringsidkare att lämna kvartalsredovisning över EG-handel och formen för denna redovisning.[1125]

RSV har – för att förslagen enligt rapporten skall kunna genomföras vid ett eventuellt svenskt EG-inträde den 1 januari 1995 – redan påbörjat förberedelsearbetet utan att avvakta statsmakternas beslut beträffande ifrågavarande förslag. Emellertid får erinras om att vad som sagts här ovan under förevarande rubrik endast är just aspekter avseende momsen inför ett svenskt EG-inträde – något lagförslag finns inte och ej heller någon proposition angående berörda aspekter.

EG – momsidentifikationsnummer

Ett problem för svenska företag som opererar inom EG är att så länge Sverige inte är medlem i EG har man inte direkt tillgång till s.k. momsidentifikationsnummer som företagen inom EG åsätts (se här ovan under Momsen inför ett svenskt EG-inträde).

[1122] Jfr RSV Rapport 1993:8 sid. 129 och 130.
[1123] Jfr RSV Rapport 1993:8 sid. 130.
[1124] Jfr RSV Rapport 1993:8 sid. 130.
[1125] Jfr RSV Rapport 1993:8 sid. 94.

Inom EG gäller *destinationsprincipen*, vilket innebär att den stat som exporterar befriar varan/tjänsten från beskattningen.

Från och med den 1 januari 1997 hoppas man dock kunna tillämpa en *ursprungsprincip* där skatteintäkterna utjämnas mellan EG-länderna genom ett multilateralt clearingsystem (det s.k. Clearing-House-systemet). Innan så sker gäller emellertid *destinationsprincipen* och *införselmomsen* utgör en *förvärvsskatt* som påförs genom de nationella skattemyndigheterna i det EG-land som utgör destinationslandet för en vara som tillhandahålls av ett företag i ett annat EG-land. Varuleverantören i det ena EG-landet är, som nämnts (se här ovan under Momsen inför ett svenskt EG-inträde), för att dokumentera sin momsfrihet vid export till ett annat EG-land beroende av köparens och/eller mottagarens uppgifter.

Att Sverige inte tillhör EG kan ge upphov till problem för svenska företag, om deras medkontrahenter inom EG efterfrågar ovan nämnda momsidentifikationsnummer. Av denna anledning kan de svenska företagen se till att de blir momsskyldiga i något EG-land – då får man också tillgång till ett momsidentifikationsnummer. Enklast åstadkommer ett svenskt företag momsskyldighet i ett EG-land genom att där skaffa sig ett lager från vilket företagets leveranser av varor inom EG sker. Då behöver man inte heller riskera att t.ex. en köpare i Tyskland väljer en leverantör i t.ex. Frankrike bara för att slippa de administrativa besvär det annars skulle innebära med tullproceduren och importmomsen vid förvärv från en leverantör i "tredjelandet" Sverige. Innan man gör ett dylikt arrangemang bör man emellertid kontrollera genom handelskammaren hos det EG-land som man vill operera ifrån, att momsskyldighet verkligen går att åstadkomma på sätt som nu beskrivits.

Nedanstående hänvisningar till NML (jfr ovan i detta kapitel under SOU 1992:6) som träder i kraft 1/7 1994, avser de bestämmelser i NML som närmast kommer att motsvara bestämmelserna i ML.

Hänvisningsexempel avseende ML: 2 p. 1 st. tredje men. c) av anv till 2 § = första stycket tredje meningen c) punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML.

Hänvisningsexempel avseende NML: 8 kap 4 § 1 st. 4 = 8 kap 4 § första stycket punkt 4 NML.

Bestämmelser i ML	**Bestämmelser i NML**
1 §	1 kap 1 §
1 st. av anv till 1 §	2 kap 1 §
2 st. av anv till 1 §	Saknar direkt motsvarighet (vid export utgår ej moms, vilket i NML följer av att momsskyldighet endast uppstår vid omsättning inom landet).
2 § 1 st. 1)	1 kap 1 § 1 st. och 2 § 1 st. 1
2 § 1 st. 2)	10 kap 11 och 13 §§ samt 19 kap 11-13 §§
2 § 2 st. första men.	10 kap 12 § 1 st. och 13 § samt 19 kap 11-13 §§
2 § 2 st. andra men.	1 kap 1 § 1 st. 2 och 2 § 1 st. 2
2 § 3 st.	3 kap 3 § 2 st. och 9 kap 1 §
2 § 4 st.	9 kap 7 §
2 § 5 st.	10 kap 9 och 13 §§ samt 19 kap 11-13 §§
1 p. 1 st. av anv till 2 §	4 kap 1 och 3 §§
1 p. 2 st. första men. av anv till 2 §	4 kap 1 och 3 §§
1 p. 2 st. andra och tredje men. av anv till 2 §	4 kap 4 §
1 p. 3 st. av anv till 2 §	4 kap 6 och 7 §§
1 p. 4 st. av anv till 2 §	1 kap 16 §
1 p. 5 st. av anv till 2 §	3 kap 24 §
1 p. 6 st. av anv till 2 §	4 kap 2 §
1 p. 7 st. av anv till 2 §	3 kap 24 §
1 p. 8 st. av anv till 2 §	3 kap 18 §
1 p. 9 st. av anv till 2 §	4 kap 5 §
1 p. 10 st. av anv till 2 §	22 kap 6 §
1 p. 11 st. av anv till 2 §	6 kap 5 § och 9 kap 2 §
1 p. 12 st. av anv till 2 §	4 kap 8 §
2 p. 1 st. första och andra men. av anv till 2 §	2 kap 1 §
2 p. 1 st. tredje men. a) och b) av anv till 2 §	2 kap 2 och 3 §§
2 p. 1 st. tredje men. c) av anv till 2 §	2 kap 5 §

Bestämmelser i ML	Bestämmelser i NML
2 p. 1 st. tredje men. d) av anv till 2 §	2 kap 6 §
2 p. 1 st. tredje men. e) av anv till 2 §	2 kap 7 §
2 p. 1 st. tredje men. f) av anv till 2 §	2 kap 8 §
2 p. 1 st. tredje men. g) av anv till 2 §	2 kap 6 §
2 p. 2 st. av anv till 2 §	3 kap 29 §
2 p. 3 st. första men. av anv till 2 §	2 kap 6 § 1 st. 2 och 2 st.
2 p. 3 st. andra men. av anv till 2 §	2 kap 5 § 1 st. och 2 st.
2 p. 4 st. av anv till 2 §	Saknar direkt motsvarighet. Jfr dock 2 kap 2 § 3
2 p. 5 st. av anv till 2 §	3 kap 28 §
2 p. 6 st. av anv till 2 §	1 kap 13 §
2 p. 7 st. av anv till 2 §	2 kap 8 §
2 p. 8 st. av anv till 2 §	2 kap 7 §
3 p. 1 st. av anv till 2 §	6 kap 7 §
3 p. 2 st. första och femte men. av anv till 2 §	Saknar direkt motsvarighet. Jfr dock 1 kap 1 och 2 §§ samt 6 kap 7 och 8 §§
3 p. 2 st. andra–fjärde men. av anv till 2 §	6 kap 7 och 8 §§
3 p. 3 st. av anv till 2 §	4 kap 7 §
2a § 1 st.	5 kap 1 §
2a § 2 st.	5 kap 2 och 3 §§ samt 9 § 2-7
2a § 3 st. 1)	5 kap 11 § 1
2a § 3 st. 2)	5 kap 11 § 3
2a § 3 st. 3)	5 kap 11 § 6
2a § 3 st. 4)	5 kap 5 §
2a § 3 st. 5)	5 kap 5-8 §§
2a § 3 st. 6)	5 kap 6 § och 11 § 2
2a § 3 st. 7)	5 kap 6 §
2a § 3 st. 8)	5 kap 8 §
2a § 3 st. 9)	5 kap 7 §
2a § 3 st. 10)	5 kap 4 §
2a § 3 st. 11)–16)	5 kap 7 §
2a § 4 st. första men.	5 kap 1 §
2a § 4 st. andra men.	5 kap 9 § 8 och 11 § 4
2a § 5 st.	5 kap 2, 3, 5 och 6 §§
2a § 6 st.	5 kap 10 § 2 (samt 5 § i förslaget till ny mervärdesskatteförordning)
2a § 7 st.	5 kap 9 § 2 st.
1 st. av anv till 2a §	Saknar motsvarighet (vilket innebär en materiell förändring – jfr under Undantag från huvudregeln i avsnitt 9.2.1).
2 st. av anv till 2a §	5 kap 10 § 1

Bestämmelser i ML	Bestämmelser i NML
3 st. av anv till 2a §	5 kap 5 §
3 § 1 st.	6 kap 2 §
3 § 2 st. första men.	6 kap 1 §
3 § 2 st. andra men.	6 kap 4 §
3 § 2 st. tredje men.	6 kap 3 §
3 § 3 st. första men.	6 kap 6 §
3 § 3 st. andra men.	1 kap 16 §
4 § 1 st.	1 kap 3 och 4 §§
4 § 2 st.	1 kap 3 § 3 st.
anv till 4 §	1 kap 3 § 2 st.
5 § 1 st.	13 kap 3 §
5 § 2 st.	13 kap 2 §
5 § 3 st. första men.	1 kap 8 §
5 § 3 st. andra men.	1 kap 8 § och 8 kap 2 §
5 § 4 st.	1 kap 8 §
anv till 5 §	1 kap 8 § och 8 kap 2 §
5a § 1 st. första men.	13 kap 6 §
5a § 1 st. andra men.	13 kap 7 §
5b § 2 st.	13 kap 8 §
5a § 3 st.	13 kap 9 §
5a § 4 st. första men.	13 kap 10 §
5a § 4 st. andra men.	13 kap 11 §
anv till 5a §	1 kap 14 §
5b § 1 st.	13 kap 12 §
5b § 2 st.	13 kap 13 §
5b § 3 st.	13 kap 14 §
6 §	13 kap 5 §
7 § 1 st.	3 kap 1 §
7 § 2 st. första men.	1 kap 6 §
7 § 2 st. andra–femte men.	1 kap 11 och 12 §§ och 3 kap 3 §
7 § 3 st.	3 kap 3 §
7 § 4 st.	1 kap 6 §
1 st. av anv till 7 §	1 kap 11 §
2 st. av anv till 7 §	Saknar direkt motsvarighet. Gränsdragningen mellan vara och tjänst följer i stället direkt av definitionerna i 1 kap 6 §.
8 § 1)	3 kap 4 §
8 § 2)	3 kap 8 §
8 § 3)	3 kap 9 §
8 § 4)	3 kap 10 §
8 § 5)	3 kap 11 §
8 § 6)	3 kap 2 §
8 § 8)	3 kap 23 §

Bestämmelser i ML	Bestämmelser i NML
8 § 9)	3 kap 12 §
8 § 10)	3 kap 13-15 §§
8 § 11) och 12)	3 kap 19 §
8 § 13)	3 kap 20 §
8 § 14)–17)	3 kap 23 §
8 § 18)	3 kap 25 §
8 § 19)	3 kap 23 §
8 § 20)	3 kap 22 §
8 § 21)	3 kap 21 §
8 § 22)	3 kap 2 § 2 st.
1 p. 1 st. av anv till 8 §	3 kap 5 §
1 p. 2 st. första och andra men. av anv till 8 §	3 kap 4 §
2 p. 1 st. av anv till 8 §	3 kap 6 §
2 p. 2 st. första och andra men. av anv till 8 §	3 kap 4 §
3 p. 1 st. av anv till 8 §	3 kap 7 §
3 p. 2 st. av anv till 8 §	Saknar motsvarighet (jfr Prop 1993/94:99 sid 151. Se även i avsnitt 6.2.6 ang. Regeringsrättens förhandsbesked den 1 februari 1993 avs. det s.k. direktkravet I ML).
4 p. av anv till 8 §	3 kap 8 §
5 p. av anv till 8 §	3 kap 9 §
6 p. av anv till 8 §	3 kap 10 §
7 p. av anv till 8 §	3 kap 11 §
8 p. 1 st. av anv till 8 §	3 kap 2 §
8 p. 2 st. av anv till 8 §	3 kap 3 §
9 p. av anv till 8 §	3 kap 12 §
10 p. första men. av anv till 8 §	3 kap 16 §
10 p. andra och tredje men. av anv till 8 §	3 kap 14 §
11 p. av anv till 8 §	3 kap 17 §
12 p. av anv till 8 §	Saknar motsvarighet [jfr ovan vid 3 p. 2 st. av anv till 8 § ML (Prop 1993/94:99 sid 151)].
13 p. av anv till 8 §	3 kap 21 §
13 §	7 kap 1 §
14 §	7 kap 3 § 1 st. och 5 §
1 st. av anv till 14 §	7 kap 2 §
2 st. av anv till 14 §	7 kap 3 §
3 st. av anv till 14 §	7 kap 6 § 1 st-
4 st. av anv till 14 §	Saknar motsvarighet (Materiell förändring. Jfr Prop 1993/94:99 sid 191. Se även avsnitt 6.4.5)

Bestämmelser i ML	Bestämmelser i NML
5 st. av anv till 14 §	7 kap 3 § 2 st.
6 st. av anv till 14 §	7 kap 7 §
7 st. av anv till 14 §	7 kap 5 §
8 st. av anv till 14 §	7 kap 4 §
15 § 1 st.	13 kap 4 §
15 § 2 st. första och andra men.	7 kap 6 § och 13 kap 24 och 25 §§
15 § 2 st tredje men.	7 kap 6 §
15 § 3 och 4 st.	7 kap 6 §, 11 kap 8 § och 13 kap 24 och 25 §§
15 § 5 och 6 st.	9 kap 5 och 6 §§
15 § 7 st.	9 kap 8 § och 13 kap 28 §
15 § 8 och 9 st.	10 kap 12 § och 13 kap 27 §
15 § 10 st.	13 kap 15 §
anv till 15 §	11 kap 8 § och 13 kap 26 §
16 § 1 st. första men.	11 kap 2 §
16 § 1 st. andra men.	11 kap 5 §
16 § 2 st.	11 kap 3 och 4 §§ och 8 kap 17 §
16 § 3 st.	Saknar motsvarighet (11 kap 3 § tillämpas i stället. Jfr även 8 kap 17 § 2 st.).
16 § 4 st.	8 kap 4 § 1 st. 4 och 19 kap § samt 11 kap 2, 3 och 5 §§
16 § 5 st.	9 kap 4 §
16 § 6 st.	11 kap 4 §
anv till 16 §	11 kap 5-7 §§
17 § 1 st.	8 kap 1 och 3 §§
17 § 2 st.	8 kap 8 §, 10 kap 10 och 13 §§ samt 19 kap 11-13 §§
17 § 3 st. första men.	13 kap 16 §
17 § 3 st. andra men.	13 kap 18 §
17 § 3 st. tredje men.	13 kap 16 och 20 §§
17 § 3 st. fjärde men.	13 kap 21 §
17 § 4 st.	13 kap 19 §
17 § 5 st. första men.	13 kap 22 §
17 § 5 st. andra men.	13 kap 23 §
17 § 5 st. tredje men.	8 kap 4 § 1 st. 1
17 § 6 st.	8 kap 4 § 1 st. 2
17 § 7 st.	8 kap 4 § 1 st. 5 och 2 st.
17 § 8 st.	8 kap 2 och 7 §§
17 § 9 och 10 st.	16 kap 4 §
1 st. första och andra men. av anv till 17 §	8 kap 5 och 17 §§
1 st. tredje men. av anv till 17 §	8 kap 5 och 18 §§

Bestämmelser i ML	Bestämmelser i NML
2 st. första och andra men. av anv till 17 §	8 kap 16 §
2 st. tredje men. av anv till 17 §	8 kap 13 §
3 st. av anv till 17 §	8 kap 4 § 1 st. 3
4 st. av anv till 17 §	8 kap 10 §
5 st. av anv till 17 §	8 kap 11 §
6 och 7 st. av anv till 17 §	8 kap 3 §
8 och 9 st. av anv till 17 §	8 kap 1 § 2 st. och 9 kap 3 §
18 § 1 st. 1)	8 kap 9 § 1
18 § 1 st. 2)	8 kap 15 §
18 § 1 st. 3)	8 kap 9 § 2
18 § 2 st.	8 kap 15 §
18 § 3 st.	8 kap 14 §
18 § 4 st.	8 kap 12 §
18 § 5 st.	8 kap 9 § 3
18a § 1 st	8 kap 8 §
18a § 2 st.	10 kap 10 och 13 §§ samt 19 kap 11-13 §§
19 § 1 st.	14 kap 1, 2 och 19 §§ samt 19 kap 13 §
19 § 2 st.	14 kap 20 §
19 § 3 st. första men.	14 kap 21 §
19 § 3 st. andra men.	14 kap 22 §
19 § 4 st. första men.	14 kap 23 §
19 § 4 st. andra men.	14 kap 24 §
19 § 5 st.	14 kap 1 §
19 § 6 st.	14 kap 25 §
19 § 7 st.	14 kap 26 §
anv till 19 §	14 kap 1, 2, 19 och 23 §§
20 §	14 kap 27 §
21 § första men.	14 kap 3 §
21 § andra men.	14 kap 28 §
22 § 1 st. första men.	14 kap 3 och 6 §§
22 § 1 st. andra men.	14 kap 5 och 7 §§
22 § 1 st. tredje och fjärde men.	14 kap 8 §
22 § 2 st.	14 kap 9 §
22 § 3 st. första men.	14 kap 11 och 12 §§
22 § 3 st. andra men.	14 kap 15 §
22 § 4 st.	14 kap 4 §
22 § 5 st.	Saknar motsvarighet (Vitesföreläggande enligt 14 kap 16 § kan tillämpas i stället).
22 § 6 st.	14 kap 18 §

Bestämmelser i ML	Bestämmelser i NML
1 st. första men. av anv till 22 §	14 kap 10 §
1 st. andra men. av anv till 22 §	Saknar direkt motsvarighet (MLs bestämmelse anses i stället följa av allmänna bestämmelser i 14 kap 11-13 §§).
2 och 3 st. av anv till 22 §	14 kap 13 §
22a §	14 kap 14 §
23 §	14 kap 16 §
24 §	14 kap 17 §
25 §	17 kap 1 §
26 § 1–3 st.	17 kap 2 §
26 § 4 st.	17 kap 3 §
26a §	17 kap 4 §
27 §	17 kap 5 §
28 §	17 kap 6 § och 12 kap 1 §
29 §	12 kap 1 §
30 §	15 kap 20 §
32 §	15 kap 2 §
33 §	15 kap 3 §
34 § 1 och 2 st.	15 kap 4 §
34 § 3 st.	15 kap 5 §
34a §	15 kap 6 §
34b §	15 kap 7 §
35 §	15 kap 8 §
36 §	15 kap 9 §
37 §	15 kap 10 §
38 § 1 och 2 st.	15 kap 11 §
38 § 3 st.	15 kap 12 §
39 §	15 kap 13 §
40 § 1 och 2 st.	15 kap 14 §
40 § 3 st.	15 kap 15 §
40 § 4–6 st.	15 kap 16 §
40 § 7 st.	15 kap 17 §
40 § 8 st.	15 kap 18 §
40a §	15 kap 19 §
40b §	15 kap 21 §
41 §	12 kap 1 §
42 § 1 st.	16 kap 1 §
42 § 2 st.	16 kap 3 §
43 §	16 kap 2 §
44 §	16 kap 3 §
44a § 1 st.	16 kap 12 §
44a § 2 st.	16 kap 14 §
44a § 3 st.	12 kap 3 §

Bestämmelser i ML	Bestämmelser i NML
45 §	16 kap 5 §
46 § 1 st.	16 kap 6 §
46 § 2 st.	16 kap 13 §
46 § 3 st.	16 kap 14 §
46 § 4 st.	12 kap 3 §
47 § 1–4 st.	16 kap 7 §
47 § 5 st.	12 kap 3 §
48 §	16 kap 16 §
48a §	16 kap 17 §
49 § 1–3 st.	16 kap 8 §
49 § 4 st.	16 kap 9 §
49 § 5 st.	16 kap 10 §
49 § 6 st.	16 kap 11 §
50 § 1–3 st.	16 kap 15 §
50 § 4 st.	12 kap 3 §
51 § 1 st.	20 kap 1 §
51 § 2 st.	20 kap 3 §
51 § 3 st.	20 kap 2 §
52 §	20 kap 4 §
53 §	20 kap 5 §
54 §	20 kap 6 §
55 §	20 kap 7 §
56 §	20 kap 8 §
57 §	20 kap 9 §
58 § 1 st. första men.	1 kap 1 § 1 st. 3 och 2 § 1 st. 3 samt 3 kap 1 och 31 §§
58 § 1 st. andra och tredje men.	Infört i resp. kapitel
58 § 2 st.	3 kap 31 §
första men. av anv till 58 §	Saknar direkt motsvarighet (MLs bestämmelse följer i stället direkt av 1 kap 9 §).
andra men. av anv till 58 §	3 kap 30 §
59 § 1 st.	7 kap 8 §
59 § 2 st.	7 kap 9 §
60 § 1 och 2 st.	1 kap 1 § 1 st. 2 och 2 § 1 st. 2
60 § 3 st.	3 kap 26 §
60 § 4 st.	Saknar direkt motsvarighet (jfr dock 8 kap 3 § jämfört med 1 kap 7 § 2 st. och 1 kap 2 § 1 st. 1 samt Prop 1993/94:99 sid 208).
61 §	22 kap 1 §
63 § 1 st.	21 kap 1 §
63 § 2 st.	21 kap 2 §
63 § 3 st.	21 kap 3 §
64a § 1 och 2 st.	18 kap 1 §

Bestämmelser i ML	Bestämmelser i NML
64a § 3 och 4 st.	18 kap 2 §
64a § 5 st.	18 kap 3 §
64b §	18 kap 4 §
64d §	18 kap 5 §
64f § 1 och 2 st.	18 kap 6 §
64f § 3 st.	18 kap 11 §
64g § 1 st. första men.	12 kap 3 §
64g § 1 st. andra men. och 3 st.	18 kap 7 §
64g § 2 st.	Saknar motsvarighet (bestämmelsen i ML har ansetts obehövlig. Jfr Prop 1993/94:99 sid 250).
64h §	18 kap 8 §
64i §	18 kap 9 § och 22 kap 3 §
64j §	18 kap 10 §
64k §	12 kap 3 §, 18 kap 12 § och 22 kap 9 §
64l §	18 kap 13 §
69 §	22 kap 8 §
70 § 1 st.	22 kap 2 §
70 § 2 st.	22 kap 3 §
71 §	22 kap 4 §
72 §	22 kap 5 §
73 §	Föreslås överförd till KL
74 §	22 kap 7 §
75 §	Saknar motsvarighet
76 §	22 kap 9 §
76a §	10 kap 6-8 §§ och 19 kap 14 §
76b § 1 st.	10 kap 5 § och 19 kap 14 §
76b § 2 st. första men.	12 kap 2 §
76b § 2 st. andra men.	20 kap 1 § 2 st.
77 §	Saknar motsvarighet.
79 §	22 kap 10 §

ÅBL motsvaras av 10 kap 1—4 §§, 19 kap 1—10 §§ och 20 kap 1 § 2 st. NML.

Del 3

15. Förfarandebestämmelser[1126]

15.1 Allmänt

I kapitel 3 har bl.a. redogjorts för faktureringsskyldighet (jfr avsnitt 3.2) och redovisningen av moms (jfr avsnitt 3.4). Därvid (jfr avsnitt 3.4.1) har konstaterats att subjekt som inte lämnar någon inkomstdeklaration (t.ex. handelsbolag) alltid redovisar momspliktig omsättning från första kronan i en särskild momsdeklaration, medan subjekt som lämnar inkomstdeklaration [t.ex. fysisk person (enskild firma) och aktiebolag] redovisar momsen däri om den momspliktiga omsättningen för beskattningsåret uppgår till 200 000 kronor exklusive moms. Om en fysisk person eller ett aktiebolag (eller annat subjekt som lämnar inkomstdeklaration) har en årsomsättning över 200 000 kronor, skall vederbörande särskilt momsregistrera sig (jfr avsnitt 4.1) och redovisa momsen i en särskild momsdeklaration, vilket normalt sker sex gånger om året.

I detta kapitel redovisar jag inte särskilt förfarandereglerna när momsen redovisas i inkomstdeklarationen. Härvidlag hänvisar jag till vad som sägs bl.a. om förtidsåterbetalning och kvarskatteavgift under "Momsen i inkomstdeklarationen" i avsnitt 3.4.1. I sådana fall följer nämligen momsen samma uppbördsförfarande och processregler som inkomstskatten.

