MOMSHANDBOKEN

Björn Forssén

Momshandboken

Enligt 2001 års regler

Andra upplagan

Norstedts Juridik AB

Adress till förlaget:
Norstedts Juridik AB, Box 6472, 113 82 Stockholm
Fax 08-690 90 70, telefon 08-690 91 00

Beställningar:
www.njab.se eller e-post kundservice.njab@liber.se
Fax 08-690 90 30, telefon 08-690 96 96, växel 690 91 00
Norstedts Juridik AB, Kundservice, Box 6454, 113 82 Stockholm

Besök även författarens hemsida: www.forssen.com

MOMSHANDBOKEN
Enligt 2001 års regler
Björn Forssén
Upplaga 2:1
ISBN 91-39-00635-2
© 1998 och 2001 Författaren och Norstedts Juridik AB

Tryck: Elanders Gotab 34129, Stockholm 2001

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

Innehåll

Förord 7
Förkortningar 9
Snabbguide till Momshandboken 11

I. Allmän del 13

Inledning 15
Momsskyldighet, avdragsrätt, redovisning, beskattningsbeslut/
överklagande m.m. 21
Momsskyldighet 24
Avdragsrätt 63
Redovisning 85
Beskattningsbeslut/överklagande m.m. 121

II. Vissa situationer 127

Vissa inventarieöverlåtelser samt verksamhetsöverlåtelser 129
Överlåtelse av verksamhet eller del därav (verksamhetsöverlåtelser) 130
Vissa inventarieöverlåtelser är momsfria 137
Representation 142
Konkurs/utmätning/kundförluster etc. 147

III. Vissa branschområden 153

Områden där undantag från momsplikten förekommer
Fastighetsbranschen 155
Obligatoriska regler på fastighetsområdet 155
Frivillig momsregistrering för uthyrning av rörelselokal m.m. (s.k. frivilligt inträde) 171
Återföringsskyldighet under vissa förutsättningar avseende gjorda momsavdrag (återföringsreglerna) 186
Avdragsförbud för stadigvarande bostad 191
Sjukvårdsområdet 193
Sjukvård 194
Tandvård 199
Social omsorg 200
Utbildningsområdet 202
Bank- och finansieringsområdet 206
Försäkringsbranschen 216
Artistbranschen 218
Idrottsområdet 222
Kulturområdet 223
Bildkonstnärer 238
Kommunikation/media, hotell, restaurang och livsmedel 241
Övriga undantag 254

Områden där särskilda redovisnings- och/eller beräkningsregler förekommer
Byggbranschen 264
”Vanlig beskattning” och s.k. uttagsbeskattning i yrkesmässig byggnadsverksamhet 267
Icke momsskyldigt företag utför arbeten på egen fastighet med hjälp av egna anställda i viss omfattning – uttagsmoms hos bl.a. bostadsföretag, försäkringsföretag och fastighetshandlare 276
Redovisnings- och avdragsreglerna på byggområdet 279
Återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter 285
Resebyråbranschen 295
Praktikfall, resetjänster m.m. 301

Särskilt om bilar
Bilar 306
Avdragsrätt bilar 307
Försäljning av bilar 309
Privat nyttjande av bilar, uttagsbeskattning 312
Egen bil i tjänsten – arbetsgivaren står för bensinen 314

IV. Internationella affärer 315

Introduktion 317
Varor 325
EU-handeln 326
Tredjelandshandeln 351
Tjänster 360
EG:s tullområde och EG:s skatteområde 377
Utländsk företagare 381
Skattefrihet för internationella organisationer, diplomater m.fl. 384

Bilagor

1. Avdragsrätt för ingående moms på förvärv för att göra en momsfri omsättning – alltid uteslutet? 389
2. Personalvård – går utvecklingen mot en vidare avdragsrätt på momsområdet än på inkomstskatteområdet? 394
3. Kan en köpare av en vara som är momsfri i ett annat EG-land, men skattepliktig i Sverige, beskattas för s.k. gemenskapsinternt förvärv här? 408
4. Övergångsbestämmelser för nya regler för investeringsvaror den 1 januari 2001 446
5. Moms och Internethandel (e-handel) 448