I detta kapitel skall jag i stället bl.a. redogöra för vad som gäller beträffande processregler, dröjsmålsavgift, respiträntа, restitutionsränta och anståndsränta för subjekt som är särskilt momsregistrerade och som sålunda lämnar en särskild momsdeklaration (normalt sett sex gånger om året). Beträffande redovisningsperioder och senaste deklarations-/inbetalningsdatum för moms hänvisas till vad som sägs under "Särskild momsdeklaration" i avsnitt 3.4.1 och beträffande registreringen till moms hänvisas till kapitel 4. Jag redogör i förevarande arbete för de processregler (beslut/omprövning/

[1126] Jfr SFS 1990:330; Prop 1989/90:74 ang. i första hand momsprocessen och anstånd.

besvär – jfr avsnitten under 15.2) och anståndsregler (jfr avsnitten under 15.3) som gäller från och med den 1 januari 1991. Beträffande dröjsmålsavgift och räntor redogör jag för det system som trädde i kraft den 1 januari 1993. Dessförinnan gällde regler om restavgift och förseningsavgift, vilka jag inte går in på.

I avsnitt 6.2.1 framgår för övrigt att den s.k. lagen mot skatteflykt, som upphävdes den 1 januari 1993, aldrig gällde momsen. Detta kan vara intressant att veta för processer angående moms som avser omständigheter för tiden före nämnda datum, om den aspekten skulle komma upp i argumentationen.

Se särskilt i avsnitt 12.5 angående s.k. företrädaransvar och även angående straffansvar.

15.2 Beslut/omprövning/besvär

I avsnitten 15.2.1–15.2.3 redogörs för de processuella regler som gäller från och med den 1 januari 1991 för momsregistrerade subjekt. Sammanfattningsvis kan först följande sägas.

En momsskyldig med en årsomsättning som inte överstiger 200 000 kronor redovisar momsen i inkomstdeklarationen (jfr avsnitt 3.4.1). Om årsomsättningen överstiger 200 000 kronor skall vederbörande särskilt momsregistrera (jfr avsnitt 4.1) och i normalfallet redovisa momsen sex gånger per år (jfr under "Särskild momsdeklaration" i avsnitt 3.4.1). Juridiska personer som inte kan lämna inkomstdeklaration (t.ex handelsbolag) skall för övrigt registrera sig särskilt redan från första kronan av momspliktig omsättning (jfr avsnitt 4.1).

En momsregistrering kan inte ske retroaktivt, men normalt sett sker så ändå i praktiken för viss tid bakåt. Registreringen innebär endast att den skatteadministrativa apparaten och de därmed förbundna kontrollinstrumenten kopplas in på den momsskyldige (jfr under Tvångsregistrering etc i avsnitt 4.1). Registreringen innebär att moms framgent fastställs automatiskt för den momsskyldige (jfr avsnitt 15.2.1).

Om den momsskyldige lämnar momsdeklaration fastställs skatten i enlighet därmed. Om den momsskyldige underlåter att lämna momsdeklaration i tid fastställs momsen i förstone enligt lagen till 0 kronor för redovisningsperioden (jfr under "Särskild momsdeklaration" i avsnitt 3.4.1) i fråga. I sistnämnda fall sker ofta en skönsbeskattning genom ett omprövningsbeslut från skattemyndighetens sida.

Skattemyndigheten har två år på sig ("senast under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut") att ompröva momsen för en redovisningsperiod till den momsregistrerades nackdel. Sådant omprövningsbeslut får dock meddelas senare än vad nyss sagts, om den registrerade underlåtit att deklarera (jfr under Omprövning på initiativ av skattemyndigheten i avsnitt 15.2.2).

Omprövningsbeslut till den momsskyldiges fördel kan fattas senast sjätte

året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut (jfr avsnitt 15.2.2).

Omprövningsbeslut kan överhuvudtaget avse att rätta felaktigheter av varjehanda slag i momsredovisningen.

Om den momsskyldige inte har varit registerad särskilt till moms och ej heller redovisat momsen i inkomstdeklarationen men ändå bedrivit verksamhet, kan momsbeskattning åsättas i samband med omprövning av inkomstdeklarationen om omsättningen inte överstigit 200 000 kronor för beskattningsåret. Har den momspliktiga omsättningen överstigit 200 000 kronor kan fortfarande momsbeskattningen bakåt i tiden ske enligt processreglerna för inkomstskattetaxeringen och särskild momsregistrering ske för tid framåt, om årsomsättningen även framgent beräknas överstiga 200 000 kronor. Momsregistrering kan ju inte ske retroaktivt. Om myndigheten ändå i sistnämnda fall väljer att momsbeskatta vederbörande helt utanför inkomstskattetaxeringen, kan beskattningsbeslut för tid bakåt endast ske genom s.k. efterbeskattningsbeslut (jfr under Efterbeskattning i avsnitt 15.2.2). Då gäller att beslut kan meddelas senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut, under förutsättning att den momsskyldiges underlåtenhet att registrera sig och lämna momsdeklaration medfört att beskattningsbeslut inte fattats. Detta torde normalt sett vara fallet, men skattetillägg kan dock inte åsättas i dylikt fall eftersom det är fråga om efterbeskattning utan att någon skriftlig oriktig uppgift lämnats (jfr avsnitt 15.4). Efterbeskattning inom nämnda sexårsfrist av en momsregistrerad förutsätter att en oriktig uppgift lämnats i momsdeklarationen eller på annat sätt och att den medfört att beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats. En oriktig uppgift består vanligtvis av oriktiga sifferuppgifter i kombination med felaktiga eller bristfälliga redogörelser för sakförhållanden som har betydelse för myndighets beslut i fråga om skatten. Innehåller en deklaration eller annan ingiven handling ett yrkande eller en värdeuppskattning, som står i strid med gällande rätt, föreligger inte oriktig uppgift under förutsättning att de objektiva omständigheterna som yrkandet eller värdeuppskattningen grundar sig på är fullständigt eller riktigt redovisade (jfr ang. s.k. öppet yrkande i avsnitt 15.4).[1127] Efterbeskattning kan således inte avse vilka felaktigheter som helst i momsredovisningen, som när det är fråga om omprövningsbeslut, utan har ett snävare tillämpningsområde men å andra sidan kan beslut till den momsskyldiges nackdel ske under en längre tid genom efterbeskattning än genom omprövningsbeslut.

Se vidare i avsnitten 15.2.1 och 15.2.2 om beskattningsbeslut, omprövningsbeslut och efterbeskattning och angående besvär till domstol i avsnitt 15.2.3.

15.2.1 *Beskattningsbeslut*

Har den momsskyldige lämnat momsdeklaration i rätt tid enligt vad som sägs under "Särskild momsdeklaration" i avsnitt 3.4.1 eller inom den tid som anges i ett beslut om anstånd med att lämna momsdeklaration (jfr avsnitt 15.3.1) anses beskattningsbeslut ha fattats i enlighet med deklarationen.[1128]

[1127] Jfr Wennergren sid. 241.

[1128] Jfr 32 § första stycket ML.

Om momsdeklaration inte har inkommit i rätt tid till skattemyndigheten avseende viss redovisningsperiod (jfr avsnitt 3.4.1) anses skatten genom beskattningsbeslut ha bestämts till noll kronor för perioden i fråga.[1129]

Man kan alltså säga att momsbeslut fattas automatiskt för den som är momsregistrerad: antingen enligt lämnad deklaration eller till noll kronor om deklaration ej lämnas. För den icke momsregistrerade blir det fråga om efterbeskattning (jfr avsnitt 15.2.2) om det upptäcks att vederbörande är registreringsskyldig för bedriven verksamhet.

I avsaknad av momsdeklaration kan skattemyndigheten fastställa skatten för en period, för vilken senaste deklarationsdatum passerats, med ledning av andra tillgängliga handlingar. Det kan t.ex. vara frågan om en icke undertecknad deklarationsblankett. För att deklaration skall anses ha lämnats av momsskyldig skall redovisning nämligen ha skett i en för ändamålet av skattemyndigheten utfärdad blankett som skall ha undertecknats av en behörig firmatecknare. Beskattningsbeslut "med ledning av tillgängliga handlingar" kan också fattas med ett brev från den momsskyldige som underlag.[1130] Eftersom en "riktig" deklaration saknas i dessa fall anses skatten enligt vad ovan sagts först fastställd till noll kronor. En fastställelse av skatten enligt andra tillgängliga handlingar måste därför ske i ett omprövningsbeslut och kommunikation med den momsskyldige måste alltså föregå ett sådant beslut.[1131]

I sammanhanget skall sägas att om deklaration eller meddelande lämnats för momsskyldig, som är juridisk person anses deklarationen eller uppgiften vara lämnad av den momsskyldige, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den momsskyldige.[1132] T.ex. den som är firmatecknare och/eller verkställande direktör är alltid behörig att underteckna momsdeklarationen,[1133] och övriga icke uppenbart obehöriga presumeras enligt vad nyss sagts vara behöriga att underteckna momsdeklarationen. Om skattemyndigheten upptäcker att "fel" person undertecknat den juridiska personens deklaration, kräver man vanligtvis in en ny deklaration undertecknad av en behörig företrädare för den juridiska personen.

Finns överhuvudtaget inga tillförlitliga handlingar för en redovisningsperiod för vilken senaste deklarationsdatum passerats och för vilken momsen sålunda fastställts till noll kronor, kan momsen skönsmässigt fastställas (s.k. sköning) av skattemyndigheten.[1134] En sådan sköning måste också föregås av kommunikation med den momsskyldige, eftersom den utgör ett omprövningsbeslut. Kommunicering sker rutinmässigt genom att deklarationspåminnelser skickas till den momsregistrerade. Enligt avsnitt 15.4 påförs skattetillägg på skönsmässigt fastställd moms och enligt avsnitt 15.5.1 påförs dröjsmålsavgift.

Om en momsdeklaration kommer in till skattemyndigheten för sent men

---

[1129] Jfr 32 § andra stycket första meningen ML.
[1130] Jfr 30 § första stycket ML.
[1131] Jfr 17 § första meningen FL.
[1132] Jfr 74 § ML.
[1133] Jfr 4 kap 2 § punkt 5 LSK.
[1134] Jfr 30 § andra stycket ML.

innan ett omprövningsbeslut enligt vad ovan sagts meddelats den momsskyldige, anses momsen fastställd i enlighet med deklarationen.[1135] Har emellertid ett skönsmässigt beslut om momsen hunnit meddelas måste alltså ett nytt omprövningsbeslut meddelas med anledning av den för sent inkomna deklarationen.

Från avsnitt 3.4.1 erinrar vi oss att en momsdeklaration antingen kan utvisa skatt att betala eller skatt att återfå (sistnämnda benämns "negativ deklaration"). En deklaration som lämnats i tid kan ändå enligt vad nedan i avsnitt 15.2.2 sägs omprövas antingen på initiativ av den momsskyldige eller på initiativ av skattemyndigheten. Här skall bara sägas att en omprövning som initierats av den momsskyldige aldrig kan föranleda skattetillägg (jfr avsnitt 15.4), utan enbart respiträntа (jfr avsnitt 15.5.2), om omprövningen innebär en höjning av skatten. Om omprövningen sker på skattemyndighetens initiativ, kan även skattetillägg påföras en höjning av skatten, om den momsskyldige anses ha lämnat en oriktig uppgift i deklarationen (jfr avsnitt 15.4).

Beskattningsbeslut och beslut i annat beskattningsärende om moms meddelas av skattemyndigheten i det län där den momsskyldige är registrerad eller, om han inte är registrerad, där han bort vara registrerad.[1136]

Som nämnts i avsnitt 6.5.1 kan ett ärende om moms samordnas med ett ärende om inkomstskatt processuellt sett. Vanligen fattas beskattningsbeslut om moms av tjänsteman hos skattemyndigheten, men om ett beskattningsärende om moms har ett nära samband med ett taxeringsärende som skall avgöras i skattenämnd kan alltså även momsärendet avgöras där om det är lämpligt att ärendena prövas i ett sammanhang.[1137]

T.ex. som beskrivits under Rörelseliknande former: fotograf (ett exempel) i avsnitt 6.3.2.1 föreligger svårigheter att avgöra om en fysisk person är yrkesmässig eller ej momsmässigt. (Juridiska personer medför inga problem, eftersom de är yrkesmässiga "från första kronan" – jfr avsnitt 6.3.1.) Det är främst beträffande nystartade verksamheter som det kan vara svårt att avgöra om det är fråga om hobby eller näringsverksamhet inkomstskattemässigt för den fysiska personen. Det är relativt vanligt att en nystartad verksamhet går med förlust och det kan då i en del fall vara svårt att bedöma om vinstsyfte föreligger eller ej.

Om verksamheten pågått några år och dess resultat kan ses i ett något längre perspektiv, kan emellertid frågan om vinstsyftet ofta bedömas på betydligt säkrare grund. I förarbetena till inkomstskattereformen framgår att man anser att det nya omprövningsförfarandet kommer att medföra ökade möjligheter att i sådana fall få tidigare taxeringar omprövade.[1138] Samma tid för begäran om omprövning som gäller enligt avsnitt 15.2.2 för momsen gäller även för inkomstskatten, dock med den begränsningen att en ändring av inkomsttaxeringen till den skattskyldiges nackdel får beslutas av skattemyndigheten senast året efter taxeringsåret.[1139]

[1135] Jfr 32 § andra stycket andra meningen ML.
[1136] Jfr 41 § första stycket ML.
[1137] Jfr 41 § tredje stycket ML.
[1138] Jfr Prop 1989/90:110 sid. 312 och 313.
[1139] Jfr 4 kap 9, 13 och 14 §§ TL.

Om en fotograf – som är svårbedömbar vad avser vinstsyftet – för sitt första verksamhetsår taxerats i inkomstslaget tjänst, dvs. endast ansetts bedriva hobbyverksamhet, senare ökar omfattningen av sin verksamhet, kan han alltså i efterhand bedömas ha haft näringsverksamhet redan det första året. Det första året kan då omprövas. Om fotografen inte har registrerats till moms enligt bestämmelsen om särskilda skäl (jfr avsnitt 4.2), dvs. för ett uppbyggnadsskede, skall momsen redovisas i inkomstdeklarationen. För det första året har då naturligen inte någon moms redovisats i inkomstdeklarationen, eftersom yrkesmässigheten bedömts brista på grund av att verksamheten bedömdes utgöra hobby, såvida verksamheten inte bedömts som yrkesmässig momsmässigt enligt bestämmelsen om rörelseliknande former (jfr avsnitt 6.3.2.1).

Om det första året omprövas och näringsverksamhet i efterhand bedöms föreligga, kan alltså också utgående och ingående moms redovisas i efterhand. Detta torde vara viktigt eftersom den ingående momsen normalt sett är förhållandevis hög i början av en verksamhet. Det sagda leder enligt min bedömning till att skattemyndigheterna rutinmässigt borde samordna den momsmässiga och inkomstskattemässiga bedömningen av fysiska personers verksamhet redan det första året. Om därvidlag en anmälan om registrering till moms behandlats under löpande år och anmälan avslås, kan en annan bedömning ske i samband med taxeringen. Skattetjänstemannen som har behandlat registreringsanmälan bör därför meddela taxeringsgranskaren (taxeraren) på myndigheten (som hanterar vederbörande skattskyldiges inkomstdeklaration) om sin bedömning. Alternativt måste taxeraren kontrollera om det finns en momsmässig bedömning av verksamheten sedan tidigare.

Om senaste deklarationsdatum för den sista redovisningsperioden under beskattningsåret passerats, får ett beskattningsbeslut som berör flera perioder under året hänföras till den sista redovisningsperioden för året.[1140] Antag att den momsskyldige är tvåmånadersredovisare och att tillämpat räkenskapsår är kalenderår. Då är den sista redovisningsperioden för beskattningsåret november–december (jfr "Särskild momsdeklaration" i avsnitt 3.4.1). Om ett beskattningsbeslut innebär en ändring för hela det gångna beskattningsåret och ändringen inte är hänförlig till någon specifik period – det är t.ex. frågan om en justering av fördelningsfaktorn för avdrag för ingående moms i fall av s.k. blandad verksamhet (jfr avsnitt 6.3.4.1) – kan alltså beslutet om ändringen hänföras till redovisningsperioden november–december. Om ändringen företas på initiativ av den momsskyldige, talar man om att denne lämnar en 7:e rättad deklaration.

Av Inledningen och avsnitt 3.3 framgår att utgående moms utgör en inkomst och inte en intäkt och att ingående moms utgör en utgift och inte en kostnad. Momsen ligger med andra ord "utanpå inkomstskatten" och sålunda "utanför resultaträkningen", och redovisas i stället i balansräkningen hos den momsskyldige. Vid inkomsttaxeringen räknas alltså inte utgående moms som intäkt och ingående moms inte som kostnad.[1141]

[1140] Jfr 40b § ML.
[1141] Jfr 73 § första stycket ML.

Har moms likväl medräknats vid inkomstredovisningen anses skatten, i den mån den betalats till staten, som sådan speciell skatt, för vilken avdrag får åtnjutas vid inkomsttaxeringen enligt KL. Till följd härav utgör återbetald, avkortad eller avskriven moms, för vilken avdrag medgivits vid inkomsttaxeringen, skattepliktig intäkt vid inkomsttaxeringen.[1142]

Har återföring av moms skett enligt avsnitt 6.5.3.1 (dvs. i fall av t.ex. försäljning av fastighet för vilken frivilligt inträde i momssystemet beviljats) räknas det återförda beloppet som en driftkostnad för säljaren vid inkomsttaxeringen endast i den mån återfört belopp betalats till staten.[1143]

RSVs möjligheter att medge momsbefrielse[1144]

Angående möjlighet för RSV att i fall när synnerliga skäl föreligger besluta om befrielse från skyldighet att ta ut moms på viss omsättning eller att betala importmoms (införselmoms) återges för det senare ett fall under Utländsk leverantör förtullar själv i avsnitt 9.3.

Befrielse medges även för varuförsäljning till Röda Korsets s.k. katastrofförråd.

Utöver nu nämnda fall förekommer i dagsläget inte några befrielsefall. Detta eftersom "synnerliga skäl" förutsätts i det enskilda fallet, vilket är den strängaste skrivning svensk lagstiftning känner. Emellertid kan man ju alltid få sin sak prövad genom en ansökan om befrielse som skickas till RSV. Dock bör man nog ha verkligt ömmande omständigheter att anföra för att det inte skall vara helt utsiktslöst med en sådan ansökan. Dessutom torde det krävas för befrielse att en beskattning skulle leda till t.ex. "snedvridande" effekter i stort genom att exempelvis kumulativa effekter skulle uppkomma (jfr under Inledning). Dvs., det torde – utöver ömmande omständigheter i det enskilda fallet – krävas någon ytterligare omständighet av icke önskvärd art som inte bara skulle ha bärighet på det aktuella fallet. En dylik omständighet kan ju också tänkas leda till befrielse även om det inte föreligger ömmande omständigheter i det enskilda fallet (dvs. även om t.ex. skattebeloppet i det fall som ansökan om befrielse avser är lågt).

Notera att befrielse endast kan ifrågakomma beträffande skyldigheten att debitera moms eller att betala införselmoms. RSV prövar alltså inte ens en ansökan från en köpare av en vara eller tjänst om befrielse från den ingående moms som skall erläggas (dvs. som ingår i priset för varan eller tjänsten). En sådan ansökan skall alltså avvisas av RSV.

Om inte hel befrielse medges kan nedsättning av momsen medges, förutsatt dock att synnerliga skäl föreligger. Medges befrielse från eller nedsättning av moms, får medgivandet även avse skattetillägg (jfr avsnitt 15.4).

Besvärsinstans i frågor om momsbefrielse är regeringen.

[1142] Jfr 73 § andra stycket ML.
[1143] Jfr 73 § tredje stycket ML.
[1144] Jfr 76 § ML och RSV Im 1982:3.

15.2.2 *Omprövningsbeslut*[1145]

När en momsdeklaration lämnats kan skattemyndigheten i det län där den momsskyldige är registrerad utreda deklarationen om något är oklart. En sådan utredning, som vanligen sker genom skriftlig förfrågan till den momsskyldige, kan föranleda en omprövning av den genom avlämnad deklaration fastställda momsen. Utredningen kan också företas genom ett informellt (dvs. helt formlöst) s.k. momsbesök som sker efter överenskommelse med den momsskyldige[1146] eller genom en skatterevision.[1147]

En omprövning kan enligt vad nedan i detta avsnitt sägs också ske på initiativ av den momsskyldige.

Omprövning på begäran av den momsskyldige[1148]

Vill den momsskyldige begära omprövning, skall han göra detta skriftligt. Begäran skall ha kommit in till skattemyndigheten senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret (dvs. räkenskapsåret – jfr under "Särskild momsdeklaration" i avsnitt 3.4.1) har gått ut. Om den momsskyldige gör sannolikt att han inte inom utgången av nämnda tid fått kännedom om ett beskattningsbeslut som är till hans nackdel eller annan handling med uppgift om momsens storlek, får han ändå begära omprövning. Begäran skall ha kommit in inom två månader från den dag han fick sådan kännedom.

Har den momsskyldige inom någon av nu nämnda tidpunkter gett in skrivelsen med begäran om omprövning till en annan skattemyndighet än den som fattat beslutet eller till en allmän förvaltningsdomstol (länsrätt, kammarrätt eller regeringsrätten), får ärendet ändå prövas. Skrivelsen skall då omedelbart översändas till den skattemyndighet som fattat beslutet med uppgift om den dag då handlingen kom in till myndigheten eller domstolen. Trots denna bestämmelse får en fråga som har avgjorts av länsrätt eller kammarrätt genom beslut som vunnit laga kraft omprövas, om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett regeringsrättsavgörande som har meddelats därefter.

Om en begäran om omprövning inte är egenhändigt undertecknad av den momsskyldige eller hans ombud, får skattemyndigheten utfärda föreläggande om att undertecknande skall ske med påföljd att omprövning annars inte görs.

Omprövning på initiativ av skattemyndigheten[1149]

Omprövar skattemyndigheten självmant ett beslut får omprövningsbeslut som är till den momsskyldiges fördel meddelas senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Ett sådant

---

[1145] Jfr 33 § första stycket första meningen ML.
[1146] Jfr 26a § ML.
[1147] Jfr 28 § första stycket ML.
[1148] Jfr 34 §, 34a § och 34b § ML.
[1149] Jfr 35 § och 36 § ML.

omprövningsbeslut får meddelas även efter nämnda tid om det föranleds av skattemyndighets beskattningsbeslut eller allmän förvaltningsdomstols beslut i mål om moms avseende annan redovisningsperiod eller annan momsskyldig.

Ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den momsskyldige får, utom när det är fråga om efterbeskattning (se nedan i detta avsnitt) eller fall där momsdeklarationen inte givits in i rätt tid, inte meddelas senare än under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Har den momsskyldige enligt vad nyss sagts inte gett in deklaration i rätt tid (jfr under "Särskild momsdeklaration" i avsnitt 3.4.1), får ett omprövningsbeslut som är till hans nackdel alltså meddelas även efter utgången av nämnda tid. Ett sådant omprövningsbeslut får meddelas inom ett år från den dag deklarationen kom in till skattemyndigheten, dock senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Beträffande fatalietiden för s.k. efterbeskattning, se nedan i detta avsnitt under särskild underrubrik.

Efterbeskattning[1150]

Skattemyndigheten får enligt vad nedan sägs meddela ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den momsskyldige även efter utgången av sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut (s.k. efterbeskattning).

Efterbeskattning får ske om den momsskyldige:

1. i deklaration eller på annat sätt under förfarandet lämnat oriktig uppgift till ledning för beskattningen,

2. lämnat oriktig uppgift i mål om moms eller

3. underlåtit att lämna deklaration eller infordrad uppgift
och den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten medfört att ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats.

Efterbeskattning får också ske:

4. vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende,

5. när en ändring föranleds av annat beslut avseende annan redovisningsperiod eller annan momsskyldig (jfr ovan i detta avsnitt under Omprövning på initiativ av skattemyndigheten).

Efterbeskattning som avser annat än omprövning enligt punkt 5 ovan får ske endast om den avser belopp av någon betydelse. Efterbeskattning får inte ske om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt eller om skattemyndigheten tidigare fattat beslut om efterbeskattning avseende samma fråga. T.ex. anses det som uppenbart oskäligt att efterbeskatta om den momsskyldige har feltolkat en svår bestämmelse och därför

[1150] Jfr 37 §, 38 §, 39 § och 40 § ML.

tagit ut för låg moms och saknar möjlighet att i efterhand få kostnadstäckning, dvs. saknar möjlighet att i efterhand "tilläggsfakturera" sin kund för ytterligare moms. Notera att det vid efterbeskattning – i likhet med vad som gäller för skattetillägg (jfr avsnitt 15.4) – är fråga om en rent objektiv bedömning av huruvida en uppgift är oriktig.

Skattemyndighetens beslut om efterbeskattning skall meddelas senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut, om inte annat anges här nedan. Beslut om efterbeskattning enligt punkt 5 ovan får meddelas även efter den tid som nu sagts men senast sex månader efter det beslut som föranleder ändringen. Beslut om efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i omprövningsärende eller mål om moms får också meddelas efter den tiden men då senast inom ett år efter utgången av den månad då skattemyndighetens eller domstolens beslut i ärendet eller målet har vunnit laga kraft.

Om den momsskyldige har avlidit får beslut om efterbeskattning inte meddelas efter utgången av det andra året efter det kalenderår då boupptecknigen efter honom lämnats in för registrering.

Det vanligaste fallet av efterbeskattning torde vara när den momsskyldige underlåtit att deklarera moms (jfr punkt 3 ovan) och därvid överhuvudtaget icke anmält sig till registrering till moms. Då registreras vederbörande – även om denne inte själv lämnar en anmälan (s.k. tvångsregistrering) – och för den föregående tiden varunder verksamheten bedrivits efterbeskattas företagaren (jfr under Tvångsregistrering etc i avsnitt 4.1). För moms som sålunda efterbeskattas avseende tid före registrering kan inte skattetillägg (jfr avsnitt 15.4) påföras. Däremot påförs givetvis respiträntа (jfr avsnitt 15.5.2) eller – för tid före den 1 januari 1993 (dvs., i normalfallet med tvåmånadersredovisning, avseende en redovisningsperiod före november–december 1992 – restavgift (jfr avsnitt 15.5).

Efterbeskattning enligt vad som sagts i närmast föregående stycke blir också fallet om en företagare som varit skyldig att anmäla sig till registrering till moms ändå har redovisat momsen i inkomstdeklarationen och detta upptäckts vid granskningen och skattemyndigheten väljer att "nolla" momsen vid inkomsttaxeringen [t.ex. kan det vara en enskild firma (fysisk person) som legat klart över "200 000-kronorsgränsen" (jfr avsnitt 4.1)]. Vederbörande undgår alltså inte beskattning i sådant fall, eftersom momsskyldigheten enligt vad som sägs under Tvångsregistrering etc i avsnitt 4.1 är en av registreringen oberoende fråga (jfr även avsnitt 15.2). Vanligtvis uppkommer inget problem eftersom man från skattemyndighetens sida ofta godtar att den första redovisningsperioden omfattar även viss tid före registreringsdatumet (jfr avsnitt 4.1).

Om situationen är den omvända, dvs. den momsskyldige har varit momsregistrerad men legat klart under 200 000-kronorsgränsen i årsomsättning, beslutar skattemyndigheten om avregistrering (jfr avsnitten 4.1 och 4.3). Därefter skall momsredovisningen ske i inkomstdeklarationen,[1151] förutsatt givetvis att vederbörande överhuvudtaget är momsskyldig (jfr avsnitt 1.1).

[1151] Jfr 21 § första stycket första meningen ML.

Efterbeskattning i samband med brott

Har den momsskyldige av åklagare delgetts underrättelse om misstanke om brott som avser moms för honom (olika "grader" av skattebedrägeri, vårdslös skatteuppgift eller försvårande av skattekontroll) eller har åtal väckts mot honom för sådant brott, får beslut om efterbeskattning meddelas för den redovisningsperiod som brottet avser även efter utgången av sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Detsamma gäller, om tiden för att ådöma den momsskyldige påföljd för sådant brott har förlängts genom beslut enligt skattebrottslagen. Beslut om efterbeskattning enligt vad nu sagts skall meddelas före utgången av kalenderåret efter det då delgivning om misstanke om brott skett eller åtal väckts.

Om den momsskyldige vidtagit frivillig rättelse så att skattebrott inte aktualiseras, dvs. om moms kan beslutas till rätt belopp genom rättelse som helt skett på initiativ av den momsskyldige själv, kan efterbeskattning också ske efter utgången av sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Sådant beslut om efterbeskattning skall meddelas före utgången av kalenderåret efter det då den frivilliga rättelsen vidtogs. Utom i fall som nu sagts skall skattemyndigheten undanröja beslut om efterbeskattning om förundersökning inte leder till åtal i brottmål avseende moms.

Har den momsskyldige i förevarande fall avlidit skall beslut om efterbeskattning meddelas inom sex månader från dödsfallet.

Vad ovan sagts tillämpas också beträffande en juridisk persons beskattning om företrädare för den juridiska personen av åklagare delgivits underrättelse om misstanke om brott som avser moms eller åtalats för sådant brott.

15.2.3 *Överklagande (besvär)*

Skattemyndigheten skall alltid ompröva ett beslut om moms eller t.ex. beslut om registrering till moms som överklagas. Dvs., innan skattemyndigheten får överlämna ett ärende till länsrätten för avgörande skall ett omprövningsbeslut utfärdas även om det enbart blir fråga om ett upprepande av t.ex. beskattningsbeslutet.[1152]

> Notera att sedan den 1 januari 1991 råder en sakprocess och inte en beloppsprocess på momsområdet. Att det är fråga om en sakprocess numera följer av att skattemyndighetens omprövningsbeslut uttryckligen skall avse en "fråga" som kan ha betydelse för momsbeskattningen.[1153] Om den momsskyldige i länsrätt eller kammarrätt begär muntlig förhandling skall sådan hållas, om det inte finns anledning att anta att momsen undanröjs.[1154]

Om överklagandet avvisas på grund av att det kommit in för sent till skattemyndigheten, behöver någon omprövning inte ske. Så skall ej heller ske om

---

[1152] Jfr 33 § första stycket andra meningen och 54 § första stycket ML.
[1153] Jfr 33 § första stycket första meningen ML.
[1154] Jfr 57 § första stycket ML som hänvisar till bl.a. 6 kap 24 § TL

frågan redan avgjorts av allmän förvaltningsdomstol (länsrätt, kammarrätt eller regeringsrätten).[1155]

Ett överklagande förfaller, om skattemyndigheten ändrar beslutet så som den momsskyldige begär.[1156] Om myndigheten ändrar beslutet på annat sätt än den momsskyldige begär, skall överklagandet anses omfatta det nya beslutet. Finns skäl för det, får myndigheten lämna den momsskyldige tillfälle att återkalla överklagandet.[1157]

Ett överklagande skall såväl ställas som skickas till den skattemyndighet som fattat det överklagade beslutet.

Om överklagandet inte avvisas eller förfaller enligt vad ovan sagts skall skattemyndigheten överlämna överklagandet, sitt omprövningsbeslut och övriga handlingar i ärendet till länsrätten. Om det finns särskilda skäl får överklagandet överlämnas till länsrätten utan föregående omprövning.[1158]

Följande beslut av skattemyndigheten får överklagas hos länsrätten:

1. beskattningsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för beskattningen,

2. beslut att avvisa en begäran om omprövning av beskattningsbeslut,

3. beslut om registrering till moms samt

4. beslut om momsskyldighet eller anstånd med att lämna deklaration eller betala moms.

Följande beslut får inte överklagas:

– beslut om skatterevision samt

– skattemyndighetens beslut i fråga om föreläggande av vite.

Beslut av länsrätten får överklagas till kammarrätten. Ett beslut i kammarrätten kan överklagas till regeringsrätten om frågan har prejudikatsintresse, dvs. om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att frågan prövas av regeringsrätten, eller om det föreligger synnerliga skäl för prövning, såsom att grund för resning föreligger (vanligen nya omständigheter och bevis som uppdagats) eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.[1159] Om prövning av sakfrågan inte sker (t.ex. på grund av att prejudikatsintresse saknas) meddelar regeringsrätten endast ett beslut som anger att s.k. prövningstillstånd inte beviljas. (Se vad som sägs härvidlag beträffande s.k. förhandsbesked i avsnitt 6.2.1.)

Skattemyndighetens beslut enligt momslagen i andra fall än enligt punkterna 1–4 ovan överklagas hos RSV. RSVs beslut får inte överklagas.

Den momsskyldiges överklagande enligt punkterna 1–4 ovan skall vara skriftligt och ha kommit in inom sex år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Om beskattningsbeslutet har meddelats

[1155] Jfr 54 § andra stycket ML.
[1156] Jfr 54 § tredje stycket ML.
[1157] Jfr 54 § fjärde stycket ML.
[1158] Jfr 55 § ML.
[1159] Jfr 36 § första stycket FPL.

efter den 30 juni sjätte året efter det kalenderår under vilket det beskattningår som beslutet avser har gått ut och den momsskyldige har fått del av beslutet efter utgången av oktober månad samma år, får överklagandet dock komma in inom två månader från den dag då den momsskyldige fick del av beslutet.[1160] Är det däremot frågan om ett beslut som skall överklagas till RSV och inte till länsrätten gäller att överklagandeskrivelsen skall ha kommit in till myndigheten senast tre veckor från den dag då den momsskyldige fick del av beslutet. Härvidlag kan det t.ex. vara frågan om ett ärende om ändring av redovisningsperiod (jfr under "Särskild momsdeklaration" i avsnitt 3.4.1) eller ärende om tillämplig redovisningsmetod (se i avsnitt 3.4 ang. fakturerings- resp. bokslutsmetod).

Den momsskyldige får överklaga ett beskattningsbeslut även om det inte gått honom emot.[1161]

Skattemyndigheten skall pröva om den momsskyldiges överklagande har kommit in i rätt tid. Har överklagandet kommit in för sent, skall myndigheten avvisa det, om inte annat följer av vad nedan sägs. Överklagandet skall inte avvisas, om förseningen beror på att skattemyndigheten har lämnat den momsskyldige en felaktig underrättelse om hur man överklagar. Överklagandet skall inte heller avvisas, om det inom överklagandetiden kommit in till en annan skattemyndighet än den som fattat beslutet eller till en allmän förvaltningsdomstol. Överklagandet skall då omedelbart översändas till den skattemyndighet som fattat beslutet med uppgift om den dag då handlingen kom in till skattemyndigheten.[1162]

Överklagas ett omprövningsbeslut som avser efterbeskattning (jfr avsnitt 15.2.2) och yrkas ändring till den momsskyldiges nackdel, skall överklagandet ha kommit in inom två månader från den dag beslutet meddelades.[1163]

Skattemyndigheten skall snarast efter det att en domstol meddelat beslut i ett mål om moms fatta det beslut om skatteberäkning som föranleds av domstolens beslut.[1164] Någon möjlighet för skattemyndigheten att anföra hinder mot verkställighet av en dom som t.ex. innebär att moms skall återbetalas till den momsskyldige för viss redovisningsperiod finns alltså inte.

15.3 Anstånd

I avsnitt 15.3.1 redogörs för möjligheterna till anstånd med att deklarera och/eller betala momsen. I avsnitt 15.3.2 redogörs för möjligheterna till an-

[1160] Jfr 52 § första stycket ML.
[1161] Jfr 52 § andra stycket ML.
[1162] Jfr 53 § ML.
[1163] Jfr 56 § andra stycket ML.
[1164] Jfr 40a § ML.

stånd när momsen kan antas bli nedsatt till följd av t.ex. ett debiteringsfel (fel begånget av skattemyndigheten alltså) eller med anledning av att den momsskyldige begärt omprövning i sakfrågan eller överklagat densamma.

Här skall också nämnas att om skattemyndigheten avslagit en begäran om anstånd med att lämna deklaration eller betala moms, och beslutet överklagats, kan ett beslut av länsrätten i frågan överklagas vidare.[1165]

Notera också att "anstånd" inte kan ges avseende skyldigheten att debitera (fakturera) moms. Ett anstånd avser i stället den momsskyldiges skyldighet att betala in fakturerad moms till staten, vilket framgår av vad som sägs under Inhibition avseende registreringsfrågor i avsnitt 4.1 i samband med redogörelse för ett regeringsrättsavgörande angående inhibition av avregistrering från moms.

Notera att s.k. anståndsränta enligt avsnitt 15.5.2 endast kan förekomma vid anstånd i samband med omprövning/överklagande (jfr avsnitt 15.3.2), inte vid vanliga deklarationsanstånd (jfr avsnitt 15.3.1).

15.3.1 *Anstånd p.g.a. nedsatt skattebetalningsförmåga*

Är momsskyldigs skattebetalningsförmåga nedsatt på grund av sjukdom eller annan oförvållad omständighet och föreligger synnerligen ömmande omständigheter, kan den momsskyldige få anstånd med betalning av den moms som förfaller till betalning närmast efter det ansökan om anstånd gjorts (jfr under "Särskild momsdeklaration" i avsnitt 3.4.1). En anståndsansökan avseende t.ex. redovisningsperioden januari–februari måste alltså ske senast den 5 april. Det sagda innebär också att man bara kan ansöka om anstånd för en period i taget, nämligen för den som förfaller till betalning närmast efter ansökan.

Om anstånd medgivits med betalningen kan den momsskyldige ändå lämna momsdeklaration. Den som får anstånd med att lämna momsdeklarationen får emellertid också anstånd med betalning av momsen. Följande gäller för anstånd med att lämna deklarationen.

Visar den deklarationsskyldige att hinder på grund av särskilda omständigheter möter att lämna deklaration inom föreskriven tid , får skattemyndigheten medge honom anstånd med att lämna deklarationen.[1166] Det är då fråga om sådana oförvållade omständigheter som datoravbrott eller att den som sköter momsredovisningen är akut sjuk. Ansökan om deklarationsanstånd skall ha kommit in till skattemyndigheten senast den dag då deklarationen skulle ha lämnats (jfr under "Särskild momsdeklaration" i avsnitt 3.4.1).[1167]

[1165] Jfr 57 § andra stycket ML.
[1166] Jfr 22a § första stycket ML.
[1167] Jfr 22a § andra stycket ML.

Ändras förutsättningarna för anståndet innan anståndstiden har gått ut skall anståndet omprövas.[1168]

15.3.2 *Anstånd vid t.ex. debiteringsfel och i processituationer*

Skattemyndigheten får medge momsskyldig anstånd med att betala moms om:

1. ett beskattningsbeslut överklagats,

2. den momsskyldige begärt omprövning av ett beskattningsbeslut eller

3. det annars kan antas att momsen kommer att sättas ned.[1169]

Bestämmelserna i uppbördslagen gäller vid bedömningen av om anstånd skall medges.[1170] De nuvarande, och i förhållande till de gamla reglerna något generösare, anståndsreglerna i uppbördslagen infördes i samband med införandet av den nya taxeringslagen, som tillämpades första gången vid taxeringen 1991. Reglerna tillämpas enligt förarbetena till den nya taxeringslagen,[1171] när momsen kan antas komma att sättas ned som en följd av överklagande, omprövningsbeslut eller rättelse av debiteringsfel.

Skattemyndigheten kan ge anstånd utan yrkande i fall när det är uppenbart att momsen skall sättas ned, t.ex. vid debiteringsfel.

För att anstånd skall beviljas på grund av att det kan antas att skatten kommer att sättas ned i samband med begäran om omprövning eller i samband med överklagande krävs att sannolikheten för bifall är större än för avslag.

Utöver obillighetsfall finns ett utrymme att bevilja anstånd i de fall skattemyndigheten visserligen anser att den ståndpunkt den intagit i sitt beslut är riktig men är medveten om att det kan finnas andra uppfattningar i frågan. Det kan vara fråga om olösta rättsfrågor, bevisfrågor eller skälighetsbedömningar. Skattemyndigheten har möjlighet att meddela anstånd när utgången i ärendet eller målet är oviss. Regeln innebär en möjlighet att meddela anstånd i ärenden där sannolikheten för bifall bedöms vara lika stor som för avslag. Dessutom finns ett visst utrymme att medge anstånd i sådana tveksamma fall där sannolikheten för avslag väger över något. Däremot bör det enligt förarbetena inte komma i fråga att ge anstånd när det är troligt att den momsskyldige får avslag på sitt yrkande.

Enligt departementschefen är de regler om anstånd som nu angetts motiverade inte minst när den *rättsliga frågan* är *svårbedömd*, något som kan förekomma t.ex. när lagstiftningen är konstruerad så att den till viss del överlåter åt de rättstillämpande instanserna att fylla ut olika rekvisit. Råder

---

[1168] Jfr 22a § tredje stycket ML.
[1169] Jfr 46 § första stycket ML.
[1170] Jfr 46 § första stycket andra meningen ML och 49 § 1, 2 och 3 mom UBL.
[1171] Jfr Prop 1989/90:74 sid. 340 och 341.

det då en ovisshet om lagens rätta innehåll bör anstånd kunna medges. I fall av prejudikatsintresse kan alltså skattemyndigheten tillstyrka anstånd, men driva beskattningsfrågan vidare i processen.

Anståndsreglerna får effekt på ärenden som inte enbart gäller rena rättsfrågor utan rör *bedömnings- eller bevisfrågor*. Ibland pekar den momsskyldige i sitt överklagande på omständigheter eller bevis som kan leda till att utgången bedöms som oviss av skattemyndigheten, men även i sådana ärenden med svårbedömda bevisfrågor där överklagandet inte innehåller något nytt i sak bör anstånd kunna komma i fråga.

Villkoren för anstånd knyts inte till den överklagade frågans art utan i anståndsärendet görs en fri bedömning av frågan i sin helhet. Om det då objektivt sett råder en påtaglig osäkerhet om vilken utgång i tvistefrågan som är den riktiga, bör detta kunna utgöra grund för anstånd. Anstånd bör dock inte medges bara för att utredningsmaterialet är omfattande eller att ärendet innehåller mer eller mindre komplicerade frågor.

Det nu sagda har knutit an till överklagade beslut. Anstånd kan emellertid bli aktuellt även i vissa omprövningsfall där beslut inte kan fattas omgående kanske på grund av att viss utredning måste införskaffas. Är det ovisst hur utgången i omprövningsärendet kommer att bli när anståndsfrågan måste avgöras bör anstånd kunna medges.

Anstånd kan även medges om betalningen skulle medföra *betydande skadeverkningar* för den momsskyldige eller annars framstå som obillig, dvs. i de s.k. *obillighetsfallen* som nämnts ovan.

Anstånd får medges med högst det belopp som kan antas bli avkortat eller som betingas av yrkandet i omprövningsärendet eller överklagandet.[1172]

Om det, i fall med omprövning eller överklagande av sakfrågan, med hänsyn till den momsskyldiges förhållanden och omständigheterna i övrigt kan antas att det belopp som avses med anståndet inte kommer att betalas i rätt tid, får anstånd medges endast om den momsskyldige ställer säkerhet för beloppet. Anstånd får dock medges utan att säkerhet ställs om anståndsbeloppet är förhållandevis ringa eller det annars finns särskilda skäl.[1173]

Anståndstiden får bestämmas till längst tre månader efter beslut med anledning av begäran om omprövning eller överklagandet.[1174] Alltså medges anstånd vid t.ex. överklagande av beslut om moms till längst tre månader efter domstolens beslut med anledning av överklagandet. I andra fall finns ingen tidsgräns för anstånd.

Uppdelning på flera betalningstillfällen

Som ett alternativ till anstånd kan moms enligt ett beskattningsbeslut uppdelas på högst tre inbetalningstillfällen.

Ett sådant beslut om uppdelning förutsätter dock att synnerliga skäl föreligger. Som förutsättning för att medge uppdelning av betalningen av den enligt

[1172] Jfr 49 § 2 mom första stycket UBL.
[1173] Jfr 49 § 2 mom andra stycket UBL.
[1174] Jfr 49 § 3 mom första stycket UBL.

beslutet höjda momsen gäller att den momsskyldige har underlåtit att debitera moms eller debiterat moms med för lågt belopp och att viss ursäktlighet föreligger beträffande underlåtenheten. Beslutet skall alltså innebära att den momsskyldige måste gå ut och efterfakturera sina kunder. Det skall dessutom ha förflutit en längre tidsperiod från underlåtenheten att fakturera med moms eller då en för låg momsdebitering företogs till dess beskattningsbeslutet om den höjda momsen fattats. För uppdelning bör det alltså vara fråga om så stora momsbelopp att omedelbar betalning skulle medföra allvarliga konsekvenser för den momsskyldige. Enbart betalningssvårigheter utgör normalt inte skäl för uppdelning. Hänsyn bör dock tas till den momsskyldiges möjligheter att på sikt fullgöra betalningsskyldigheten.

Om uppdelning beslutas bör utgångspunkten vara att betalningarna normalt skall ske inom sex månader från beskattningsbeslutet. Det är emellertid inte uteslutet att inbetalningstillfällena sprids ut över en period som till och med är längre än ett år. Endast i undantagsfall bör uppdelning medges om momsbeloppet understiger 10 000 kronor.

Har den momsskyldige betydande belopp som lämnats för indrivningsåtgärd till kronofogdemyndigheten medges inte uppdelning. Ett beslut om uppdelning kan omfatta såväl momsen som skattetillägg och avgifter.

Avslutningsvis uppmärksammas att uppdelningsinstitutet inte kan användas för moms som fastställs enligt lämnad deklaration, utan det skall vara fråga om moms som fastställts av skattemyndigheten i ett särskilt beslut.[1175]

15.4 Skattetillägg

Oriktig uppgift

Har en momsskyldig i en momsdeklaration eller annat skriftligt meddelande, som han under förfarandet avgett till ledning för beskattningen, lämnat uppgift som befinns oriktig, skall en särskild avgift (skattetillägg) påföras honom med 20 procent av det momsbelopp, som ej skulle ha påförts eller som felaktigt skulle ha tillgodoräknats honom om den oriktiga uppgiften godtagits. Detsamma gäller om den momsskyldige har lämnat en sådan uppgift i mål om moms och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.[1176] Notera att när det gäller oriktig uppgift vid skattetillägg är det alltid fråga om skriftligt lämnade uppgifter, och – i likhet med vad som gäller vid efterbeskattning (jfr avsnitt 15.2.2) – en rent objektiv bedömning av huruvida dessa är oriktiga eller ej. När det gäller straffansvar (och företrädaransvar) framgår av avsnitt 12.5 att oriktig uppgift även kan bestå i underlåtenhet att lämna uppgift. Dessutom skall vid företrädaransvar och straffansvar även det subjektiva rekvisitet vara uppfyllt. (För den som redovisar momsen i inkomstde-

[1175] Jfr MHL89 sid. 206.
[1176] Jfr 64a § första stycket ML.

klarationen – jfr avsnitten 3.4.1 och 4.1 – gäller taxeringslagens bestämmelser om skattetillägg,[1177] vilka jag inte går in på.)

Notera att ett s.k. öppet yrkande aldrig kan rendera den momsskyldige skattetillägg. Dvs., skattetillägg kan inte påföras om det av handling som lämnas i samband med deklarationen (s.k. särskild skrivelse) framgår vilka omständigheter deklarerade siffror bygger på även om omständigheterna t.ex. inte berättigar till avdrag för ingående moms i den omfattning som framgår av deklarationen. I sådant fall blir det enbart fråga om en skattehöjning och eventuellt även restitutionsränta. Skattetillägg påförs givetvis inte heller om det öppna yrkandet framgår av uppgift som om möjligt tecknats på själva deklarationen (se även nedan i detta avsnitt under Skattetillägg påförs ej för vissa fel).

Skattetillägg i samband med "sköningar"

Det skall alltså vara fråga om en oriktig uppgift i skriftlig form för att skattetillägg skall kunna påföras. I avsnitt 4.1 under Tvångsregistrering etc framgår av ett refererat regeringsrättsavgörande, att den momsskyldige inte kan påföras skattetillägg för tid före ett beslut om registrering, även om efterbeskattning sker för sådan tid.

Den som är momsregistrerad och underlåter att lämna momsdeklaration kan dock påföras skattetillägg med 20 procent på skönsmässigt fastställd moms (jfr avsnitt 15.2.1) i avsaknad av deklaration.[1178]

Om skattetillägg först påförts i beslut om skönsmässigt fastställd moms, och "korrekt" skatt senare fastställs i nytt beslut kan aldrig skattetillägget bli högre än vad det fastställdes till i det första beslutet. Däremot sänks skattetillägget i den mån underlaget för beräkning av skattetillägget (dvs. skatten) sänks i det nya beslutet.[1179] Beträffande skattetillägg föreligger alltså med andra ord ett förbud mot reformatio in pejus.