Källförteckning 453

Sakregister 463

Förord

I denna bok – den andra upplagan av Momshandboken – som för övrigt är min -femte bok om mervärdesskatt, lägger jag fortfarande tonvikten på att så pedagogiskt som möjligt göra momssystemet överskådligt. De centrala begreppen i den allmänna delen av boken är viktiga för läsaren att inhämta, för att kunna tillgodogöra sig vad som tas upp i de olika branschavsnitten. Det gäller att först tillägna sig den metod som beskrivs i den allmänna delen, för att lättare kunna sätta sig in i momsproblematiken inom något av branschområdena. För det ändamålet har i denna upplaga en snabbguide lagts in, där jag bl.a. hänvisar till vissa schematiska översikter och nyheter åren 2000–2001. Meningen är att läsaren skall kunna lösa de flesta vardagsproblemen angående moms med kunskaperna från den allmänna delen.

Jag beskriver reglerna per den 1 januari 2001 och får därmed även med bl.a. de nya reglerna för investeringsvaror och på fastighetsområdet som trädde i kraft den 1 januari 2001. Den 1 juli 1994 ersatte mervärdesskattelagen (1994:200), ML, lag (1968:430) om mervärdeskatt (GML). De viktigaste justeringarna i ML har därefter skett beträffande de internationella affärerna på grund av Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995. Andra viktiga förändringar av ML är sedan: slopandet av den fiktiva momsen den 1 november 1995 och införandet då av regler om s.k. vinstmarginalbeskattning (VMB) för begagnathandeln m.m. och införandet av VMB även för s.k. resetjänster den 1 januari 1996, ändringarna på kultur-, idrotts- och utbildningsområdet den 1 januari 1997, införandet av skattekontosystemet den 1 januari 1998, införandet av regler om s.k. mervärdesskattegrupper den 1 juli 1998, slopandet av ”tax-free”-reglerna vid resor inom EU den 1 juli 1999, införandet av nya regler om s.k. investeringsguld den 1 januari 2000, införandet av regler om s.k. redovisningsvaluta den 1 mars 2000 samt alltså nu senast nya regler för investeringsvaror och på fastighetsområdet vilka trädde i kraft den 1 januari 2001. En nyhet i denna upplaga är att jag i bilagor tar upp vissa ämnen på fördjupningsnivå; t.ex. är Bilaga 3 med en översikt av EG-momsen för varor intressant. I bilaga 5 ger jag en kortfattad överblick av min nuvarande syn på problem kring moms och Internethandel (e-handel).

Boken delas in i en allmän del (I), där de centrala begreppen behandlas och även något om förfaranderegler berörs, åtföljd av en kortare andra del (II) med vissa särskilda situationer som kan vara aktuella för de flesta branschområdena. Sedan följer i del III en redogörelse för de viktigaste branschområden där momsfrihet föreligger eller där särskilda redovisningsregler förekommer samt en särskild redogörelse för moms och bilar. I det fjärde och avslutande avsnittet (IV), vilket inleds med en introduktion, redogörs utförligt för moms i samband med internationella affärer. Där tar jag också upp EG-kommissionens förslag om justering av EG:s sjätte momsdirektiv med hänsyn till vissa tjänster som tillhandahålls elektroniskt, s.k. e-handel.

Stockholm i januari 2001

Björn Forssén

Förkortningar

AB	Aktiebolag
ADB	Automatisk databehandling
Bet. SkU	Skatteutskottets betänkande
BFL	Bokföringslagen (1976:125). Ersattes den 1 januari 2000 av nya bok-föringslagen (SFS 1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
CLO	Central Liaison Office (samordningsmyndighet hos RSV)
Dir.	Regeringens kommittédirektiv
Dt	Direkt skatt taxering
EC	European Communities
ECU (ecu)	European Currency Unit (numera euro)
EEC (EEG)	European Economical Communities
EEIG	Europeiska ekonomiska intressegrupperingar
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EFTA	European Free Trade Association
EG (EEG)	Europeiska gemenskaperna
e-handel (e-commerce)	elektronisk handel (electronic commerce)
EU	Europeiska unionen
euro	(f.d. ecu)
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FB	Förhandsbesked
Fi	Finansdepartementets utredningsdirektiv
GIF	Gemenskapsinternt varuförvärv
GML	Lagen (1968:430) om mervärdeskatt
HB	Handelsbolag
IL	Inkomstskattelagen. Ersätter KL och SIL år 2001
ILO	International Labour Organization
Im	Indirekt skatt moms
INTRASTAT	Handelsstatistik mellan EG-länder
IT	Informationsteknologi
KB	Kommanditbolag
KL	Kommunalskattelagen
KOM (COM)	EG:s kommission
KRG	Kammarrätten i Göteborg
KVR	Kvartalsredovisning
KöpL	Köplagen