Skattetillägg i beslut om skönsmässigt fastställd moms skall för övrigt undanröjas helt om momsdeklarationen lämnas inom en månad från utgången av den månad då den momsskyldige fått del av beslutet om skattetillägg.[1180]

> Här skall sägas att eftersom beslut om skönsmässigt fastställd moms jämte skattetillägg skickas ut i vanligt lösbrev, kan myndigheten få mycket svårt att i en process vidhålla skattetillägget med hänvisning till tiden, om den momsskyldige nekar till att ha tagit del av beslutet och skickar in en momsdeklaration. Av rättviseskäl torde skattemyndigheterna därmed regelmässigt undanröja skattetillägget när deklaration lämnas efter sköning. Det vore obilligt att avkräva den ärlige skattetillägg, när den oärlige skulle komma undan med att enbart neka till att ha mottagit beslutet och sådant förfarande från den senare skulle ha framgång på grund av att myndigheten använder lösbrev och inte rekommenderar

[1177] Jfr 21 § ML.
[1178] Jfr 64a § fjärde stycket och 30 § andra stycket ML.
[1179] Jfr 64h § andra stycket ML.
[1180] Jfr 64b § ML.

besluten tillsammans med mottagningsbevis. RSV har i en skrivelse[1181] uttalat att skattemyndigheten skall undanröja skattetillägget i förevarande fall, när myndigheten har underlåtit att företa utredning som visar att den momsskyldige fått beslutet så tidigt att tidsfristen löpt ut.

Skattetillägg påförs ej för vissa fel

Skattetillägg utgår överhuvudtaget inte i samband med rättelse av felräkning eller misskrivning som uppenbart framgår av momsdeklarationen eller annat skriftligt meddelande från den momsskyldige. Ej heller utgår skattetillägg i den mån avvikelse avser bedömning av i skriftligt meddelande framställt yrkande, såsom fråga om yrkat avdrag eller värde av uttag (jfr avsnitt 6.4.3), och avvikelsen inte gäller uppgift i sak. Om den momsskyldige frivilligt rättat oriktig uppgift, utgår ej heller skattetillägg.[1182]

Eftergift av skattetillägg

Skattetillägg får helt eftergivas, om felaktigheten eller underlåtenheten kan antagas ha sådant samband med den momsskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller därmed jämförligt förhållande att den kan anses ursäktlig. Detsamma gäller om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet (t.ex. om beskattningsregeln är svårtolkad för de aktuella omständigheterna) eller annan särskild omständighet föreligger eller om det framstår som uppenbart oskäligt (den s.k. säkerhetsventilen) att ta ut den särskilda avgiften.[1183]

Beträffande vad som kan anses uppenbart oskäligt när det gäller påförande av skattetillägg vill jag särskilt framhålla följande.

Eftergift av skattetillägg kan ske för felaktigheter i den momsskyldiges löpande bokföring, dvs. för s.k. räkenskapsfel. Det skall vara fråga om fel av sådant slag att det kan uppstå även i en välordnad bokföring. Det bör vidare karakteriseras av att det med stor sannolikhet skulle ha upptäckts av den momsskyldige senast i samband med bokslutet.[1184] (Beträffande bl.a. fel som kvarstår efter bokslut, se nedan i detta avsnitt under Skattetillägg endast med 10 % i vissa fall.)

Räkenskapsfelen kan bestå av konteringsfel, felaktig avläsning av datalistor, fel vid omräkning av poster eller i samband med överföring av poster o.d..[1185] Hänsyn tas också till säkerheten i den momsskyldiges bokföringssystem och hans interna kontrollrutiner. I det särskilda fallet ankommer det på den momsskyldige att visa att sådan säkerhet i tillfredsställande grad föreligger. Ifrågavarande eftergiftsmöjlighet beror på att redovisningen sker utan bakgrund till bokslut. Vid tidpunkten för avgivandet av deklarationen för den sista redovisningsperioden för ett år föreligger inte ens alltid ett färdigt bokslut. I många fall kommer naturligtvis fel som upptäckts i samband med bokslutet att rättas och reglerna för frivillig rättelse (se ovan i detta avsnitt) kan bli tillämpliga. Om emellertid skattemyndigheten upptäcker felet under löpande år blir dessa regler överhuvudtaget inte aktuella.[1186] Om felet skulle ha upptäckts i samband med upprättande av årsbokslutet men inte

[1181] Jfr RSVs skrivelse Dnr 25927–93/900.
[1182] Jfr 64d § ML.
[1183] Jfr 64f § första stycket ML.
[1184] Jfr RÅ 1991 ref 37.
[1185] Jfr Prop 1991/92:43 sid. 88 och Thornstedt/Eklund sid. 178.
[1186] Jfr Thornstedt/Eklund sid. 178 och 179.

föranlett någon rättelse av den momsskyldige torde hans situation vara sådan att eftergift inte kommer på tal. Då kan dock det lägre skattetillägget om 10 % aktualiseras enligt vad som sägs nedan i detta avsnitt under Skattetillägg endast med 10 % i vissa fall.

Begreppet uppenbart oskäligt infördes den 1 januari 1992.[1187] Dessförinnan gällde att eftergift kunde medges för räkenskapsfel enligt ovan, om påförande av skattetillägg skulle framstå som uppenbart obilligt. I förarbetena[1188] angavs när begreppet uppenbart oskäligt infördes, att det skulle ses som en "ventil" för fall när eftergift inte kunnat medges enligt de gamla reglerna. Dvs., eftergift skall kunna ske även i andra än de ovan relaterade fallen av räkenskapsfel. Påföljden skall inte stå i rimlig proportion till den försummelse som den uppgiftsskyldige gjort sig skyldig till eller det skall av annan anledning framstå som stötande att ta ut tillägget. Oskäligheten kan ha sin grund i den föreliggande situationen vid uppgiftslämnandet men också i omständigheter som inträffat efter det att den oriktiga uppgiften lämnades. I ett kammarrättsavgörande den 17 maj 1993[1189] ansågs det inte som uppenbart oskäligt, trots ett skattetilläggsbelopp om hela 133 000 kronor, att ta ut skattetillägg, när den oriktiga uppgiften bestod i att avdrag för ingående moms yrkats i en period som föregått den varunder ett förvärv fullföljts. Förvärvet grundades nämligen endast på ett s.k. förhandsavtal avseende förvärv när det yrkades i momsdeklarationen. I ett regeringsrättsavgörande den 6 december 1993[1190] ansågs det inte som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg när en tullräkning av förbiseende vid en för företaget arbetspressad tidpunkt hänfördes till fel redovisningsperiod, trots att något skatteundandragande faktiskt inte uppkom. Ytterligare ett periodiseringsfel i samband med införsel prövades samma dag av regeringsrätten[1191] utan att grund för eftergift ansågs föreligga. I fallet hade personen som svarade för företagets momsredovisning saknat kännedom om att avdragsrätt för ingående moms i samband med införsel inträder tidigast när tullräkningen mottagits (jfr avsnitt 9.3) – den hade i stället bokförts enligt vanliga bokföringsmässiga grunder. Skattetillägg påfördes trots att endast en liten del av företagets fakturor hade avsett moms som tas ut vid införsel (och ändå en viss ovana vid företeelsen kunde förutsättas). I en tredje dom den 6 december 1993 ansåg dock regeringsrätten[1192] att det var uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg, varför skattetillägget eftergavs. I det fallet hade avdrag för moms i en tullräkning av misstag råkat hänföras till en för tidig redovisningsperiod på grund av att fakturan kontrollerades av företaget mot den period kostnaderna avsåg varvid fakturadatum förbisågs. Det rörde sig om ett enstaka misstag i samband med upprättandet av årsbokslutet och de av företaget tillämpade rutinerna uteslöt liknande fel i samband med övriga redovisningsperioder.

RSV har för övrigt uttalat internt under våren 1994 att skattemyndigheterna kan underlåta att påföra skattetillägg om en momsskyldig drar av ingående moms i en *senare* redovisningsperiod än vad som rätteligen bort ske, och rättelser föranleds för berörda perioder, om det är uppenbart att staten inte lidit någon skada.

Skattetillägg får helt eftergivas även i det fall då det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa.[1193]

[1187] Jfr SFS 1991:1905.
[1188] Jfr Prop 1991/92:43 sid. 88.
[1189] Kammarrättens i Stockholm dom mål nr 995–1991.
[1190] Jfr RR-dom mål nr 986–987–1991.
[1191] Jfr RR-dom mål nr 793–1991.
[1192] Jfr RR-dom mål nr 868–1991.
[1193] Jfr 64f § andra stycket ML.

Skattetillägg får överhuvudtaget inte påföras sedan den momsskyldige avlidit.[1194]

Bestämmelserna om eftergift skall beaktas av skattemyndigheterna eller domstolen även om yrkande ej framställts därom av den momsskyldige, i den mån det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet om skattetillägg.[1195]

Skattetillägg påförs överhuvudtaget inte om det för en och samma redovisningsperiod inte uppgår till minst 100 kronor.[1196]

Skattetillägg endast med 10 % i vissa fall

Den 1 januari 1992 infördes möjligheten att påföra skattetillägg med 10 procent som ett alternativ till 20 procent.

Skattetillägg utgår med 10 % i stället för 20 % när den oriktiga uppgiften avser periodiseringsfel eller därmed jämställd fråga.[1197]

Vid bedömningen av om det är fråga om ett periodiseringsfel som bör föranleda den lägre uttagsnivån (10 %) bör enligt förarbetena samma omständigheter beaktas som vid motsvarande bedömning på taxeringsområdet. Det faktum att ett periodiseringsfel kvarstår efter bokslut bör inte tillmätas avgörande betydelse för om den lägre uttagsnivån skall tillämpas. Vid bedömningen får hänsyn tas till om räkenskaperna är i sådant skick och kontrollrutinerna så effektiva att det får anses sannolikt att beloppet ändå skulle komma att redovisas.[1198]

Införandet av det alternativa 10 %-iga skattetillägget påverkar inte möjligheterna till hel eftergift av skattetillägget i fall av periodiseringsfel. Enligt vad ovan i detta avsnitt sagts kan nämligen periodiseringsfel som grundar sig på löpande bokföring i vissa fall vara sådana att hel eftergift bör medges (se ang. s.k. räkenskapsfel ovan i detta avsnitt under Eftergift av skattetillägg).[1199]

15.5 Dröjsmålsavgift, räntor och grundavgift

Restavgiften som varit 6 % sedan 1983 ersattes den 1 januari 1993 av s.k. dröjsmålsavgift (DA). Förseningsavgiften slopades helt. Numera finns alltså enbart avgifter för sena betalningar och inte beträffande förseningar med att lämna själva momsdeklarationen. Vidare infördes den 1 januari 1993 s.k. grundavgift (GA) varom mera nedan.

[1194] Jfr 64f § tredje stycket ML.
[1195] Jfr 64h § första stycket ML.
[1196] Jfr 64i § ML.
[1197] Jfr 64a § andra stycket ML.
[1198] Jfr Prop 1991/92:43 sid. 69 och 70.
[1199] Jfr Prop 1991/92:43 sid. 69.

DA tas ut av skattemyndigheten (SKM) och GA tas ut av kronofogdemyndigheten (KFM).

Helt nytt på momsområdet är dessutom från och med den 1 januari 1993 räntor, nämligen: respiträntа, restitutionsränta och anståndsränta.

Reglerna om DA, GA och räntor trädde alltså i kraft den 1 januari 1993. Äldre regler om restavgift och förseningsavgift gäller fortsatt för redovisningsperioder med förfallodatum före den 1 januari 1993 (se under "Särskild momsdeklaration" i avsnitt 3.4.1 ang. redovisningsperioder och senaste deklarations-/inbetalningdag). Övergångsbestämmelser saknas, varför de nya reglerna kan tillämpas tidigast på redovisningsperioder med slutmånad november 1992 (dvs. för det normala fallet med tvåmånadersredovisning tidigast avseende redovisningsperioden november–december 1992). Om anstånd givits med avlämnande av deklaration är periodens förfallotidpunkt då deklarationen skall lämnas enligt anståndsbeslutet.

15.5.1 *Dröjsmålsavgift (DA)*[1200] *och Grundavgift (GA)*

DA kan påföras på moms, skattetillägg, respiträntа och anståndsränta.

DA påförs:[1201]

– vid för sent betald deklaration;

– vid skönsmässigt fastställande av moms i avsaknad av deklaration;

– då ett beskattningsbeslut inte betalas inom angiven tid;

– då anståndsbelopp och anståndsränta inte betalats inom den tid som angivits i påminnelse.

DA är 2 % under förfallomånaden (ffm), 4 % kalendermånaden efter ffm, 6 % andra kalendermånaden efter ffm, 7 % tredje kalendermånaden efter ffm, 8 % fjärde kalendermånaden efter ffm, 9 % femte kalendermånaden efter ffm ... o.s.v.. Gränsen för hur länge DA får fortsätta att stiga för en momsfordran som inte betalas är preskriptionstiden för fordran. En fordran på skatt preskriberas enligt vad som sägs i avsnitt 12.5 normalt fem (5) år efter utgången av det kalenderår då den förföll till betalning.

Exempel

A har redovisat en moms på 10 000 kronor för redovisningsperioden januari–februari 1993, som skall betalas senast den 5 april 1993. Hur stor blir DA om skatten för sent betalas den:

a) 28 april 1993?

– DA blir 2 %x10 000=200 kr

b) 17 maj 1993?

– DA blir 4 %x10 000=400 kr

[1200] Jfr 47 § ML; Prop 1991/92:93 sid. 74ff.

[1201] Jfr Prop 1991/92:93 sid. 78ff.

c) 2 juni 1993?
– DA blir 6 %x10 000=600 kr
d) 15 december 1993?
– DA blir 12 %x10 000=1 200 kr

Undantag kan förekomma från höjning av DA från 2 till 4 % om:

1. Betalning sker senast 10 dagar från förfallodagen. Undantaget gäller i praktiken vid "överlappning" av månadsskifte och kan således för momsens del förekomma vid för sen betalning av beslut och icke vid för sen betalning av deklaration – deklarationens förfallodag ligger ju mer än 10 dagar före månadsskiftet – utom möjligen undantagsvis för sen betalning (inom 10 dagar från förfallodagen) av maj–juni-perioden (som har förfallodatum normalt den 20 augusti) när den 20:e augusti är en helgdag.

2. Betalning sker inom angiven tid (14 dagar) i betalningspåminnelse.

DA skall vara lägst 100 kronor. Dock gäller om ursprungligt obetalt skattebelopp är mindre än 100 kronor, att DA skall vara lika med skattebeloppet.

Exempel

1. Januari–februari-deklarationen 1993 utvisar 3 000 kronor att betala senast den 5 april 1993. Betalning sker dock först den 19 april 1993. DA blir 2 %x3 000=60 kr och således minst 100 kr.

2. Januari–februari-deklarationen 1993 utvisar 57 kronor att betala, och betalning sker först den 10 maj 1993. DA blir 4 %x57=2 kr och således 57 kr.

Befrielse från och *nedsättning* av DA följer reglerna i uppbördslagen.[1202]

Befrielse från DA kan förekomma om det föreligger särskilda skäl:[1203] t.ex. sjukdom eller olycksfall.

Som en allmän princip gäller enligt RSVs rekommendationer[1204] att befrielse helt eller delvis normalt inte bör komma i fråga så länge någon del av det avgiftsgrundande beloppet kvarstår obetalt.

Nedsättning av DA kan ske om "någon dags försening" föreligger.

Skäl för befrielse eller nedsättning föreligger *inte* vid:

– betalningsoförmåga,
– långvarig försening,
– engångsförsummelse (motivering: avgiften är lägre numera, alltså jämfört med vad som gällde beträffande den s.k. restavgiften).

För att DA skall kunna debiteras (fastställas) krävs att en betalning inkommit (men för sent). Då blir DA definitiv till skillnad från DA som beräknas om betalning skall ske en viss dag enligt påminnelse eller beslut.

[1202] Jfr 58 § 6 mom UBL.
[1203] Jfr Prop 1991/92:93 sid. 80ff och RSV Im 1993:3.
[1204] Jfr avsnitt 4.1 i RSV Im 1993:3.

Betalningspåminnelser

DA i en betalningspåminnelse är således inte definitiv, utan beräknad. Om påminnelse ej efterkoms eller betalning sker för sent – i förhållande till senaste betalningsdag i påminnelsen – går inte något ytterligare krav ut, utan krav på ytterligare DA (+ GA), med anledning därav, får den momsskyldige från KFM. Den momsskyldige kommuniceras alltså inte om ytterligare DA, utan överlämnande av fordran från SKM till KFM för indrivningsåtgärd sker direkt.

Exempel

1. Mars–april-deklarationen 1993 har förfallodatum den 5 juni 1993. Antag att moms att betala enligt lämnad deklarationen är 80 000 kronor och att någon betalning ej sker med påföljd att en betalningspåminnelse skickas ut den 5 juli 1993. Påminnelsen får följande beloppsmässiga utseende:

Skatt att betala	80 000 kr
Beräknad DA (4 %x80 000)	3 200 kr
Att betala senast den 19 juli 1993:	83 200 kr

Skatten + beräknad DA betalas dock först den 3 augusti 1993. DA skall alltså tas ut med 6 %. Något nytt krav med anledning av den höjda DA skickas emellertid inte ut av SKM, utan kravet lämnas direkt till KFM med påföljd att även GA tas ut.

2. Period januari–februari 1993 med förfallodatum den 5 april 1993. Följande har hänt:

Skatt enligt lämnad deklaration	100 000 kr
Den 20 april inbetaldes (alltså för sent)	50 000 kr
Återstår att betala:	50 000 kr

Betalningspåminnelse skickas ut den 5 maj 1993 med följande utseende:

Obetald skatt	50 000 kr
Debiterad DA (2 %x50 000)	1 000 kr
Beräknad DA (4 %x50 000)	2 000 kr
Att betala senast 20/5 -93	53 000 kr

Betalning inkommer dock först den 10 juni 1993 med påföljd att beräknad DA blir 3 000 kronor (6 %x50 000). Inget ytterligare krav skickas ut från SKM, utan krav på ytterligare 1 000 kronor (beräknad DA har alltså "höjts" från 4 till 6 %) lämnas direkt till KFM för indrivningsåtgärd med påföljd att även GA påförs.

Skönsmässigt beslutad moms

En "sköning" på grund av ej lämnad deklaration (jfr avsnitt 15.2.1) kommer att innehålla skönsmässigt fastställd moms + skattetillägg + debiterad DA på för sent eventuellt erlagd skatt + beräknad DA på obetald skatt. Notera att alltså viss betalning kan ha skett trots att deklaration ej lämnats (grundar debiterad DA), men att myndigheten beslutar en högre skönsmässig skatt för perioden i fråga ("skillnaden" grundar beräknad DA).

DA beräknas på den beräknade skatten från redovisningsperiodens ordinarie förfallodatum till och med den dag underlag för besluten tas fram.

Om det i det obetalda beslutet om sköning påförts skattetillägg blir även

skattetillägget underlag för beräkning av DA från och med sköningens förfallodatum.

Om sköningen inte betalas i tid (inom 14 dagar enligt beslutet) överlämnar SKM fordran till KFM för indrivningsåtgärd. Beslutet innehåller då två förfallodatum (ffd): periodens ordinarie ffd avseende skönsmässigt fastställd moms och ett datum för skattetillägget som är senaste betalningsdag enligt beslutet. Efter det att fordran lämnats till KFM räknar KFM ut ytterligare DA på fastställt skattebelopp och börjar beräkna DA på skattetillägget.

Om deklaration lämnas efter sköning ändras genom beslut underlaget för beräkning av DA om deklarationen innebär en sänkning av momsens belopp. Någon ny förfallodag anges inte i beslutet, utan förfallodatum i skönsbeslutet gäller fortfarande, vilket avgör när fordran lämnas från SKM till KFM för indrivningsåtgärd.

Exempel, deklaration efter sköning – sänkning

Deklaration har lämnats efter att en sköning först skett (på grund av utebliven deklaration), och deklarationen innebär en sänkning av momsen i förhållande till sköningen. Enligt vad som sägs under Skattetillägg i samband med "sköningar" i avsnitt 15.4 undanröjs skattetillägget helt på grund av att deklarationen lämnats. Vi antar att det gäller perioden januari–februari 1993 med förfallodatum den 5 april 1993 och att sköningen beslutades den 10 maj 1993 med förfallodatum den 25 maj 1993 och ser ut enligt följande:

Skönad moms	100 000 kr
Skattetillägg (20 %)	20 000 kr
Beräknad DA (4 %)	4 000 kr
Att betala 25/5 -93:	124 000 kr

Deklarationen lämnades den 15 maj 1993 och utvisade 80 000 kronor att betala i moms, vilket således innebar en sänkning. SKM fattar följande beslut (som undanröjer sköningen):

Moms	80 000 kr
Skattetillägg	0 kr
Beräknad DA (4 %x80 000)	3 200 kr
Att betala:	83 200 kr

Om deklaration som innebär höjning inkommer efter sköning gäller reglerna om respiträntа på det belopp som utgör höjningen.

Exempel, deklaration efter sköning – höjning

Perioden är januari–februari 1993 med förfallodag den 5 april 1993. Sköning på grund av utebliven deklaration beslutas den 10 maj 1993 med förfallodatum den 25 maj 1993 och med följande utseende:

Moms	100 000 kr
Skattetillägg	20 000 kr
Beräknad DA (4 %)	4 000 kr
Att betala 25/5 -93:	124 000 kr

Deklarationen lämnas den 15 maj 1993 och innebär en höjning av momsen i förhållande till sköningen till 120 000 kronor. SKM fattar ett nytt beslut enligt vilket underlaget för DA fortfarande är 100 000 kronor och s.k. respiträntа (varom mera nedan) beräknas på höjningsbeloppet 20 000 kronor. Skattetillägget undanröjs helt enligt vad som sägs under Skattetillägg i samband med "sköningar" i avsnitt 15.4.

Grundavgift (GA)

GA uppgår till 500 kronor och utgår för varje ärende/redovisningsperiod. Man räknar alltså inte ihop perioder i sammanställningsbeslut, utan 500 kronor utgår för respektive period. Dessutom kan samma redovisningsperiod lämnas för indrivningsåtgärd till KFM flera gånger (eftersom nya beslut inte ersätter gamla vid höjningar), och sålunda kan antalet GA öka även på detta sätt.

GA utgår även på "gamla perioder" med ordinarie förfallodatum före den 1 januari 1993, om de lämnas för indrivningsåtgärd till KFM efter nämnda datum.

Exempel

För perioden januari–februari 1993 har i deklaration moms att betala om 8 000 kronor redovisats (förfallodatum den 5 april 1993). 5 000 kronor har betalats för sent under förfallomånaden och läget är följande:

Moms	8 000 kr
Betalt	5 000 kr
Skatteskuld	3 000 kr
DA (2 %x5 000)	+100 kr

Betalningspåminnelse från SKM den 4 juni 1993:

Obetald skatt	3 000 kr
Beräknad DA (6 %x3 000)	+180 kr
Debiterad DA (2 %x5 000)	+100 kr
Totalt att betala:	3 280 kr

Vederbörande betalar skatten 3 000 kronor den 17 juni 1993. Den obetalda DA om 280 kronor lämnas till KFM för indrivningsåtgärd med påföljd att GA om 500 kronor också påförs. Krav går ut från KFM till den momsskyldige på 780 kronor (280 + 500).

15.5.2 *Räntor*

Gemensamt för räntorna[1205]

Ränta som belöper på tid före den 1 januari 1993 beräknas enligt äldre regler, vilket för momsens del innebär att ränta inte förekommer. Räntor är ju som nämnts (jfr avsnitt 15.5) helt nytt på momsområdet.

Ränta beräknas efter en räntesats som motsvarar 75 % av statslåneräntan (SLR) den 30 november närmast föregående kalenderår. För 1993 tillämpas således en SLR om 10,12 % och för 1994 en SLR om 7,56 %. Räntesatsen bestäms till procenttal med högst en decimal, varvid avrundning sker enligt vedertagna principer (andra decimalen 5 eller högre medför avrundning uppåt). Räntesatsen för 1993 är 7,6 % (75 %x10,12 %=7,59 %) och räntesatsen för 1994 är 5,7 % (75 %x7,56 %=5,67 %).

Ränta tas ut/betalas tillbaka endast om den uppgår till minst 50 kronor. Gränsen gäller för varje redovisningsperiod för sig även om de ingår i sammanställningsbeslut.

Öretal bortfaller vid ränteberäkning.

Beräkning av ränta sker – i möjligaste mån – för faktisk kredittid, varvid en månad anses ha 30 dagar och året 360 dagar.

En ny ränteberäkning görs vid minskning/höjning av underlaget för beräkning, dvs. vid en minskning/höjning av momsen.

Alla räntor i förevarande sammanhang är skattefria respektive ej avdragsgilla vid inkomsttaxeringen.

SKM får medge hel eller delvis befrielse (nedsättning) från respit- eller anståndsränta om det finns synnerliga skäl (dvs. i undantagsfall). Befrielse kan ske t.ex. vid fel i ADB-bearbetningen eller till följd av annat uppenbart fel begånget av SKM. I RSVs rekommendationer anges som förutsättning för eftergift att felet alltid skall ha begåtts av annan än den momsskyldige.[1206]

Respiträntа[1207]

Respiträntа kan tas ut när den momsskyldige påförs ytterligare moms utöver deklarerat belopp. Det skall vara fråga om en omprövningssituation (jfr avsnitt 15.2.2) som innebär en höjning av momsen (OBS! Ej sköning: på sköningar utgår i stället DA – jfr avsnitt 15.5.1).

Beräkning av ny respiträntа sker även vid en omprövning av beslut som innebär att momsen skall sänkas och att tidigare påförd respiträntа i konsekvens därmed också skall sänkas.

Se i detta sammanhang även vad som sägs under "Särskild momsdeklaration" i avsnitt 3.4.1 om en höjning av momsen sker med anledning av att en 7:e rättad deklaration för hela året lämnas.

[1205] Jfr Prop 1991/92:93 sid. 83ff.

[1206] Jfr avsnitt 7 i RSV Im 1992:3 (ang. respiträntа) och avsnitt 7 i RSV Im 1993:7 (ang. anståndsränta).

[1207] Jfr 44a § ML.

Ränta beräknas från den dag betalning skulle ha skett (periodens ordinarie förfallodag) till och med betalningsdatum enligt beslutet. Är höjningbeloppet betalt senst på beslutsdagen, beräknas ränta endast till och med inbetalningsdagen. Vid ränteberäkningen tas alltså hänsyn till om höjningsbeloppet inbetalats före beslutstillfället, exempelvis då betalning sker i samband med att en rättad deklaration inlämnas. Då beräknas räntan fram till betalningens bokföringsdag.

Om en period krediterats genom exempelvis kvittning påverkas däremot inte tiden för ränteberäkningen.

Om återbetalning av moms skett och därefter en höjning beslutas, beräknas respiträntа på tidigare återbetald moms från utgången av den månad beloppet återbetalades.

Exempel

Januari–februari-deklarationen 1993 lämnas i rätt tid den 5 april 1993 och utvisar 100 000 kronor att återfå (deklarationen är alltså "negativ" – se under "Särskild momsdeklaration" i avsnitt 3.4.1). Utbetalning till den momsskyldige sker den 10 april 1993.

En revision företas avseende perioden i fråga från SKMs sida och den utmynnar i ett omprövningsbeslut där skatt att betala i stället fastställs och till 150 000 kronor. Betalning enligt beslutet skall ske senast den 8 juli 1993. Oriktig uppgift från den momsskyldiges sida föreligger, varför skattetillägg (jfr avsnitt 15.4) påförs i beslutet med 50 000 kronor (20 %x250 000).

Respiträntа (7,6 %) påförs och beräknas enligt följande:

Räntetid på "återbetalningsdelen", 68 dagar (1 maj–8 juli).

Räntetid på "skattedelen", 93 dagar (6 april–8 juli)

Ränta, 100 000x7,6 %x68/360=	1 435:55
150 000x7,6 %x93/360=	2 945:00
Respiträntа att betala:	4 380:55

Öretal bortfaller, varför respiträntan blir 4 380 kronor. Notera för övrigt att respiträntа inte beräknas på skattetillägg (man har ju så att säga inte någon respit med det).

Vid en omprövning som innebär en sänkning av moms varpå respiträntа tidigare beräknats blir det fråga om beräkning av restitutionsränta om återbetalning skall ske av tidigare erlagd skatt och respiträntа.

Restitutionsränta[1208]

Restitutionsränta kan beräknas vid återbetalningar av moms, skattetillägg, ränta eller DA.

[1208] Jfr 50 § ML och avsnitt 3.3 i RSV Im 1993:1.

Ränta utgår från utgången av den första månaden efter den då deklaration skall lämnas. Även om betalning skett månaden före den då deklaration skall lämnas, utgår ändå restitutionsränta på en sänkning från utgången av den första månaden efter den då deklaration skall lämnas.

Har deklaration lämnats eller har betalning skett senare än under förfallomånaden, utgår ränta från utgången av den första månaden efter den då deklaration lämnats/betalning skett.

Restitutionsränta utgår alltid till och med utbetalningsmånaden ("hela utbetalningsmånaden" räknas alltså).

Ränta utgår inte vid kvittning mellan olika verksamheter: alltså om SKM kvittar återbetalning till ett aktiebolags ena verksamhet mot krav på samma aktiebolags andra verksamhet. Som framgår av avsnitt 4.1 torde detta vanligast förekomma i praktiken när ett subjekt har registrerat sig frivilligt för uthyrning av rörelselokal (jfr avsnitt 6.2.2.1) och samtidigt är momsregistrerat för annan verksamhet enligt ordinarie regler.

Restitutionsränta utgår ej heller vid RSVs beslut om återbetalning av moms beträffande förvärv av varor som företagits av FN-organ, statliga biståndsorgan eller hjälporganisation (jfr avsnitt 9.2).

Har moms, DA eller ränta inbetalats i flera poster och avser restitutionen endast viss del av detta, skall restitutionsbeloppet avräknas mot den eller de poster som betalats sist. Staten gynnas alltså genom denna ordning.

Exempel

Januari–februari-deklarationen 1993 inkommer i tid den 5 april 1993 och utvisar 150 000 kronor att återfå. Efter granskning fastställs 100 000 kronor att återfå (dvs. en höjning har skett med 50 000 kr). Skattetillägg påförs på grund av oriktig uppgift (jfr avsnitt 15.4) från den momsskyldiges sida med 10 000 kronor (20 %x50 000). Utbetalning sker först den 15 juni 1993, varför restitutionsränta beräknas enligt följande:

Räntetid, 30 dagar (1 juni–30 juni).

Ränta, 100 000x7,6 x30/360=633:33.

Öretal bortfaller, varför den momsskyldige skall erhålla en restitutionsränta om 633 kronor.

Av avsnitt 3.4.1 (under "Särskild momsdeklaration") framgår att restitutionsränta kan förekomma när momsen sänks med anledning av att en 7:e rättad deklaration för hela året lämnas, liksom respiträntа kan förekomma vid en höjning i motsvarande situation.

Anståndsränta[1209]

Anståndsränta förekommer inte vid vanliga deklarationsanstånd (jfr avsnitt 15.3.1), utan vid anstånd i samband med omprövning/överklagande (jfr avsnitt 15.3.2).

[1209] Jfr 46 § andra stycket ML.

Anståndsränta skall betalas för den del av anståndsbelopp som skall erläggas senast vid anståndstidens utgång.

Anståndsränta tas ut från beslutets förfallodag till och med den dag då anståndstiden gått ut eller till och med betalningsdagen.

Om den momsskyldige vinner bifall vid omprövning eller i domstol, skall eventuellt erlagd anståndsränta återbetalas (jämte eventuell restitutionsränta – se ovan i detta avsnitt).

15.5.3 *Avräkningsordning*

Viktig är den "nya" avräkningsordningen. Om en momsskyldig har betalat in ett belopp som är lägre än den moms som redovisats i momsdeklarationen skall betalningen i första hand avse moms. Detta tillämpas även vad gäller betalning enligt omprövningsbeslut enligt momslagen och för sköningar (jfr avsnitt 15.2.1) och betalningspåminnelser. Eftersom förseningsavgift och restavgift inte finns längre (jfr avsnitt 15.5) gäller följande avräkningsordning:

1. Moms
2. Skattetillägg
3. Respiträntа/anståndsränta
4. Dröjsmålsavgift (DA)

Angående avräkning av överskjutande ingående moms för viss period mot momsskulder eller skuld avseende annan skatt etc, se under "Särskild momsdeklaration" i avsnitt 3.4.1, varvid även redogörs för statens utvidgade möjligheter till kvittning (avräkning) som inträder den 1 januari 1995.

Del 4

16. VAT in Sweden – a summary

Definitions

Below there are a number of technical terms defined which are used in this summary of the Value Added Tax (VAT) in Sweden.

Entrepreneurs (also called taxable person)

Any person who independently carries out in any place an economic activity for the purpose of obtaining income; if a natural (physical) person, his purpose must be to gain profit, which isn't required for a juridical (legal) person. In the latter, a taxable person is deemed to exist due to the mere fact it's obtaining income, although there's no intention to make the activity profitable.

Taxable operation

– the supply for consideration of goods or services;

– entrepreneurs supply free of charge or below market value; and

– the importation of goods and certain services.

Supplies of goods

The transfer of the ownership to tangible property, essentially it concerns the sale of tangible property.

Supplies of services

Any transaction which doesn't constitute a supply of goods, for example the lease of property, is deemed to be a supply of a service.

The place of supply

Depending on where the supply takes place VAT is due or not due.

– For tangible property, VAT is due mainly if the delivery (trade) takes place in Sweden.

– For services, VAT is due mainly in Sweden in one of the following: if the service is actually performed in Sweden; if a building on which the service is performed is situated in Sweden.

See also below under Export.

Zero rating/exemption with credit

If supplies are exempt as a general rule it's not possible for a trader to reclaim any input tax in respect of them. However in certain cases some supplies are granted an exemption with credit so that credit can be taken for the input tax. This applies to export of goods and some services linked to international trade, but also to certain domestic supplies, for instance newspapers. These supplies are referred to as being at a zero rate.

Scope of the tax

The original Swedish Act (SFS 1968:430) on VAT (mervärdesskatt – also called moms) came into force on January 1, 1969. Then, and you might say in accordance with EC's (European Community) First and Second Council Directives of 1967, the Sales Tax was abolished in Sweden. The Swedish Act on VAT has been amended several times over the years, and as recently as on January 1, 1991 it was reformed thoroughly. The reform meant mainly an adoption of the Sixth Council Directive of 1977. A mainly technical revision of the Act will come into force on July 1, 1994.

VAT is levied on all products (goods) and services which aren't exempted in the Act (see below under Exemptions).

Goods are everything material, excluding real estate. A service is defined as anything an entrepreneur can sell and which isn't goods or real estate. Therefore services can include as various things as for example work on goods, sale or letting of intangible assets, letting of tangible property and so on. Note that VAT isn't levied on sales of real estate. Instead taxation takes place during the construction of a house and is levied on the proprietor if he's a building entrepreneur. The services of a building contractor is always subject to VAT.

The free-port (frihamn) area's of the following three cities have no VAT: Gothenburg (Göteborg), Malmoe (Malmö) and Stockholm.

VAT is administered by the Customs houses (imports) and the local tax authorities (inland transactions).

VAT is charged on:

– all stages of production (including agriculture) and trade (including retailers) and imports;

– taxable services; and

– private use and sales below market value, that is, if a taxable person takes goods or services intended for the trade and uses them personally or transfer them, under the circumstances mentioned, to whoever it may be.

Purchases and sales of real estate (see above) and letting of houses or apartements are not liable to VAT (see also below under Input tax deduction).

Rates of tax

A standard rate of VAT is applied and the current rate is 25 %. A reduced rate of 18 % was introduced on Janaury 1, 1992 on foodstuffs (excluding al-

coholic drinks and tobacco), all kinds of restaurant services, travelling and hotel services. This reduced rate was raised to 21 % on January 1, 1993: Especially for travelling and hotel services a "third" tax rate of 12 % was introduced on July 1, 1993. Therefore, with respect of cases of zero rating, there are now four different tax rates (0 %, 12 %, 21 % and 25 %). The rate of 12 % also applies on transmission of letters from March 1, 1994 when such services are no longer exempted.

Exemptions

As mentioned above, goods and services are excluded from VAT only if mentioned in the Act. The exemptions are as follows:

– health, dental and social services;

– education;

– insurance transactions and bank and financing activities (also including the transaction of shares);

– cultural activities (art, literary and musical activities, concerts, circus, cinema, theatre, opera, ballet and equivalents; archives, library and museum activities);

– sales and all sorts of letting of real estate (except mainly: for agricultural matters and equivalents; rooms in hotels, inns and so on; parking-places; and harbours and airports);

– transmission of letters by the official postal service (which aren_fy>t exempted from March 1, 1994 – see above under Rates of tax);

– stamps;

– newspapers (zero rating);

– periodical papers for sports clubs, churches and so forth and advertising in such papers;

– production of (i.e. printing services et cetera on) periodical papers mentioned above (zero rating);

– television production subsidized by the Government;

– medicines on recipe (zero rating);

– human organs, blood and mother_fy>s milk;

– aviation fuel (zero rating);

– lotteries, betting and all sorts of gambling;

– stock-in-trade, movables and intangible property, when traded together with the sale of the whole business or part (branch) of it;

– churchyard services (which are subject to a zero rating from July 1, 1994);

– vessels for commercial fishing, vessels for towing and life saving and ships for commercial shipping, equipment to these vessels and services with reference to these vessels (zero rating). Vessels are classified by the Maritime Shipping Act into ships and boats. "Ships" are vessels whose hulls have a maximum length of at least 12 metres and a maximum breadth of at least 4 metres. Other vessels are called "boats" and aren't excluded from VAT; and

– letting of a building, a construction or a plant for sports activities.

There's a possibility for election to pay VAT on letting of real estate, provided that at least one renter is registered for VAT purposes or liable to VAT.

Exports are exempt from VAT in order to make VAT a domestic tax. It's an exemption with credit. The enterprises don't include export sales in their taxable sales but are nevertheless entitled to deduct tax on purchases to the full extent. The export sales are accounted for separately in the VAT return.

Enterprises exporting the greater part of their production have a greater input tax than output tax during a tax period, which normally is two months, and at the end of each period they'll consequently have a claim on the tax authority for reimbursement of the amount of the difference. Such enterprises can obtain a tax period of one month.

See below under Importation procedures about VAT on certain imported services.

Tax invoices

When a registered person supplies goods or services to somebody, he must issue a tax invoice. A registered recipient must retain this in order to reclaim input tax. Tax invoices must, for VAT matters, show:

– total tax chargeable;

– taxable value;

– supplier's name and address;

– customer's name and address;

– type of supply;

– place of supply; and

supplier's VAT registration number (or civic registration number/organization number when the supplier account VAT in his income tax return – see below under Registration).

Retail shops and equivalents may as a general rule issue a less detailed invoice. If the price excluding VAT is less than SEK 200, a registered customer in such cases have the right to deduct input tax although total tax chargeable isn't specified in the invoice.

Export

As described above (under Definitions) a supply of goods is treated as taking place in Sweden if the delivery takes place here. When delivered outside Sweden it's deemed to be export and no VAT is levied. Services are more complexed to judge, but as a general rule one might say they are deemed to take place in Sweden if the customer uses, benefits from, the service here. As a

rule by the thumb, the service in question is treated as taking place in Sweden if it's performed by the supplier in competition with Swedish entrepreneurs performing the same kind of services. Otherwise the service is generally deemed to be export.

Services on real estate located in Sweden are considered being supplied here; if located outside Sweden, a service on the real estate in question is deemed to be export.

An entrepreneur is treated as belonging in Sweden if he has a business or some other fixed establishment here, such as an office or factory (branch). Foreign residents who supply goods/taxable services in Sweden but have no establishment here will although be within the scope of Swedish VAT. For example, a travelling salesman who comes to Sweden and conducts his business here would be due to levy tax (VAT) on sales, although he wouldn't be due to income tax in Sweden.

Registration

All enterprises carrying on independent commercial business with goods and/or taxable services must be registered with the tax authority (skattemyndigheten) of the county where the establishment is situated (for a natural person where he/she has his/her place of residence and for legal persons where the board of directors has its seat). Enterprises with an estimated annual turn over less than SEK 200 000 (excl VAT) are entitled to account for VAT in their annual income tax return, instead of filing VAT returns six times a year. However, normally there's no bottom limit with respect of turn over concerning the liability to taxation of VAT.

Companies which aren't liable to be registered and pay VAT cannot apply to be registered, apart from the letting of real estate mentioned above.

A taxable person who aren't located in Sweden but make taxable transactions here (see above under Export, about the travelling salesman), are, for VAT matters only, required to appoint an authorised tax representative with permanent residence in Sweden.

Sweden hasn't introduced the idea of registration of a group of companies into its VAT legislation; consequently all transactions taking place between members of a group are normally subject to tax.

The tax owed to the Treasury by registered enterprises is calculated every second month (i.e. there's six tax periods a year). It's calculated as the difference between the tax collected (output tax) and the tax paid to suppliers and on imports (input tax). Returns must be submitted by taxable persons within one month and five days from the end of each tax period (exclusively for the tax period MAY– JUNE: one month and twenty days), and tax liable for the period must be remitted at the same time.

If at the end of a tax period the input tax exceeds the output tax for that particular period, the enterprise in question will receive a reimbursement of the difference from the tax authority. Normally the refund will be made within two or three weeks after the receipt of the return for the period concerned.

Importation procedures

Imported goods are taxed by the Customs authorities at importation, and the same rate is applied as on inland transactions – 25 % of the taxable value. The entrepreneur is entitled to deduct VAT levied by the Customs as input tax when filing a VAT return to the tax authorities.

Goods imported under a so called ATA-carnet (issued by a foreign chamber of commerce) are exempted from tax for as long as the document is valid. This means, VAT – and customs duty – will be levied if the goods in question still remains in Sweden after the ATA-carnet has expired.

Mainly private consumers are liable to VAT on importation of the following services, provided the taxable value per year amounts to at least SEK 30 000:

– advertising;

– computer services;

– information services;

– services concerning real estate located in Sweden;

– typist and translation services;

– letting or sale of the right to patents, patterns and equivalents;

– control or analysis of goods;

– economical, legal, administrative or equivalent advice.

VAT on imported services is administered by the tax authorities, not by the Customs.

Input tax deduction

The right of deduction for input tax is full and immidiate. In principal all input tax on purchases – including tax on investments – made during a tax period can be credited, when tax liable for the tax period is calculated by the enterprise. However, there is no right of deduction when the input tax is related to a non-taxable turnover. In the latter case the input tax is a real cost for the enterprise and might be passed on to the next stage of turnover as a cost element in the price (i.e. inflicting a so called cumulative effect).

There are some minor exemptions to the right of deduction. Deductible input tax doesn't include tax on:

– acquisition of passenger cars (and motorcycles), apart from when purchased for a sale enterprise, by a rental firm or by a taxi company. A lessee may although deduct half the amount of the VAT in the leasing fee for a passenger car;

– purchase or lease of a permanent dwelling; and

– expenses for representation and equivalents not deemed to be directly in connection with the enterprise.

Enterprises selling taxable as well as non-taxable services are entitled to a

partial deduction of input tax corresponding to the relation between the transactions in the two branches of the enterprise (pro rata rule).

Recovery of VAT in Sweden

Entrepreneurs

Foreign entrepreneurs visiting Sweden, which would be registered for VAT in Sweden, if they performed their activities here, are entitled to reclaim Swedish VAT levied on hotel-bills, travelling and so forth. Note that the exemptions to the right of deduction, mentioned above under Input tax deduction, also applies here.

For the sake of refund, the foreign entrepreneur isn't required to appoint a receiver with permanent residence in Sweden (before July 1, 1993 there was however such a demand).

Tourists

A foreign tourist can recover value added tax paid on goods purchased in Sweden. The rules for doing this vary according to whether he or she lives in Denmark, Finland or Norway, or in some other country. A first requirement for obtaining a refund is residence in a country other than Sweden. The tourist must also bring the goods out of Sweden when leaving.

If the goods are purchased in a shop or a store attached to the Swedish Tax free system (usually there are a sign saying "Tax free for tourists" in the shop-window) VAT may be reclaimed already at the airport (at an authorised establishment there) when leaving. Otherwise, one must wait until arrived abroad, and send back to the Swedish shop a copy of a Customs certificate/receipt showing that the goods in question have been brought into another country than Sweden. Then the Swedish shop can (i.e. voluntaryly) deliver the VAT paid on purchased goods.

Källförteckning

Litteratur
Bernitz, U., Karnell, G., Person, L. & Sandgren, C. *Immaterialrätt* (2 uppl.). Juristförlaget. Stockholm 1987
Eklund, E. Artikel i SST 4/91 sid. 272 och 273
Grauers, F. *Fastighetsköp* (10 uppl.). Studentlitteratur. Lund 1987
Grosskopf, G. & Rabe, G. *Det svenska skattesystemet. Del 1* (4 uppl.). Beyronds Förlag. Malmö 1992
Hellner, J. *Köprätt* (4 uppl.). Norstedts. Stockholm 1980
Nial, H. *Om handelsbolag och enkla bolag*. Norstedts. Stockholm 1983
Norberg, C. Artikel i SN 1993 sid. 440 och 441
Peczenik, A. (I) *Juridikens metodproblem* (2 uppl.) Almqvist & Wiksell Förlag. Stockholm 1980. (II) *Rätten och förnuftet*. Norstedts. Lund 1986
Strömberg, K-Å. Artikel i SN 1989 sid. 105–107
Thornstedt, H., Eklund, E. *Skattebrott och skattetillägg* (5:e uppl.). Norstedts. Stockholm 1986
Wennergren, B. *Förvaltningsprocess* Norstedts. Stockholm 1971

Handledningar
FTHL88, Handbok för fastighetstaxering 1988. Riksskatteverket. Allmänna förlaget. Stockholm 1987
IFHL93, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1993 års taxering. Riksskatteverket. Allmänna förlaget. Stochholm 1993.
MHL89, Handledning – mervärdeskatt 1989. Riksskatteverket. Allmänna förlaget. Stockholm 1990
MHL89 suppl., Supplement Handledning för mervärdeskatt 1989. Riksskatteverket. Allmänna förlaget. Stockholm 1990
MHL93, Handledning för mervärdeskatt 1993. Riksskatteverket. Allmänna förlaget. Stockholm 1993.
PHL 1987, Handledning Punktskatter och Kupongskatt (uppl. 1:1). Riksskatteverket. Allmänna förlaget. Stockholm 1987
RevHL, Handledning i skatterevision Allmän del. Riksskatteverket. Allmänna förlaget 1992
Tulldeklarationshandledningen, utgiven av Generaltullstyrelsen 1993 (Tv 790.13)
Tullvärdehandledning, utgiven av Generaltullstyrelsen Tariffbyrån 1992 (Tv 790.14)

Broschyrer, facktidskrifter
Domstolsverket informerar. Utgiven av Domstolsverket
Från Riksdag & Departement (R&D)
RSV Au 3–222 utg. 1. Utbildningsmaterial framtaget av Riksskatteverket
RSV 552 utg. 9 (Momsbroschyren 1993)
RSV 559 utg. 2
RSV 563 utg. 1
SkatteNytt (SN)
Svensk Skattetidning (SST)

Förarbeten

Finansutskottets betänkanden
1992/93:FiU 30

Skatteutskottets betänkanden
1975/76:SkU 28, 1990/91:SkU 18, 1991/92:SkU 35, 1992/93:SkU 26, 1992/93:SkU 27, 1993/94:SkU 21, 1993/94:SkU 29 (NML)

Propositioner

Prop. 1960:17
Prop. 1968:100
Prop. 1972:5
Prop. 1973:163
Prop. 1975:78
Prop. 1975:104
Prop. 1978/79:33
Prop. 1978/79:141
Prop. 1980/81:68
Prop. 1983/84:75
Prop. 1985/86:47
Prop. 1987/88:156
Prop. 1988/89:76
Prop. 1989/90:50
Prop. 1989/90:74
Prop. 1989/90:110 (del 1)
Prop. 1989/90:111
Prop. 1989/90:150
Prop. 1990/91:46
Prop. 1990/91:72
Prop. 1990/91:124
Prop. 1991/92:43
Prop. 1991/92:50
Prop. 1991/92:93
Prop. 1991/92:112
Prop. 1991/92:122
Prop. 1991/92:129
Prop. 1991/92:166
Prop. 1992/93:127
Prop. 1992/93:132
Prop. 1992/93:137
Prop. 1992/93:150
Prop. 1992/93:190
Prop. 1992/93:196
Prop. 1992/93:198
Prop. 1992/93:218
Prop. 1992/93:241
Prop. 1993/94:38
Prop. 1993/94:50
Prop. 1993/94:75
Prop. 1993/94:99 (NML)
Prop. 1993:105

Utredningar

SOU 1956:25
SOU 1964:25
SOU 1975:1
SOU 1989:35 (del I)
SOU 1992:6 (NML)
SOU 1992:121
SOU 1993:75

Lagrådsremissen den 13 maj 1993 (avseende SOU 1992:6)

Lagrådsremissen den 3 mars 1994 (avseende SOU 1992:121 och SOU 1993:75)