LBMA	London Bullion Market Association
LU	Lagutskottet
MF	Mervärdesskatteförordningen (1994:223)
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
Moms	Förkortning av mervärdesskatt
MVD	Skattedeklarationens mervärdesskattedel
NJA	Nytt juridiskt arkiv, avd. I
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
prop.	Regeringens proposition
RSN	Riksskattenämnden
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
Rådet	Europeiska unionens råd (f.d. Ministerrådet)
S	Skatteområdet
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SCB	Statistiska centralbyrån
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lagen om statlig inkomstskatt
SjöL	Sjölagen
Skr.	Regeringens skrivelse
SkU	Skatteutskottet
SN	SkatteNytt, facktidning om skatt, utges av SkatteNytt Förlags AB -(Uppsala)
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
VAN	Value Added Network
VAT	Value Added Tax (moms på engelska)
VIES	VAT Information Exchange System
VMB	Vinstmarginalbeskattning

Snabbguide till Momshandboken

Bokens fyra delar

- Allmänt.
- Vissa situationer som gäller alla branscher.
- Branschspecifika situationer.
- Internationella affärer.

Leta

- i innehållsförteckningen i första hand (OBS! se särskilt kursiva indelningen av del III);
- när Du vant Dig vid boken, i överkanten av sidorna – högersidan anger vilken av de fyra huvuddelarna Du befinner Dig i och vänstersidan i vilket avsnitt Du befinner Dig – och använd sedan sökorden i sidornas marginaler; och
- efter behov, i sökordsregistret längst bak i boken.

Sida 21–24
- kan Du använda för att få en snabb analys av de centrala begreppen som medför momsskyldighet och kopplingen mellan begreppen – använd i första hand marginalorden.

Viktiga schematiska översikter

- *Sida 38–39*: Utlägg.
- *Sida 50–51*: Vänstersidan anger undantagen från momsplikt och högersidan an-ger omfattningen av momsplikten och tillämpliga momssatser. Områdesindelningen av schemat är densamma som Du sedan finner i avsnitt III, Vissa bransch-områden.
- *Sida 64*: Avdragsrätt för ingående moms på förvärv.
- *Sida 91–92*: Redovisningsperioder och förfallodagar.
- *Sida 106–107*: Exempel redovisning moms för successivt tillhandahållen tjänst (t.ex. fastighetsupplåtelse) och förskott.
- *Sida 110*: När skall utgående skatt redovisas resp. när kan avdrag för ingående skatt utövas?
- *Sida 117–119*: Vad skall de olika raderna/kolumnerna i momsdelen i skattedeklarationen/kvartalsrapporten i förekommande fall innehålla?
- *Sida 120 och även 57*: Bokföring av moms.
- *Sida 228–238*: Exempel som ger översikt av en artists olika kontakter med moms: rättigheter etc.

- *Sida 267–273*: Byggbranschen och redogörelse för moms vid entreprenad och egen regi.
- *Sida 285f resp. 295f*: VMB för begagnade varor m.m. resp. resetjänster.
- *Sida 301–306*: Exempel som ger översikt över VMB för resetjänster.
- *Sida 333 resp. 338*: Schema över moms vid varuutförsel till resp. varuinförsel från EU.
- *Sida 343–348*: Översikt över trepartshandel och andra trepartskonstellationer.
- *Sida 369*: Schematisk exempelgenomgång av gemenskapsinterna godstransporter.
- *Sida 445f*: Övergångsbestämmelser för nya regler för investeringsvaror den
  1 januari 2001.
- *Sida 447f*: Moms och Internethandel (e-handel).

Nyheter 2000–2001

- Om investeringsguld den 1 januari 2000, s. 215
- Om redovisningsvaluta den 1 mars 2000, s. 115
- Om investeringsvaror (fastigheter och andra varor) den 1 januari 2001, s. 77
- Om fastigheter den 1 januari 2001, s. 171
- Nya regler för investeringsvarorna, övergångsbestämmelser, s. 445

I.