Lagar

Aktiebolagslagen (SFS 1975:1385)
Bilskrotningslag (SFS 1975:343)
Bokföringslagen (SFS 1976:125)
Brottsbalken
Fastighetstaxeringslagen (SFS 1979:1152)
Fotolagen (SFS 1960:730)
Förvaltningslagen (SFS 1986:223)
Förvaltningsprocesslagen (SFS 1971:291)
Handelsbolagslagen (SFS 1980:1102)
Handelsregisterlagen (SFS 1974:157)
Hyreslagen (12 kap. jordabalken)
Jordabalken (SFS 1971:1209)
Kommunalskattelagen (SFS 1928:370)
Konkurslagen (SFS 1987:672)
Köplagen (SFS 1990:931)
Lagen om allmän försäkring (SFS 1962:381)
Lag om behörighet att utöva yrke inom hälso- och sjukvården m.m. (SFS 1984:542)
Lag om förvaltning av samfälligheter (SFS 1973:1150)
Lagen om privat arbetsförmedling och Uthyrning av arbetskraft (SFS 1991:746)
Lag om samäganderätt (SFS 1904:48 s. 1)
Lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter (SFS 1990:325)
Lagen om statlig inkomstskatt (SFS 1947:576)
Lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare (SFS 1984:668)
Lag om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare (SFS 1991:119)
Mervärdeskatteförordningen (SFS 1968:431)
Mervärdeskattelagen (SFS 1968:430), ML
Mervärdesskattelagen (SFS 1994:200), NML
Regeringsformen
Sjölagen (SFS 1891:35)
Skadeståndslagen (SFS 1975:404)
Skattebrottslagen (SFS 1971:69)
Taxeringslagen (SFS 1990:324)
Uppbördslagen (SFS 1953:272)
Upphovsrättslagen (SFS 1960:729)

Övriga SFS

SFS 1961:394
SFS 1962:701
SFS 1971:511
SFS 1973:1176
SFS 1974:156
SFS 1976:674
SFS 1977:293
SFS 1977:981
SFS 1978:69
SFS 1978:599
SFS 1978:880
SFS 1980:865
SFS 1982:188
SFS 1983:1053
SFS 1985:146
SFS 1985:1116
SFS 1987:1066
SFS 1987:1068
SFS 1987:1069
SFS 1989:1027
SFS 1990:29
SFS 1990:330
SFS 1990:575
SFS 1990:576
SFS 1990:577
SFS 1990:1319
SFS 1991:181

SFS 1991:806
SFS 1991:1755
SFS 1991:1905
SFS 1992:190
SFS 1992:492
SFS 1992:843
SFS 1992:1454
SFS 1992:1455
SFS 1992:1477
SFS 1993:440
SFS 1993:465
SFS 1993:479
SFS 1993:507
SFS 1993:508
SFS 1993:529
SFS 1993:642
SFS 1993:670
SFS 1993:760
SFS 1993:772
SFS 1993:898
SFS 1993:1126
SFS 1993:1541
SFS 1993:1553
SFS 1993:1647
SFS 1993:1705
SFS 1994:41

Citerade rättsfall
RÅ 1969 ref 43
RÅ 1973 A 13
RRK R 74 1:43
RÅ 1976 ref 28
RÅ 1977 Ba 42
RÅ 1977 Aa 52
RÅ 1978 1:51
RÅ 1979 Aa 66
RÅ 1980 1:41
RÅ 1983 1:5
RÅ 1984 1:41
RÅ 1984 1:67
RÅ 1985 1:40
RÅ 1985 2:77
Rå 1986 ref 46
RÅ 1986 ref 86
RÅ 1986 ref 117
RÅ 1986 ref 178
RÅ 1987 ref 45
RÅ 1987 ref 115
RÅ 1987 ref 119
RÅ 1987 ref 152
RÅ 1987 ref 153
RÅ 1987 ref 163
RÅ 1987 not 186
RÅ 1988 ref 42
RÅ 1988 ref 74
RÅ 1988 ref 102
RÅ 1988 ref 106
RÅ 1988 ref 143
RÅ 1988 not 642
RÅ 1989 ref 62 I
RÅ 1989 ref 62 II
RÅ 1989 ref 86
RÅ 1989 not 514
RÅ 1990 not 505
RÅ 1991 ref 37
RÅ 1991 ref 105
RÅ 1992 not 43
RÅ 1992 ref 62
RÅ 1992 ref 66
RÅ 1992 ref 103
RÅ 1992 ref 104
RÅ 1992 not 209
RÅ 1992 not 210
RÅ 1992 not 529
RÅ 1992 not 543
RÅ 1992 not 544
RÅ 1992 not 556
RÅ 1992 not 622

RR-dom mål nr 793–1991
RR-dom mål nr 868–1991
RR-dom mål nr 986–987–1991
RR-dom mål nr 1562–1991
RR-dom mål nr 758–1992
RR-dom mål nr 2160–1992
RR-dom mål nr 2846–1992
RR-dom mål nr 3521–1992
RR-dom mål nr 4240–1992
RR-dom mål nr 4825–1992
RR-dom mål nr 5647–1992
RR-dom mål nr 5928–1992

Kammarrättens i Stockholm domar den 12 december 1985 (mål nr 9044–9045–1983)
Kammarrättens i Göteborg domar den 30 december 1986 (mål nr 2499–2502–1985)
Kammarrättens i Stockholm domar den 22 november 1989 (mål nr 3381–3382–1988)
Kammarrättens i Sundsvall dom den 19 oktober 1990 (mål nr 1256–1988)
Kammarrättens i Stockholm dom den 17 maj 1993 (mål nr 995–1991)

NJA 1969 sid. 326
NJA 1971 sid. 296 (I)
NJA 1982 sid. 578
NJA 1989 sid. 519
NJA 1991 sid. 284

AD 1/1992 sid. 181

Riksskatteverkets meddelanden och förhandsbesked om moms*
(OBS! Fr.o.m. 1977 utgör förhandsbeskeden en egen serie, RSV/FB Im och fr.o.m. den 1 juli 1991 har en särskild myndighet, skatterättsnämnden (SRN), övertagit RSVs roll beträffande förhandsbeskeden. Meddelandeserien betecknas fr.o.m 1994 RSV S.)
* Rekommendationer

RSN 1969:30.9
RSN 1969:56.5
RSN 1969:64.9
RSN 1969:76.12
RSN 1969:90.6
RSN 1970:10.7
RSN 1970:71.2
RSN 1970:74.6
RSN 1970:86.6
RSV 1971:14.3
RSV Im 1973:1
RSV Im 1973:13
RSV Im 1973:25
RSV Im 1973:29
RSV Im 1974:7
RSV Im 1975:9
RSV Im 1975:13
RSV Im 1975:27
RSV Im 1975:32
RSV/FB Im 1978:1
RSV/FB Im 1978:7
RSV/FB Im 1979:2
RSV Im 1979:3
RSV/FB Im 1979:14
RSV Im 1980:2
RSV/FB Im 1980:2
RSV/FB Im 1981:2
RSV Im 1981:3
RSV Im 1981:5
RSV/FB Im 1982:1
RSV Im 1982:2
RSV/FB Im 1982:2
RSV Im 1982:3
RSV/FB Im 1982:3
RSV/FB Im 1982:22
RSV/FB Im 1983:14
RSV/FB Im 1983:22
RSV/FB Im 1983:24
RSV/FB Im 1983:25
RSV Im 1984:1
RSV Im 1984:2
RSV/FB Im 1984:13
RSV/FB Im 1984:22
RSV/FB Im 1985:4
RSV/FB Im 1985:5
RSV/FB Im 1985:8
RSV/FB Im 1986:2
RSV Im 1986:3
RSV/FB Im 1986:4
RSV Im 1986:5
RSV/FB Im 1986:9
RSV Im 1987:1
RSV Im 1987:2
RSV Im 1991:1 (ers 1/5 1992 av RSV Im 1992:2 som ers 1/7 1993 av RSV Im 1993:6)
RSV Im 1991:2
RSV Im 1991:3 (es 1/7 1993 av RSV Im 1993:4)
RSV Im 1992:1 (ers 1/1 1993 av RSV Im 1993:2 som ers 1/7 1993 av RSV Im 1993:5)
RSV Im 1992:2 (ers 1/7 1993 av RSV Im 1993:6)

RSV Im 1992:3
RSV Im 1993:1
RSV Im 1993:2 (ers 1/7 1993 av RSV Im 1993:5)
RSV Im 1993:3
RSV Im 1993:4
RSV Im 1993:5
RSV Im 1993:6
RSV Im 1993:7
RSV S 1994:5

RSVs nämnd för rättsärenden Dnr 5/86–210
SRN 1992, Utbildning – starta-eget-kurs (se sid. 167)
SRN den 3 april 1992, Avbeställningsavgift (se sid. 147)
SRN den 3 april 1992, Export – kost och logi i anslutning till utlandsresa (se sid. 305)
SRN den 4 april 1992, Reduktion beskattningsvärde – samaktivitetsbidrag (se sid. 53)
SRN den 6 april 1992, Fiktiv moms (se sid. 41)
SRN juli 1992, Djurparksverksamhet – museum? (se sid. 135)
SRN den 5 juli 1992, Export – uthyrning flygplan (se sid. 306)
SRN den 6 juli 1992, Franchiseavgift (se sid. 171)
SRN den 31 augusti 1992, Återföring moms – konkursgäldenären eller konkursboet (se sid. 268)
SRN oktober 1992, förmedling av låntagare (se sid. 139)
SRN den 29 oktober 1992, Fiktiv moms (se sid. 41)
SRN december 1992, God man (se sid. 138)
SRN december 1992, Uttagsbeskattning, tjänst på egen fastighet i icke momsskyldig verksamhet (se sid. 371)
SRN 1993, Utbildning – tidsfaktorn (se sid. 167)
SRN januari 1993, Periodiskt medlemsblad – etnisk folkgrupp (se sid. 150)
SRN februari 1993, Biljardspel (se sid. 122)
SRN februari 1993, Periodisk publikation – politiskt ändamål (se sid. 150)
SRN april 1993, Yrkesmässighet (se sid. 187)
SRN den 6 april 1993, Utbildning – direktkravet (se sid. 164)
SRN den 14 april 1993, Reduktion utgående moms – lämnad rabatt etc (se sid. 51)
SRN maj 1993, Framställare – periodiskt medlemsblad (se sid. 152)
SRN den 11 maj 1993, Export – advokattjänster (se sid. 311)
SRN juni 1993, Kommun – uttagsbeskattning/avdragsrätt, arbeten på stadigvarande bostad (se sid. 371)
SRN juni 1993, Textsättning av s.k. Trailer till spelfilm – efterbehandling av kinematografisk film (se sid. 134)
SRN augusti 1993, Aktieförmedling (se sid. 141)
SRN augusti 1993, Framställare – periodiskt medlemsblad (se sid. 152)
SRN augusti 1993, Utbildning – kurs för fastighetsskötare (se sid. 164)
SRN oktober 1993, Omsättning – bidrag (se sid. 252)
SRN oktober 1993, Utbildning – militärpolis, direktkravet (se sid. 164)
SRN den 13 oktober 1993, Frågan om tjänst eller vara föreligger – betydelsen för omsättningsbegreppet (se sid. 88)
SRN november 1993, Lotterier – förmedling eller distribution av lotter (se sid. 174)
SRN november 1993, Uttagsbeskattning och kapitaltillskott (se sid. 292)
SRN den 16 december 1993, Enbart moderbolags försäljning av aktier i dotterbolag utgör ej värdepappershandel såtillvida att blandad verksamhet skulle anses uppkomma (se sid. 141)

SRN den 27 januari 1994, Social omsorg – familjevårdshem för missbrukare och kriminella (se sid. 160)
SRN den 27 januari 1994, Social omsorg – sommargårds- och lägerverksamhet för barn (se sid. 160)

(OBS! Ledorden ovan för SRN-avgörandena anger i första hand deras innehåll, och inte så mycket vad resp. avgörande innebar.)

*Riksskatteverkets meddelanden om direkt beskattning**

RSV Dt 1990:12 (ers av RSV Dt 1991:21)
RSV Dt 1991:20
RSV Dt 1991:21 (ers av RSV Dt 1992:19)
RSV Dt 1991:24 (ers av RSV Dt 1992:23)
RSV Dt 1992:16
RSV Dt 1992:19 (ers av RSV Dt 1993:20)
RSV Dt 1992:23
RSV Dt 1993:20

*Rekommendationer

Riksskatteverkets författningssamling

RSFS 1993:7
RSFS 1993:11

Citerade skrivelser från Riksskatteverket

Dnr 1696–82/4304
Dnr D29–1487–90
Dnr D29–1527–90
Dnr 2962–91/D29
Dnr 13125–91/D29
Dnr 26568–91/D29
Dnr 28009–91/D29
Dnr 30084–91/D29
Dnr 30209–91/D29
Dnr 22543–92/209
Dnr 12156–92/212
Dnr 14404–92/212
Dnr 14689–92/212
Dnr 15013–92/212
Dnr 16084–92/212
Dnr 18052–92/212
Dnr 30178–92/212
Dnr 36309–92/212
Dnr 42045–92/212
Dnr 25916–93/212
Dnr 25518–92/250
Dnr 24711–93/707
Dnr 15467–92/900
Dnr 18123–92/900
Dnr 23902–92/900
Dnr 38920–92/900
Dnr 43178–92/900
Dnr 3826–93/900
Dnr 14407–93/900
Dnr 24739–93/900
Dnr 25425–93/900
Dnr 25927–93/900
Dnr 21856–93/901

RSVs rapporter

RSV Rapport 1993:8, Mervärdebeskattningen i ett EG-perspektiv

Bokföringsnämnden

BFN R 6
BFN U 89:5
BFN U 90:2

Förkortningslista

ABF	Arbetarnas bildningsförbund
ABL	Aktiebolagslagen
AD	Arbetsdomstolen/Arbetsdomstolens domar
ADB	Automatisk databehandling
AG	Aktiengesellschaft (=aktiebolag på tyska)
AMU	Arbetsmarknadsutbildning
AMS	Arbetsmarknadsstyrelsen
AT	Anläggningstillgång
ATG	Aktiebolaget Trav och Galopp
Avräknings-lagen	Lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter
Betalnings-säkringslagen	Lag (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter
BFL	Bokföringslagen
BFN	Bokföringsnämnden
BFN U	Bokföringsnämndens uttalande
BFN R	Bokföringsnämndens rekommendation
BL	Bilskrotningslagen
caf	Leveransvillkor: cost and freight
cif	Leveransvillkor: cost, insurance, freight
CSN	Centrala Studiestödsnämnden
DA	Dröjsmålsavgift
EDI	Elektroniska meddelanden/uppgiftslämnande via dataöverföring
EES	Det europeiska ekonomiska samarbetsområdet
Efta	European Free Trade Association (Europeiska frihandelssammanslutningen)
EG	Europeiska gemenskaperna
EU	Europeiska unionen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FiU	Finansutskottet
FL	Förvaltningslagen
fob	Leveransvillkor: free on board

FPL	Förvaltningsprocesslagen
FTL	Fastighetstaxeringslagen
GA	Grundavgift
GTS	Generaltullstyrelsen
HBL	Handelsbolagslagen (lagen om handelsbolag och enkla bolag)
KFM	Kronofogdemyndigheten
KL	Kommunalskattelagen
KonkL	Konkurslagen
KöpL	Köplagen
LOK	Lokalt skattekontor
LSK	Lagen om självdeklation och kontrolluppgifter
LÄK	Länsskattekontor
MBL	Medbestämmandelagen
MF	Förordning om mervärdeskatt (mervärdeskatteförordningen)
ML	Mervärdeskattelagen [lag (1968:430) om mervärdeskatt]
Moms	Förkortning av mervärdeskatt som numera är vedertaget som eget ord.
NJA	Nytt juridiskt arkiv, avd 1 (referat av avgöranden i Högsta Domstolen publiceras här)
NML	"Ny" mervärdesskattelag som träder i kraft den 1 juli 1994 (SFS 1994:200; 1993/94:SkU 29; Prop 1993/94:99; SOU 1992:6)
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
Oms fastigh	Omsättningsfastighet
Oy	(= Aktiebolag på finska)
Prop.	Regeringens proposition
PRV	Patent- och registreringsverket
R&D	Från Riksdag & Departement
RF	Regeringsformen
RR	Regeringsrätten
RR-dom	Regeringsrättens dom
RRK R	Rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna
RSFS	Riksskatteverkets författningssamling
RSN	Riksskattenämnden (en av föregångarna till RSV)
RSV	Riksskatteverket
RSV Im	Riksskatteverkets meddelandeserie om moms
RSV/FB Im	Förhandsbesked om moms från RSVs nämnd för rättsärenden (som efterträtts av skatterättsnämnden)
RÅ	Regeringsrättens årsbok (avgöranden i Regeringsrätten refereras här)
SFS	Svensk författningssamling
SGC	Svenska Galoppsportens Centralförbund
SIL	Lagen om statlig inkomstskatt
SJ	Statens järnvägar
SjöL	Sjölagen
SkBrL	Skattebrottslagen
SKM	Skattemyndigheten
SkU	Skatteutskottets betänkande
SLR	Statslåneräntan
SN	SkatteNytt

SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden (Skatterättsnämndens förhandsbesked)
SST	Svensk Skattetidning
STC	Svenska Travsportens Centralförbund
TDL	Tulldeklarationshandledningen
TL	Taxeringslagen
TS	Teknisk skattskyldighet
UB	Utsökningsbalken
UBL	Uppbördslagen
URL	Upphovsrättslagen
USAL	Lag om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare
VAT	Value Added Tax (Moms på engelska)
VD	Verkställande direktör
VPC	Värdepapperscentralen
TFL	Lag om tullfrihet (SFS 1987:1069)
ÅBL	Lag om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare (SFS 1991:119)
ÄktB	Äktenskapsbalken
ÖCB	Överstyrelsen för Civil Beredskap

Sakregister

Hänvisas till flera sidor, markeras ibland *kursivt* var man bör leta i första hand.

A conto 30, 236, *258*, 374
– stoppregel 31, *258*
A-skattesedel 60
Accis 49, *357*
ADB-tjänster 148
Administrationstjänster 139
Administrativ rationalisering 90
Administrativa förenklingsskäl 17
Administrativa tjänster 92, *171*
– avseende fastighet 118
– import 339
– åt utländsk uppdragsgivare 310
Advokatverksamhet *137*, 253
Aerobics 121
Affärsförbindelse, inleda eller bibehålla 277
Affärsförhandling, definition 278
Affärshändelse 55
– sista 290
Akrobat 133, 134
Aktiebolag 284
Aktiebolaget Statens Anläggningsprovning 208
Aktiebolaget Svensk Bilprovning 208
Aktiebolaget Trav och Galopp 175
Aktier 96
Aktieägartillskott 292
Aktiv förvärvskälla 285
Akupunktur i smärtlindrande syfte 155
Alkoholtest 155
Allmän begravningsplats 174
Allmän förvaltningsdomstol 428
Allmän hälsoundersökning 155
Allmän nyhetstidning 149
Allmän recreation 153
Allmän sjukförsäkring 153
Allmän varuskatt 87
Allmännyttigt bostadsföretag 195, *199*
– trädavverkning 195
– uthyrning av solarium 196
Allmänt fastighetstillbehör 102
Allmänt saluvärde 245
Alster av bildkonst 91, *129*
Ambassader 319
Ambulans 158
Ambulerande marknadsförsäljare, utländska 211
AMS-bidrag för uppförande av hotell 252
AMU-myndighet 204
Analogislut 269
Analys 89
Anläggande *90*, 359
Anläggning för maskinmjölkning 103
Anläggningsfastighet 364
Anläggningstillgång 37, *242*, 365
Anmälan till momsregistrering 67
Anmälningsavgift 175
Annan anläggning 102
– som utgör fastighet *102*, 107
– än byggnad *90*, 359
Annonsering eller annan reklam åt utländsk uppdragsgivare 310
Anordning för utfodring av djur 103
Anslag 252
Anstånd 433
– bedömnings- eller bevisfråga 436
– betala moms 434
– betydande skadeverkningar 436
– debiteringsfel 435
– lämna deklaration 434
– obillighetsfall 436
– p.g.a. nedsatt skattebetalningsförmåga 434
– processituationer 435
– svår rättsfråga 435
Anståndsränta 63, 442, *449*
Ansvar

– i efterhand för uppdragstagares källskatt och sociala avgifter 226
Anvisningar 82
Apotek 157
Apportegendom 288
Arbetsbod 103
Arbetsförmedling 172
Arbetsgivare
– står för bensinkostnader 355
– subventionerar de anställdas kost 246
– tillhandahåller fri kost 246
Arbetsgivarorganisationer 36, *293*
Argumentum a fortiori 269
Arkitekttjänster 90
Arkivverksamhet 135
Arrende 106
Arv 86
ATA-carnet 335
Auktion 262
Auktionsförrättare 262
– avräkningsbesked 263
– förmedlingsersättning 262, 263
Auktionsförsäljning av företag bildat av producenter 262
Aula, upplåtelser 123
Automatisk databehandling 148
– export 310
– import 339
Avbeställningsavgift 147
Avbetalningsplan 379
Avbetalningstilllägg 50
Avdrag för fiktiv skatt 39
Avdragsförbud *44*, 275
Avdragsrätt
– a conto 38
– avbetalningsköp 37
– ej för den som enbart vidarefakturerar 253
– för införselmoms 336
– förskotts 38
– ingående moms 35
– ingående moms, uppdelning efter skälig grund *224*, 349
– när? 55
– och faktureringsskyldighet 48
– och tillämplig skattesats 51
– vid stöld? 227
Avdragsschablon 225
Avgifter
– arbetsgivarorganisationer 293
– branschföreningar 293
– myndighetsutövning 202
– serviceorganisationer 293
Aviseringsavgifter 140
Avlopp 104
Avloppsrening 17, 203
Avregistrering 72
Avräkning mot statsbudgetens inkomsttitel moms 203
Avräkningsordning 450
Avveckling
– av företag 290
– fusion eller liknande 290
Avverkning 90
Avverkningsrätt 106
– allframtidsupplåtelse *114*, 188

Badhus 125
Badinrättningsverksamhet 91
Badkar 103
– på sjukhus 104
Balettföreställning 133
Bangolf 124
Bank- och finansieringsverksamhet 139
– ej om enbart datatjänster 139
Bankfacksuthyrning 140
Barnmorska 154
Barnomsorg 160
Bastubad 126
Basturum, leverans och inmontering 361
Bearbetade verk 127
Befrielse från moms 427
Begravningstjänster 173
Begreppsparet säljare–köpare 23
Benefikt fång *86*, 243
Beredskapsgaranti 253

Beredskapslån 253
Berg- och dalbana 146
Besiktning 89
Beskattningsbeslut 423
– uppdelning på flera betalningstillfällen 436
Beskattningsvärde 48
Beskärning 90
Besvär 431
Betalningsförmedling 139
Betalningspåminnelse 444
Betalningsskyldighet 18
Betesservitut 117
Bibliografiska upplysningar 134
Biblioteksverksamhet 134
Bidrag 251
– för landskapsvård och naturvårdsåtgärder 252
Bil 348
Bildkonst som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo 129
Bilförmån
– jämkning schablonvärde 355
– nedsättning schablonvärde 354
Bilhandel 351
Biljardspel 122
Biljetter 48
Bilprovning 173
Bilregistret 348
Bilskola 349
Bilskrotning 357
Bilstereo 350
Biltelefon 350
Biltvätt i automatisk anläggning 125
Biluthyrningsverksamhet 349
Biografföreställning 133
Biståndsorgan
– varor till 320
Biträde
– enligt rättshjälpslagen 137
– i expropriations- och vattenmål 90
Blandad verksamhet 223
– avdrag uppdelning efter skälig grund 224
– i "egentlig mening" 225
– i vidsträckt bemärkelse 225
Blandad verksamhet/flera verksamheter, avdragssidan 224
Bodelning 87, *243*
Bodelningsförrättare 137
Bokföringsnämnden 56
Bokföringstjänster 137
Bokförlag 127
Bokomslag 131
Bokslutsmetod 58
Bolagsstämma, måltid i samband med 280
Bonus 52
– samaktivitetsbidrag 52
Borgensåtagande 140
Borrning 90, 359
Bostad 103
– ingående i jordbruksarrende 114
Bostadsanpassningsbidrag 163
Bostadsföretag
– inköp av byggtjänster 372
– uttagsbeskattning, egen byggnation 370
Bostadsrätt *106*, 195
– frivilligt inträde 113
Bostadsrättsförening 195
– servering av mat till medlemmarna 195, 196
– trädavverkning 195
– uthyrning av solarium 196
Bosättningsbegreppet 27, 317
Brandlarm 111
Branschföreningar 293
Brandredskap 103
Brevbefordran 144
– export *145*, 306
– förmedling av 145
Bruksanvisningar 127
Brukskonst 128
Brukskonstverk 131
Budbil 350
Bussföretag 353

– bidrag via CSN 252
Bunkerolja 339
Butiksdisk 103
Butikslokal 103
Byggarbete 361
Byggentreprenör i konkurs, redovisningsskyldighet 375
Byggföretag som specificerar moms i a conto-faktura 374
Byggkonsulttjänst 90
Byggmästarsmitta 363
Byggmästarsmittad fastighet: arv, testamente, bodelning 365
Byggnad 103
– på annans mark 104
– funktion som uppehållsplats för människor 104
Byggnads- eller anläggningsentreprenad 361
Byggnadskonst 128
Byggnadstillbehör 103
Byggnadstjänst i egen regi 360
Byggnadsverksamhet
– beskattning: "vanlig" och uttagsbeskattning 362
– förvärv av fastighet med frivilligt inträde 378
– utåtriktad 359
Byggnation i egen regi, definition 359
Byggområdet 359
Byte 30, *257*
– av företagsform 183, 289
– renoveringsbar bilmotor 258
Båt 176
Bärgning och reparation av utlandsregistrerat fordon etc 316
Böcker *127*, 149
Böter 256

Cabotagetrafik 212
Camping 114
Centrala Studiestödsnämnden 252
Charterresa 145
Check 31
Cirkusföreställning 133
Civilförsvarsmaterial 103
Clown 133
Corporate finance-verksamhet 143
Courtageavgift 143

Daghemsverksamhet 161
Danstillställning 136
Datorprogram 126
Deklaration av moms 59
– lämnad 61, 423
Del av fastighet 106
Delrätt 88
– till föremål 92
Delägarbeskattning 284
Dentaltekniska produkter och tjänster 159
Diligenstrafik, Posten 144
Direktutförsel av vara av speditör eller fraktförare 307
Diskontering, kundväxel 51
Dispositionsrätt 92
Distansköp 230
Djur 25
Djurparksverksamhet 135
Djurskötsel 117
Doktorsavhandling 153
Dokumentationsskyldighet 38
Dragkrok 350
Drift- och skötselinstruktion 90
Driftbidrag 251
Driftbyggnad 366
Driftkostnad, personbil 283, 350
Driving-range 124
Dränering 90, 359
Dröjsmålsavgift 60, 442
– betalningspåminnelse 444
– skönsmässigt beslutad moms 444
Dröjsmålsränta 256
Dubbelbeskattningsavtal 27
Dubbning 134
Dödsbo 264
Dödsbodelägare 264
Dörrautomatik, leverans och inmontering 361

Effekt- och musikanläggning 134
Efterbeskattning 429
– i samband med brott 431
– oriktig uppgift 429
Efterkrav 229
Eftersläpande fakturor 57
EG
– momsidentifikationsnummer 408
– särskilt om momsen inför ett svenskt inträde 405
Egen bil i tjänsten 355
Ekonomibyggnad till jordbruk 103
Ekonomisk förening 284
Ekonomisk rådgivning 137
Ekonomiska tjänster 92
– import 339
– åt utländsk uppdragsgivare 310
Election to pay VAT 456
Elektricitet *25*, 80, 106
Elektrisk kraft *25*, 80
Elektronisk post 144
Element till värmeledning 103
Elinstallation 361
Emballage 392
Energi 17
Energiskatt 49
Engångsersättning för allframtidsupplåtelse *114*, 188
Enkelt bolag *200*, 294
– momsregistrering 68
Enkelt skuldebrev 31, 143
Enmansredovisning 200
– eller registrering av "varje" fastighetsägare 110
Enmånadersredovisning 61
Ensamrätt 93
– till försäljningsområde 94
Enskild firma 66, 68, 284
Enskilt vårdhem 153, 154
Entréavgift
– "konsert" på restaurang 133
– reducerad moms? 392
– upplåtelse av spellokal 174
Entreprenadbegreppet 361
Entrepreneurs 453
Enumerationsprincip 25
Estrad 103
Exempel
– 1: export 344
– 1.1: "införselliknande" fiktiv moms 345
– 2: import och restitution etc 346
– arbeten på anläggning 368
– artistisk/konstnärlig verksamhet kontra reklam 132
– fotografisk bild i bok 131
– självständigt verk kontra gemensam upphovsrätt 129
– utbildning kontra handledning av personal 169
– utbildning kontra information 169
Exemption with credit 454
Exemptions from VAT 455
Export
– huvudregel 302
– skiljemannauppdrag 311
Exportbegreppet 301
– utvidgning för tjänster 310
– utvidgning vid varuleverans 307
Exports 456
Exportvara
– transport av 310
Extern representation 278
Extraljus 350

F-skattesedel 60
– handelsbolag 67
– vägran tilldela 388
– återkallelse 388
Fabrikslokal 103
Faktura 46
– utställd i utländsk valuta 47, 346
Faktureringsavgift 256
Faktureringsmetod 55
Faktureringsskyldighet 46

– när? 47
– undantag 47
Familjevårdshem 160
Fartyg 176
– för bogsering eller bärgning 176
Fartyg eller luftfartyg
– del, tillbehör eller utrustning till 176
– uthyrning av 176
Fartygsanmälan 309
Fartygsmodell 130
Fast avbalkning 103
Fast driftställe 27
Fastighet 25
– eller vara? 104
– enligt jordabalken 102
– enligt momslagen 103
– gåva till byggmästare 365
– lagertillgång i byggnadsverksamhet? 363
– momsmässig definition 86
– rättighet till 105
– underordnat led i annat tillhandahållande 124
Fastighets- och markvärdering 90
Fastighetsboken 92
Fastighetsförmedling 105
Fastighetsförvaltning 118
Fastighetshandlare, uttagsbeskattning: egen byggnation 370
Fastighetsmäklare 91
Fastighetsregister 102
Fastighetsskötsel 118
Fastighetsupplåtare
– förmedling av program 107
– kontra tillhandahållare av lagringstjänst 110
Felparkeringsavgift 116
Felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende 429
Festvåning, upplåtelser 123
Fiktiv moms
– avdragsrätt 39
– guld, silver eller platina 42
– i samband med temporär tullfrihet 335
– underlag 40
Filmförläggare 128
Filmrättighet 128
Filmverk 128
Finansiella tjänster *139*, 249
Finansieringsföretag 208
Finländska televisionsprogram 149
Firma 66
Firmatecknare 424
Fjärrvärmeverk 17
Fiske på internationellt vatten 308
Flera verksamheter 222
Flodspruta 176
Flygbensin 177
Flygfotogen 177
Flygplan 175
Flygplats 116
Flytdocka 176
Fläktmaskineri 103
Flyktingförläggningar 394
FN-organ
– varor till 320
Fodervärdskap 117
Fondbolag 141
Fordon för vilka viktgränsen höjdes 1/1 1990 352
Fordringar 143
Fornlämning
– undersökning för dokumentation av 203
Forskningsbidrag 252
Fotograf 130, 194
Fotografisk bild 130
Fotorätt 93
Fotvårdsterapeut 154, 155
Fraktkvitto 48
Framkallning av negativ 134
Framställning
– av periodisk publikation 151
– i skrift eller tal 128
Franchiseavgift 171
Fri måltid i vissa fall 248

Fria filmare 194
Frimärken 173
– butiksförpackning 173
Frisörstol
– uthyrning av 172
Frivillig registrering för "uthyrning av rörelselokal" *71*, 107, 265
Frivillig skattskyldighet 107
Frivilligt inträde i momssystemet 107, 265
– när hyresgästen är stat eller kommun 113
– uthyrning av rörelselokal m.m. *107*, 265
Fusion 183
– absorption 183, 289
– kombination 183
– 14:8-fusion 183, 289
Fyllnadsinbetalning 60
Fysisk person 23
– och dödsbo, yrkesmässighet 187
Fåmansföretag 286
Fåmansregler 286
Fåmansägt handelsbolag 209
Färdtjänst 161
Följesedel 55
Fönsterputsning 119
Fönsteröppnare, leverans och inmontering 361
Föredragshållare 132
Föremål 86
– utanför fastighetsgränsen 102
Föreningen Auktoriserade Revisorer 56
Föreningsstämma, måltid i samband med 280
Företag låter sälja momspliktiga varor på auction 262
Företags internutbildning 165
Företagsform
– allmänt 284
– bildande 287
– ombildning 289
Företagsledning 90
Företagssammanslagning 183
Företrädaransvar 384
– jämkning eller eftergift 386
Förevisning av dresserade djur 133
Förfarandebestämmelser 421
Förfoganden, föremål för momsbeskattning 86
Förfriskning till personal 249
Förhandling med myndighet 90
Förhandsbesked 82
Förmedling 91
– av aktier, andra andelar och fordringar 141
– av låntagare 139
– av resor till eller från utlandet 305
– av tjänst 30
– åt utländsk uppdragsgivare 310
Förmedlingsprovision 91
Förmedlingsverksamhet 91
Förseningsavgift (slopad) 441
Förskott 30, 236, *258*, 374
– eller a conto, byggentreprenad 374
– stoppregel 31, *258*
Förstöring 89
Försäkringsersättning 138, *209*
– vid reparation av försäkrad vara 210
Försäkringsföretag 208
– uttagsbeskattning: egen byggnation 370
Försäkringsmäklare 138
Försäkringstjänster 138
Försäljning
– av bilar 351
– av fastighet med oavslutade egenregiarbeten 376
– av fastighet, frivilligt inträde 113, 266
– av personligt lösöre på auktion 262
– på exekutiv auktion 263, 382
Förtida momsregistrering, särskilda skäl 70
Förtidsåterbetalning av moms 59
Förtäring i samband med demonstration eller visning 279
Förvaring 106, 140
Förvärv
– av privat natur 37

– för verksamheten 36
– rörelsefrämmande 37
Förvärvskälla 27
Förädlingsvärde 17
Föräldrakooperativ daghemsverksamhet 161

Galleri 91
Gallring 90
Galopp 174
Galoppsällskapet 175
Garageportöppnare, leverans och inmontering 361
Garantiåtaganden, export 315
Garderobsavgift 393
Gas *25*, 80
Gaturenhållning 90
Gemensam beskattningsram 80
Gemensamt vederlag, huvudsaklighetsprincipen kontra uppdelning efter skälig grund 50, *97*, 119, 143, 146, 171, 223
Generalexekution 379
Generell kundrabatt 245
Generell momsplikt 80
Generell momssats 14
Genomlysning 187
Genomslag 232
Glasögon 154
Glasögonoptiker 154
Gobeläng 130
God man *138*, 162
God redovisningssed, definition 56
Godstransport 144
– till och från utlandet, export 310, 313
Godtrosförvärv av ingående moms 225
Golfbana 124
Golvplattor, läggning av 361
Goodwill 95, 183
Grafik 128
Grafisk formgivning 130
Grammofon- eller videoinspelning 133
Graviditetstest vid apotek 158
Gravskötsel 174
Gravöppning 174
Green fee 124
Group of companies 457
Grundavgift 441, *446*
Gruppboende, institutionell vård 161, 162
Gruppkorsband, befordran av 144
Gruvbolag 200
Guideavgift, museum 135
Gym 121
Gymnastik 121
Gymnastiksal, upplåtelser 123
Gåva 243
– av fastighet med frivilligt inträde 267
– i form av representation 280
– till anställda 281
Gästhamn 116
Gödselstack 102
Gödsling 90
Göta kanal
– båtresa på 305

Hamn 116
Handel med tomter 360
Handelsagent, handelsresande260
Handelsbolag 284
– innehållande anställdas bilar 355
– kontra enkelt bolag 298
– momsregistrering 67
Handelshamn 116
Handelskommission 260
Hangar, permanenta lokalutrymmen 117
Heltäckningsmatta, inläggning 361
Helårsredovisning 61
Hemortskommun 67
Hiss 103
– till utsiktstorn 146
Hjälporganisationer, riksomfattande
– varor till 320
Hjärtklaff
– från djur 159
– från människa 159
Hobbyverksamhet 29, 186
Hole in one-card 175

Home-parties 189
Hotell och camping, reducerad moms 393
Hotellkuponger 115
Hotellrörelse eller liknande verksamhet 114
– förmedling av hotell m.m. i utlandet 306
– utländsk resebyrå, uppköp av hotellövernattningar och bussresor i Sverige och restitution av moms 343
Hotelltjänster, definition 393
Huvudsakligen, begreppet 219
Huvudsaklighetsprincip 97
Hylla 103
Hyreslagen 120
Hyresrätt *106*, 188, 198
Hårklippning 89
Hårvård 91
Hälsohem 154
Hälsokost 390
Hämtningsköp 230
Härskande fastighet 102
Hästägare 194

Ideell andel 96
Ideell förening 218
Identifikationsnummer inom EG 408
Idrottsklubbs inkomster i form av medlemsavgifter och bidrag 219
Iläggning av båt 123
Immateriell rättighet 94
Import 332
– tjänster 339
– varor 332
Import av varor
– förändrad hantering vid ett ev. svenskt EG-inträde 406
Importation procedures 458
Importbeskattning av tjänster, tekniken 340
Importvara
– transport av 310
In- och utlåningstjänster 139
Inbetalning av moms 61
Inbetalningskort 61
Inbytessituationer 257
Indirekt subvention 17
Individuellt behovsprövad service 161
Indrivningsåtgärder 379
Industriellt rättsskydd 93
Industritillbehör 103, 104
Information 148
– upptagning som avser information 127
– åt utländsk uppdragsgivare, export 310
Informationsverksamhet 148
Informatör 132
Införing eller ackvisition av annons 152
Införsel (indrivning) 379
Införsel (import) 332
– beskattningsvärde 332
– tullmoms eller undantag 333
Ingående moms 15
– avdragsrätt 35
– tillgångskonto 53
Inhibition 69
Inkassotjänster 140
Inkomst 55
Inkomstslaget kapital 29
Inkomstslaget näringsverksamhet 29
Inkomstslaget tjänst 29
Inköpsmoms 15, 35
Innanfönster 103
Input tax 458
Inskränkning i yrkesmässighet 213
Institutionell vård 154
Institutionella fakta 87
Instruktionsböcker 127
Intellektuell prestation 93
Intern representation 279
Internationell organisation
– varor till 427
Intrång i skyddad ensamrätt 256
Intäkt 55
Inventarier, material, avfallsprodukter eller liknande varor 213
Inventering och bedömning av den fysiska

miljön 135
Invigning av mera betydande anläggning 277
Isanläggning 125

Jonglör 133
Jord 102
Jordanalys 90
Jordbearbetning 90, 359
Jordbruk 29
Jordbruksarrende 106
Jordförbättring 90
Jordprov 90
Jubileum för företag 277
Jubileumsfestlighet 279
Julgåva och jubileumsgåva av mindre värde 281
Juridisk person 23
– utom dödsbo, yrkesmässig 186
– utom dödsbo, yrkesmässig "från första kronan" 284
Juridiska tjänster 137
– import 339
– åt utländsk uppdragsgivare 310
Jämförligt fång 86

K-företag 253
Kakelugn 103
Kalkylränta 50
Kamerala tjänster 137
Kamin 103
Karate 121
Karosserikod 348
Kartor 128
Karusell 146
Kassabokföring 56
Kassakvitto 47
Kassarabatt 50
Kassaregisterkvitto 38
Kinematografisk film
– efterbehandling 134
– rätt till 128, 129
Kioskförsäljning på vissa färjor 308
Klassrum, upplåtelser 123
Klientmedelskonto 253
Klinisk läkemedelsprövning 157
Klippning 134
Kombinerade avtal 99
Kommanditbolag 284
– momsregistrering 67
Kommissionärsföretag 260
Kommissionärsförhållande 260
Kommittentföretag 260
Kommun 201, 205
Kommunal och privat barnomsorg 161
Kommunalförbund 201
Kommunalskattelagen 29
Kommunicering 424
Kommunikationsområdet 144
Kommunikationsradio 350
Kompensationssystem för staten 203
Koncern 290
Koncernbidrag 252, 292
Konferenslokal, upplåtelse 123
Konkurrensneutralitet 16
Konkurrenssnedvridning 17
Konkurs 379
– nedläggning 380
Konkursbo 379
– momsregistrering 67
– skattskyldighet: avdragsrätt 380
– återföring av momsavdrag 381
Konkursborgenär 380
Konkursförvaltare 137, 381
– personligt ansvar 270
Konkursgäldenär, redovisningsskyldighet: avdragsrätt 380
Konsert 133
Konserthus, upplåtelse 123
Konservator 90, 135
Konservatorsarbete 135
Konsortium *294*, 298
Konstaterad förlust 382
Konsthandlare *91*, 130
Konstnärligt verk 128
Konstruktion 89
– rätt till 93

– eller uppfinning, export 310
Konsulttjänst 89, *137*, 169
– export 304
Konsumtionstjänster 89
Kontakter 103
Kontaktlinser 155
Kontantimportör 337
Kontantmetod 58
Kontering av moms som ingår i förskott 54
Kontroll 89
– eller analys av vara, import 339
– eller analys av vara åt utländsk uppdragsgivare 310
– och besiktning, bygg 359
Kopiering 134
Kopior av böcker 134
Korrespondensutbildning kontra självstudier 166
Kostnad 55
– för sällskapsliv av personlig natur 278
Kostnadselement 50
Kostrådgivning 155
Kran 103
Kredit 249
Kreditimportör 337
Kreditköp 58
Kreditnota 52
Krigsmateriel 173
Kringtjänster, framställning periodisk publikation 151
Kris- och krigsviktigt företag 253
Kultur 136
– och nöjen 126, 136
Kulturområdet 92, *136*
Kumulativ effekt 17
Kundfordran 143
Kundförlust etc 382
– i samband med verksamhetsöverlåtelse 184
Kundkredit, beviljad 143
Kundkreditering 52, *383*
– i samband med verksamhetsöverlåtelse 184
Kursgård 170
Kurslitteratur 164
Kvalificerade undantag 264
Kvarskatteavgift 59
Kvotdel, procentandel e.d. i förmögenhetsmassa 96
Kyla *25*, 80
Kylskåp 103
Kylsystem 103
Kyrklig kommun 201
Kyrka 218
Kyrkogårdsförvaltning 174
Köp 86
Köplagen 98
Köpoption 142
Laboratorieverksamhet 157
Laganalogi 269
Lagen om statlig inkomstskatt 29
Lagring 89
– eller förvaring åt utländsk uppdragsgivare 310
Lagringstjänst 106
Lagtolkning 270
Landsarkivbeställning 134
Landstingskommun 201
Lantmäteritekniska tjänster 90
Lastbil med skåpkarosseri 348
Lastbil och buss
– avdragsrätt 349
– privat nyttjande 353
Layout *130*, 152
Leasingavgifter 237
Ledning 102
– för vatten 103
Ledstång 103
Legitimerad tandhygienist 159
Legitimerad tandläkare 159
Leverans
– av vara 30, *229*
– av vara, partsavsikt 234
– av vara "utan fysisk förflyttning" 231
– för försäljning i s.k. exportbutik 307
– i frihamn 307

– och montering av pooler 361
– till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik 307
– till utländsk företagare 307
Lex generalis 112
Lex specialis 112
Likvidation 381
Litterärt verk 128
Livförsäkring 138
Livsmedel, reducerad moms 390
Ljud- och bildupptagning 132, 134
Ljusledning 103
Logoped 154
Logotyp 183
Lokaliseringsstöd 251
Lokalstädning 119
Lokaluthyrning 119
Lotteri 174
Luftfartsverket 117
Luftfartyg 175, 176
Luftkuddefarkost 117, 175, 176
Lyxbetonad representation 280
Lån 249
Läkararvode 254
Läkare 154
Läkarkonsultation per telefon 155
Läkemedel, recept eller försäljning till sjukhus 157
Lön 50
Lönat konsulat 319
Lönebikostnad 50
Löpande skuldebrev 31
Lös egendom 103
Lösöreköp 231

Mammografi 155
Mangel 103
Marina 116
Mark 102
– eller hangar för uppställning av flygplan 117
– för uppläggning av båt 117
Markis 103
Massaborgenär 380
Material 50
Materiella ting 86
Media 148
Medlemsblad 150
Mervärdeskatt 14
Mervärdeskattelagen 14
Minigolf 124
Minnesgåva 281
Mixning och textsättning 134
Moment av avlämnande 231
Mora accipiendi 230
Moms 14
– bokföring 53
– i allmän självdeklaration 59
– i rättegångskostnader 137
– kontering 53
– registreringsskyldighet 66
– sista inbetalningsdag 61
– straffrättsligt ansvar 387
Momsavräkningskonto 53, 54
Momsbesök 428
Momsbärande faktura 38
Momsdebitering 46, 47
Momsen inför ett svenskt EG-inträde 405
– biobiljetter 406
– dagstidningar 406
– destinationsprincipen 409
– EG – momsidentifikationsnummer 408
– export 408
– framställning av organisationstidskrifter m.m. 406
– förvärvsskatt 407, *409*
– gränsöverskridande handel 406, 408
– handeln med begagnade varor 406
– import 406, 408
– import från EG 406
– importmomsen 406
– inträde till sportevenemang 406
– kvartalsredovisning 407
– medium för momsredovisning 408
– momsen i inkomstdeklarationen 406

– momsregistreringsnummer 407, 408
– nationella lösningar 408
– nollskattesatser 406
– receptbelagd medicin etc 406
– tillhandahållande av nya byggnader etc 406
– tjänster som tillhandahålls författare m.fl. 406
– tredjelandshandel 406
– tvingande bestämmelser 408
– uppgiftsskyldighet i momsdeklaration 407
– ursprungsprincipen 409
Momslagen 14
– teknisk översyn ("Ny" momslag 1/7ES1994) 395
Momslagen, "Ny" lag 1/7 1994 (SOU 1992:6) m.m. 395
– allmänna nyhetstidningar (SOU 1993:75) 404
– alternativmedicinska behandlingar (SOU 1992:121) 403
– avdragsförbud, under vissa föruts. inom byggområdet 399
– byggsektorn 400
– ersättning 396
– export 398
– fastighet 397
– fiktiv moms 401
– frivilligt inträde, upplåtelse i andra hand av fastighet (SOU 1992:121) 403
– frivilligt inträde, uthyrning av fastighet till kommun (SOU 1993:75) 404
– kommuners generella avdragrätt (SOU 1993:75) 403
– koncerner, banker eller försäkringsbolag (SOU 1992:121) 403
– koncernförhållanden 402
– lagerfastighet, byggsektorn 401
– momsplikt 397
– momsskyldighet 396
– offentlig verksamhet (SOU 1993:75) 403
– omsättningsfastighet, byggsektorn 401
– schema: ML och NML 410
– teknisk skattskyldighet (återbetalning av moms) 396
– tyst kvittning, byggsektorn 401
– utbildning, underentreprenörer 399
– uttagsbeskattning 400
– varubegreppet 397
– vederlag 396
– verksamhetstillbehör 398
– vissa centrala begrepp 396
– vissa skåpbilar (SOU 1993:75) 404
– växande skog, odling och annan växtlighet 398
– yrkesmässighet 397
– återbetalning av moms (teknisk skattskyldighet) 396
– återföringsmoms (SOU 1993:75) 404
Momsplikt resp. momsskyldighet, skilda begrepp 25
Momsplikt
– logik 80
– tjänst, huvudregel 90
Momspliktig tjänst 25
Momspliktig vara 25
Momsredovisning hos kommittent, särskild redovisningsregel 260
Momsregistreringsnummer 66
Momssats 48
Momsskyldighet 23
Montering 89
Monteringsfärdigt hus 332, *334*
Motorcykel 44
– avdragsförbud 282, 349
Motorvärmare 350
Museiverksamhet 135
– djurparksverksamhet? 135
Museum
– definition 135
Museums inträdesavgift 135
Musikaliskt eller sceniskt verk 128
Musikaliskt verk, upphovsrätt 94, 128

Musiker 132
Musikförläggare 128
Myndighet, momsregistrering 67
Myndighetsutövning 115, 138, *202*
– undersökning för dokumentation av fornlämning 203
Mynt 173
Målningar 130
Måltidskuponger 248
Mäklararvode
– avdragsrätt, jordbruksfastighet 91
– ej avdragsrätt, mangårdsbyggnad 91
– ej avdragsrätt, tomtrörelse 91
Märkning av träd 90
Mönsterrätt 93, 126
– export 310
– import 339
<ha>
Naprapatverksamhet 155
Naturlig anknytning, verksamheter 224
Negativ momsdeklaration 54
– återbetalning 64
Nola-bidrag 252
Nollsummespel 182
Notariatverksamhet 140
Notarius publicus-verksamhet 138
Ny-, till- eller ombyggnad 90, 111
Nyckel 103
Nystartad verksamhet (processuella aspekter) 425, 426
Nyttjanderätt
– export 310
– till konstruktion 93
– till konstruktion, import 339
– till uppfinning, import 339
Nyttjanderättshavare 92
Näringsbidrag 251
Näringsbetingade aktier 38
Näringsfastighet 197
Närradio 149
Nätutrustning för radio och TV 106, 148
Nöjen 136
Nöjesanläggning 146
Obestånd 379
Obiter dicta 190
Objekt 86
– som utgör immateriella rättigheter 93
Obligationsrättslig förpliktelse 87
Odling 104
OECD 27
Offentlig försvarare 137
Offentlig verksamhet 201
Okvalificerat undantag 264
Omhändertagande och förstöring 17, 203
Omprövning
– på begäran av den momsskyldige 428
– på initiativ av skattemyndigheten 428
Omprövningsbeslut 428
Omsorg 92
Omsorgsgivare 161
Omsättning 30, *229*
– på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik 308
Omsättningsfastighet 364
Omsättningstillgång *242*, 365
Oneröst fång 86
Operaföreställning 133
Option 142
– avrop 142
– kvittning 142
– lösen 142
Optionskontrakt 142
Organ, blod eller modersmjölk från människa 158
Organisationsaktier 38
Organisationstidskrift 150
– politiskt ändamål 150
Originaletsning 130
Originallitografi 130
Originalskulptur 130
Oriktig uppgift
– efterbeskattning 429
– skattetillägg 437
– straffansvar 387

Paketresa eller liknande från utlandet till Sverige 305
Pant 254
– tas i anspråk för förfallen kredit 255
Pantsättning
– fast egendom 256
– lös egendom 256
Paragonnota 38
Parkeringsplats (garage), äkta bostadsföretag/hyreshus 198
Parkeringsverksamhet 115
Partrederi 200
Passiv förvärvskälla 285
Patent *93*, 126
– ej rätt till fiktivt avdrag 40, *94*
– export 310
– försäljning av, handelskommission 260
– i samband med fåmansregler 188
– import 339
– sale and leaseback 235
Patentombud 254
Pedagogisk måltid 248
Pensionat 114
Periodiseringsfel 57
Periodisk publikation 150
– distribution av 151
– organisationstidskrift, politiskt ändamål 150
– periodiskt medlemsblad, etnisk folkgrupp 150
Personalfest 279
Personalmatsal
– i egen regi 247
– drivs av entreprenör 247
Personalrabatt 245
Personalservering *246*, 392
Personalstiftelse 291
Personaltidning 150
Personalvård 277
Personbefordran 144
– reducerad moms 393
– till och från utlandet, export 305
Personbil 44
– avdragsförbud 282, *349*
– avdragsrätt 282, *349*
– eller motorcykel i exportvagnsförteckning 307
– extrautrustning 350
– momsmässig definition 348
– privat nyttjande 354
Personlig gästfrihet och liknande 278
Personnummer 66
Plantering 90
Plastplattor som underlag för tennisbana, läggning av 361
Platsköp 230
Pontonbrygga 103
Pontonkran 176
Posten AB 144, 205
Postens brevbefordran 144
Postförskott 229
Postförsändelse, import 338
Postgiro 63
Postverket 144, 205
Postpaket, befordran av 144
Praktikfall – HB kontra enkelt bolag 298
Prejudikatsintresse 432
Preklusion 386
Preliminär B-skatt 60
Preliminär F-skatt 60
Preliminär skatt 59
Presentkort 248
Preskription 386
Prestation 89
– på föremål 89
Primärkommun 201
Priskalkyl 50
Pristillägg 50
– som ingår i vederlaget 256
Privat arbetsförmedling 172
Privat bruk 242
Privatbostad 197
Privatbostadsfastighet *197*, 364
Privaträttslig option 142
Privaträttsligt subjekt i momssammanhang

44, 201
Produktutveckling 89
– export 310
Profylax 153
Program och katalog 152
Projektering 89
– export 310
Projektledning 89
Provköp 254
Psykisk utvecklingsstörning 160
Psykolog 154
– handledning av och stöd åt vårdpersonal 155
Psykoterapeut 154
Punktskatt 49
Pålägg 49

Rabatt 50
– i efterhand 52
– mängdrabatt 51
– samaktivitetsbidrag 52
– till anställda 245
– villkorlig 51
Rabattkupong 51
Radio- och televisionsföretag 148
Radiotidning eller kassettidning för synskadade 152
Rates of tax 454
Ratio decidendi 190
Realavtal 97
Reciprocitetsprincipen 65
Recitatör 132
Recovery of VAT in Sweden
– foreign entrepreneurs 459
– tourists 459
Redovisning, moms 55
Redovisningsperiod 61
Redovisningsskyldighet 18, 55
– när? 61
Redovisningsskyldighets inträde
– byggentreprenad 373, 374
– egen regi (bygg) 373
Reducerad momssats 14, 49, *389*
Reduceringsregler 49, *389*
Reformatio in pejus 438
Registerbeteckning 102
Registration 457
Registrering under uppbyggnadsskede 71
Registreringsskyldighet 66
– inhibition 69
– tvångsregistrering 69
Reklamalster 126
Reklambidrag 251
Reklambroschyr 127
Reklamskatt 49
Reklamtjänster 127
– import 339
Rekommendationer 82
Rekreation 91
Rekreationsanläggning 154
Rekvisitet "i" 32
Ren arbetsmåltid av enklare beskaffenhet 280
Ren förmögenhetsskada 256
Rengöring 89
– av mark 90
– bygg 359
Rennäring 173
Reparation, bygg 90, 359
Reparation 89
Representation
– i samband med affärsförhandling 278
– i samband med invigning av anläggning 279
– mot företag i intressegemenskap 279
– mot i utlandet bosatt person 280
– och liknande ändamål, avdragsförbud 44, *277*
– utomlands 278
Representationsmåltid i personalservering 248
Reproduktion 130
– av bildkonst 134
Resa inom nöjesanläggning 146
Resebyråverksamhet 146
Reservdelar och dubbletter till byggnadstillbehör 103

Resetjänst 145
Resgodsbefordran 144
Respiträntа 63, *447*
Restaurangkuponger 248
Restaurangtjänster, reducerad moms 392
Restaurangunderhållning 133, 136
– undantag? tillämplig momssats? 393
Restaurangverksamhet med tillhörande underhållning 133
Restavgift (slopad) 60, *441*
Restitution av moms, utländsk företagare: ansökan 343
Restitutionsränta 63, *448*
Retroaktiv avdragsrätt 111
Retroaktiv bolagsbildning 288
Returemballage 392
Revers 31
Revision 137
– måltid i samband med 280
Revy-, operett- eller musikalföreställning 134
Riksantikvarieämbetet 203
Rikskuponger 248
Riksskatteverket 56
Ritning 89
– export 310
Rivning 90, 359
Rotpostförsäljning av skog 104
Royalty eller periodiskt utgående avgift 95, *126*, 183, 188
RSVs nämnd för rättsärenden (Rättsnämnden) 82
RSVs prisram för representation utanför hemmet 280
Rullgardin, leverans och inmontering 361
Rulljalusi, leverans och inmontering 361
Rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet 106, *114*
Rådgivande verksamhet 137
Räkenskapsår
– brutet 62
– kalenderår 62
Ränta
– finansiell tjänst 139
– lämnad kredit 249
– verklig 50
Räntor 447
– gemensamt 447
Rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt 106, 114
Rätt att utnyttja system eller program för ADB, import 339
Rätt till fotografisk bild
– export 310
– import 339
Rätt till jakt, fiske eller bete 106, 114
Rätt till litterärt eller konstnärligt verk
– export 310
– import 339
Rätt enligt servitut till stadigvarande bruk av föremål på annan fastighet 102
Rättegångskostnad 137
Rättelsedeklaration 63
Rättigheter 87, *126*
Rättsmedicinsk undersökning 155
Rättsnämnden 82
Röda Korset 321, 427
Röjning 90
Rörelse 29
Rörelseliknande former 192

Sakprocess 431
Sale and leaseback 231, 233, 235
Saluvärde 244
– bestämmande av, egenregiarbeten (bygg) 372
Samaktivitetsbidrag 253
Samfällighet 295
Samlagring 232
Samlingslokal 103
Sammanfattning av momsens begrepp 74
Sammansatta transaktioner 97, *119*
Sammanträdesrum, upplåtelse 123
Samordnad fastighetsförvaltning 119
Samordning av moms och inkomstskatt i processen 425
Samtalsstöd vid relationsstörningar 155

Samägande *200*, 294
Sanitet 104
Sanktionsavgift 256
Scenograf 129
Schaktning 90, 359
Scope of the tax 454
Sedlar 173
Sedvanlig rabatt 245
Separationsrätt 231
Servering 92, *392*
Serveringstjänster
– i samband med hyra av festvåning 123
– reducerad moms 392
Serveringsvara 392
Servicebox 125
Servicehus 161
Servicelägenhet/gruppbostad kontra stadigvarande bostad 162
Serviceorganisationer 293
Servitut 102
Servitutsrätt 106
Sightseeingtur 145
Singularfång 86
Sittplatsanordning 103
Sjukgymnast 154
Sjukhus
– cafeteria 157
– kiosk 157
– personalservering 157
Sjuksköterska 154
Sjuktransport 158
Sjukvård 153, *156*
– kontroll eller analys av prov 157
– och hälsovård etc till anställda 282
– särskild legitimation 154, 155
– underentreprenör 156
Sjukvårdsförsäkring 154
Självkostnadskalkyl 50
Självständighet *29*, 188, 192
Sjöräddningssällskapet 176
Skadeförsäkring 138
Skadeståndsersättning 256
Skatt-på-skatteffekt 16
Skatteflykt, lag mot 82
Skattenämnd, "samordning" av skatteslag i processen 425
Skattepliktig intäkt (inkomstskatt) 29
Skattepliktig tjänst 25
Skattepliktig uthyrning av vara *80*, 119
Skattepliktig vara 25
Skattepliktig vara eller tjänst 25
Skatterådgivning 137
Skatterättsnämnden 82
Skattesats 48, 389
Skattetillägg 437
– eftergift 439
– förbud mot reformatio in pejus 438
– i samband med "sköningar" 438
– lägre uttagsnivå i vissa fall 441
– oriktig uppgift 437
– påförs ej för vissa fel 439
– räkenskapsfel 439
– uppenbart oskäligt ("säkerhetsventilen") 439
Skattskyldighet 17, *24*
– begrepp/"betåndsdelar" 24
– begreppsanalys 79
– fem rekvisit 24
– genom frivilligt inträde, när? 111
– när? 31
– sammanfattning 33
– specialfall 259
– "styr" skattesats 51
Skattskyldighetens inträde
– byggentreprenad 373
– egen regi (bygg) 373
Skepp 176
Skidlift 146
Skiljemannauppdrag
– export 311
Skjutbana
– på nöjesfält 126
– skytteklubbs 126
Skog, annan växtlighet omsätts med avverkningsrätten 114
Skogskörslor 193

Skogsprodukter 188
Skrivbyråtjänster 138
Skrivtjänster
– export 310
– import 339
Skrotning 356
– av personbilar enligt ML 357
Skrotningsavgift 357
Skrotningspremie 357
Skuldebrev 31
Skyltfönsteranordning 103
Skådespelare 132
Skönhetsvård 91, 153
Skönsmässigt fastställd moms (sköning) 424
Skördeverksamhet 90
Slipning 89
Slutlig skatt 59
– debitering 59
Småhus 197
Snöröjning 17, 90
Social omsorg 160
– familjevårdshem 160
– sommargårds- och lägerverksamhet 160
Socialtjänstlagen 160
Solarium 126
Sommargårds- och lägerverksamhet 160
Sophämtning 17
Sotning 119
Specialexekution 379
Specialfläkt till maskin 104
Speditionsintyg 309
Speditör 337
– konkurs 338
Spelombud 174
Speltider för bowling 125
Spelverksamhet 174
Spis 103
Spolplatta 125
Sponsring 251
Sport- och idrott 136
– jämte fastighetsupplåtelse 120
– uthyrning av tillbehör i samband därmed 120
Sprinklerutrustning 111
Spritdrycker, avdragsförbud 278
Spritdrycker, vin och starköl
– ej reducerad moms 391
Sprängning 90, 359
Stadigvarande bostad
– avdragsförbud 275
– kontra servicelägenhet/gruppbostad 162
Standardiserad option 142
Standardutbud kontra "skräddarsydd" utbildning 165
Stapelavlöpning 277
Staten 201, *202*, 218
Statens historiska muséer 203
Statlig avgift 49
Statlig skatt 49
Statligt affärsverk 201, *205*
Statligt litteraturstöd, bokförlag 251
Statligt och kommunalt bolag 207
Statligt verk, eget arbete på stadigvarande bostad 372
Statsbidrag till kommuner, upphandling 206
Statslåneränta 59
Stiftelse 67, *218*
Stiftelsen Redovisningsrådet 56
Stoppregel, förskott och a conton 31, *258*
Straffrättsligt ansvar 387
– oriktig uppgift 387
Stuga
– i stugby och semesterby 114
– på campingområde 114
– av enklare slag 114
Styrelsesammanträde, måltid i samband med 280
Styrkande av export av vara 309
Styrmanskvitto 309
Städning av bostad 119
Stängsel 90, 102, 359
Stöld, avdragsrätt? 227
Successiv skattskyldighet 90, 237
Supplies of goods 453

Supplies of services 453
Supply, the place of 453
Svenska Elektriska Materialkontrollanstalten AB 208
Svenska Galoppsportens Centralförbund 175
Svenska korporationsidrottsförbundet 151
Svenska Travsportens Centralförbund 175
Svenskt Campingkort 114
Sveriges Handelsagenters Förbund 260
Sveriges olympiska kommitté 151
Sveriges Radio-koncernen 149
Sveriges riksidrottsförbund 151
Sweden Tax-free Shopping AB 317
Synkronisering 134
Synprovning 154
System och program för automatisk databehandling (ADB) 126
– export 310
Systemförsäljning 166
Sådd 90
Sångare 132
Säljoption 142
Särdebitering, sammansatta transaktioner 97
Särskild A-skatt 60
Särskild momsdeklaration 61
Särskild redovisningsregel vid kommission *260*, 298
Särskilt statsbidrag till kommuner 206

Tandbrygga och protes 159
Tandläkare 154
Tandvård 159
Tandvårdsersättning 159
Tangible property 453
Taxable operation 453
Taxable persons 453
Tax-free for tourists 317
Tax-free-kontor 317
Tax-free-shop 307
Tax invoices 456
Taxiresa 144
Taxiverksamhet 349
Teaterföreställning 133
Teaterlokal, upplåtelse 123
Teckning 130
Teknisk skattskyldighet 264
Teknisk översyn av momslagen 395
Tekniska konsulttjänster 91
Teletjänster 92, *148*
– till mottagare utanför landet 306
Televerket 148, *205*
Televisionsföretag 148
Telia AB 148, 149, 205
Temporär tullfrihet 334
– och fiktiv moms 335
Textil bildkonst 130
Tidning 134, *149*
Tidskrift 134, *149*
Tillbehör till byggnad, tillfälligt borttagen för reparation 100
Tillbehör till fastighet 102
Tillfällig förvärvsverksamhet 29
Tillgodogörande av tjänst 237
Tillhandahållande
– av information, import 339
– av tjänst 30, *236*
– led i social omsorg 160
– led i tandvård 159
– led i vård 156
Tillverkning av "hel" vara på beställning (= varuförsäljning) 89
Tilläggsnummer 66
Tipsbolag 200
Tjänande fastighet 102
Tjänst eller näringsverksamhet: frågeschema 191
Tjänster 25, *87*
– avseende fastighet i Sverige, import 339
– avseende fastighet, utom uthyrning 105
– export 304
– i hamn- eller flygplatsverksamhet, export 310
– momsmässig definition 86
– på byggnad 90

– på egen fastighet, hos icke momsskyldig 369
– på exportvara 310
– på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik 310
– på fastighet i annat land 310
– på importvara 310
– på vara som tillfälligt införts i landet 310
– tillhandahållande "även på annat sätt" 240
– vid sidan av näringsverksamheten för egen räkning 241
Tobaksvaror, ej reducerad moms 391
Tomträtt 106
Tomtrörelse 360
Tradition 232
Trafikflygplats 117
Trailer till spelfilm, textsättning 134
Transporter 89
– av avlidna 147, 173
– direkt till eller från utlandet 310
– i skidlift 146
Transportköp 230
– (vidareöverlåtelse) avseende fastighet med frivilligt inträde 268
Trav- eller galoppbaneverksamhet 174
Travsällskapet 175
Tull 332
– specifik tull 333
– tullvärde 333
– värdetull 333
Tupperware 189
Turister
– från Danmark, Norge eller Finland 316
– från andra länder än Danmark, Norge eller Finland 317
Turistmoms 316
– intygsgivare 317
Turistresa 144
Tvångsregistrering 69
Tvåmånadersredovisning 61
Tvätt- och servicehall på bensinstation 125
Tvättjänster 89, 92
Tvättmaskin 103
Tyst kvittning 366, 368
Tyst undantag 25, 80

Undantag från momsplikt 92
Underentreprenör, utbildning 164
Underhandsackord 379
Underhåll 89
– bygg 359
Understödsförening 218
Unikumprincipen 127
Universalfång 86
Uppbyggnadsskede 71
Uppbördsförfarande 59
Uppdelning av vederlag efter skälig grund 50, *97*
Uppdelning på flera betalningstillfällen 436
Uppfinnarverksamhet
– registrering under uppbyggnadsskede 71
Uppfinning, rätt till 93, 126
Uppfinningshöjd 93
Uppförande 90, 359
Upphandling
– fastighetsskötsel 118
– rådgivning 90
Upphovsrätt
– till litterärt och konstnärligt verk 93, *126*
– till översättning 138
Upplåtelse 86
– av byggnad eller mark för djur 107, 117
– av campingplats 106
– av fastighet, huvudsakligt tillhandahållande 121
– av förvaringsbox 107, 117
– av hamn eller flygplats 107
– export 310
– av hel eller del av idrottshall 120, *121*, 125

– av reklamutrymme på fastighet *106*, 107
– av parkeringsplats 107, *115*
– av rättighet till fastighet 105
– av spåranläggning för järnvägstrafik 118
– av trottoar, gatumark, tomtmark 124
– av utrymme för annonsering på fastighet *106*, 107
– för trafik av väg, bro eller tunnel 118
Uppläggning av båt på "råmark" 123
Upprättande av deklaration 137
Upptagning av båt 123
Utarbetande av system eller program för ADB
– export 310
– import 339
Utarrendering
– av fritidsanläggning 171
– av handelsträdgård 114
– av rörelse 171
Utbildning 92, *163*
– definition 166
– i beskattning 167
– i byråadministration och kundservice 167
– i företagsekonomi 167
– i redovisningskonsultverksamhet 167
– i samband med försäljning 166
– "medium" 167
– starta-eget-kurs 167
– viktväktkurser 167
Utfyllning 90, 359
Utförande av "nya" tjänster 94
Utgift 15, *55*
Utgående moms 15
– redovisning 46
– skuldkonto 53
Uthyrning 80
– av arbetskraft 172
– av bankfack 117
– av banor för tennis, badminton och squash 121
– av bussar och andra fordon utan förare 146
– av lagerlokal 106
– av rörelselokal (frivillig registrering) 107
– av stängsel, brandlarm och sprinklerutrustning (frivillig registrering) 111
– av vara, export 306
– personbilar och motorcyklar 349
Utlåtande i körkorts- eller pensionsfrågor 155, 156
Utlägg 253
– ej vid provköp 254
– vidarefakturering 253
Utländsk beskickning
– varor till 319
Utländsk byggmästare i Sverige 369
Utländsk leverantör förtullar själv 338
Utländsk publikation 151
Utländsk artist eller idrottsutövare 136
Utländsk företagare 211
– momsregistrering 67
– restitution av moms 341
– restitution av moms: fiktiv moms 342
Utländsk resebyrå, restitution av moms avseende uppköp av hotellövernattningar och bussresor i Sverige 343
Utländsk valuta
– fakturering i 47, 346
Utmätning 382
Utnyttjande av återtagandeförbehåll 383
Utrangerade eller "förstörda" varor 213
Utredande och rådgivande verksamhet 91, 92
Utredning
– avseende markanskaffning 90
– och behandling av sjukdomar, kroppsfel och skador 153
– om fornlämningar 135
Utredningen om vissa mervärdesskattefrågor (SOU 1992:121 och SOU 1993:75) 395, 403
Utrikesdepartementet
– varor till 321
Utrustning

– för elektricitet 104
– för vatten 104
– för värme 104
Utrymme för reklam eller annonsering på fastighet 106, 107
Utsökning 379
Uttagsbeskattning 30, *238*
– bil 353
– i byggnadskonsortier 369
– personalservering 246
– tjänst 240
Utvidgning av yrkesmässighet 192
Utövande konstnärs framförande 132

Vaccination 155
Vadhållning 174
Vagga och täckning till båt 123
Value added tax (VAT) 453
Valutaväxlingsautomater 140
Vandringsutställning, museum 135
Vara 25
– avlämnande 229
– eller tjänst? 98
– export 302
– momsmässig definition 86
– och tjänst till ambassad 319
– till FN- och biståndsorgan och hjälporganisation 320
Varaktighet *29*, 188, 192
Varieté-, entré- och kuvertavgift 133
Varuleverans till UD 321
Varumärke 93, 126
Varumärkesrätt
– export 310
– import 339
Vatten 106
– från vattenverk, ej reducerad moms 391
– serveringsvara 392
Vattenrutschbanor på semesteranläggningar 125
Vattentäckt område 102
Veckotidningar 149
Vederlag 48
Vegetabilisk olja 391
Verk av beskrivande art, i plastisk form 128
Verksamhet 26
Verksamhetsgren 178
Verksamhetstillbehör 104
Verksamhetsöverlåtelse 178
– redovisning/avdragsrätt 183
Verkshöjd 127
Verkställande direktör 384, *424*
Vetenskaplig, litterär eller konstnärlig verksamhet 126
Veterinärtjänst 173
Via-klarering 313
Vidarefakturering 253
Videogram 127
Videoinspelning 128, 133
– efterbehandling 134
Viktväktarkurser 167
Vikvägg, leverans och inmontering 361
Vin, avdragsförbud 278
Vinstsyfte *29*, 188, 192
Vinterdäck 350
Vite vid underlåten registreringsanmälan 69
Vittnesersättning 254
VP-konto 142
Vård 153
– av djur 153, 173
– i samband med ambulanstransport 158
– vid barnsbörd 153
Vårdande entreprenör 156
Värdepapper i depå 140
Värdepapperscentralen 142
Värdepappersfond 141
Värdepappershandel 141
Värdering
– av fastighet 90
Värme *25*, 80, 106
Värmeledning 103
Värmepanna 103
Värmeskåp 103
Växande skog 104

Växtlighet 104
Växtskyddsverksamhet 90
Workout 121

Yrkesmässig byggnadsverksamhet
– avdragsrätt 375
– definition 359, 360
Yrkesmässig personbefordran *144*, 394
Yrkesmässig person- eller godsbefordran, luftfartyg för 176
Yrkesmässig sjöfart, skepp för 176
Yrkesmässig verksamhet 28, 185
Yrkesmässighet 281
Yrkesmässigt fiske, skepp för 176
Ytbeläggning 90, 359
Yttre städning 119

Zero rating 454

Ålderdomshem 161
Årsavgift i branschförening etc 293
Årskort på gym 282
Återbetalning av moms 64
Återbäring 52
– samaktivitetsbidrag 52
Återföring av momsavdrag 266
– ej alternativ till bristande yrkesmässighet 272
– till följd av export 318
– vid enmansredovisning 272
Återförsäkringsverksamhet 138
Återförsäljning, personbilar och motorcyklar 282, *351*
Återgång av försäljning 383
Återtagandeförbehåll 58

Ädelmetall 42
Äganderätten 88
Äkta bostadsföretag 198
– trädavverkning 195
– uthyrning av solarium 196, 197
Äkta koncern 290, 291
– alternativ regel till frivilligt inträde 110
Äkthetsintyg och värderingsintyg, museum 135
Äldreomsorg 160
Ändring 89
– bygg 359
Äventyrsbad 125
Öl 278
Öppen momsdebitering 46, 47
Övergångsbestämmelser *44*, 207, 402
Överklagande 431
Överlåtelse 86
– av entreprenadverksamhet 377
– av fastighet 105
– av fastighet, vara eller tjänst 97
– av rättighet till fastighet 105
– av verksamhet eller del därav 178
– av verksamhet och avdrag för fiktiv moms 180
Överskjutande ingående moms
– avräkning mot annan skatt 65
– ej utmätningsbar 65
– ej överlåtbar 65
– ej föremål för betalningssäkring 65
– förtidsåterbetalning 59
– gottskrivning 59
Överstyrelsen för Civil Beredskap 253
Översättningstjänster 138
– export 310
– import 339
Övervältringseffekten 16