ALLMÄN DEL

Inledning

Konsumtionsskatt
Övervältring
Skattebärare
Mervärde (förädlingsvärde)
Utgående skatt
Ingående skatt

Mervärdesskatt eller moms, som är den vedertagna förkortningen, är en konsumtionsskatt. Den skall genom övervältring från den ena momsskyldiga företagaren till den andra i slutänden träffa en privatperson eller ett företag eller annan organisation som saknar momsskyldig verksamhet och som därmed saknar avdragsrätt för debiterad moms som ingående skatt. Man talar om en konsument som bärare av en skatt på det samlade mervärdet av varje företags, i kedjan av företag som varit inblandade i att producera den vara eller tjänst som konsumenten köper, förädlingsvärde på sin vara eller tjänst. Momsskyldiga företag i kedjan har debiterat moms som en utgående skatt (försäljningsmoms) på sitt pris för att ta fram sin vara eller tjänst och nästa företag i kedjan har som köpare av den varan eller tjänsten dragit av den debiterade momsen som en ingående skatt (inköpsmoms). En sådan kedja av företag kan bestå i råvaruproducent, tillverkningsföretag (fabrikant), grossist och detaljist. Om samtliga företag i kedjan är momsskyldiga blir debiterad moms från ett led till det senare inte någon kostnad hos någotdera företaget, utan i varje företag blir inköpsmomsen en fordran på staten och försäljningsmomsen en skuld till staten, och konsumenten som köper t.ex. varan, som samtliga företag i kedjan varit med om att producera, träffas av detaljistens moms på priset på varan och blir därmed skattebärare, dvs. denne har ingen avdragsrätt för moms, utan får betala med sina privata tillgångar, t.ex. lönemedel efter skatt, hela detaljistens pris för varan i fråga inkl. moms. Slutkonsumenten träffas därmed av momsen på det samlade mervärdet i alla led av företagare som varit med om att producera varan i fråga, vilken s.k. övervältringseffekt kan beskrivas schematiskt med följande exempel:

Råvaruproducent

1. Försäljning av råvaror till fabrikant för att denne skall tillverka en vara, pris på råvarorna: 100 000 kr, moms ingår med 20 000 kr.

Fabrikant

2. Försäljning till grossist av tillverkad vara för 150 000 kr, moms ingår med 30 000 kr.

Grossist

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

Detaljist

4. Försäljning av varan till slutkonsumenten för 337 500 kr, moms ingår med 67 500 kr.

1.	Råvaruproducentens skatt att betala (se nedan) till staten	20 000 kr
2.	Fabrikantens skatt att betala till staten (30 000./.20 000)	10 000 kr
3.	Grossistens skatt att betala till staten (45 000./.30 000)	15 000 kr
4.	Detaljistens skatt att betala till staten (67 500./.45 000)	22 500 kr
		67 500 kr

När slutkonsumenten betalar 337 500 kr inkl. moms till detaljisten, träffas alltså slutkonsumenten av momsen, 67 500 kr, på det samlade mervärde varan har erhållit genom inblandade företags befattning med densamma. 67 500 kr är som synes också den totala momsinbetalningen till staten från samtliga företag som varit med om att producera varan i fråga.

Undantag från momsplikt, indirekt subvention stats-finansiellt sett

Som finansieringssystem för staten är momsen ett effektivt instrument, då en höjning eller sänkning av momsen får ett nästintill direkt genomslag i statens kassa, eftersom moms normalt redovisas av företagen månatligen. Dessutom är det ett billigt system för staten då man kan säga att företagen fungerar som uppbördsmän för staten genom den beskrivna övervältringseffekten. Det ideala vore från uppbörds- och finansieringssynpunkt att alla varor och tjänster var momspliktiga, dvs. att momsen inte bara var generell för varor och tjänster, utan helt saknade undantagsområden. Då skulle gränsdragningsproblem undvikas, framför allt på tjänsteområdet där det många gånger kan vara svårt att momsbedöma en tjänst som är sammansatt av olika delmoment: t.ex. momsfri bank- eller finansieringstjänst jämte momspliktig rådgivning. Statsfinansiellt sett är för övrigt undantagen från momsplikt att beteckna som indirekta subventioner, dvs. det syns inte i statsbudgeten hur stor skattesubventionen är för t.ex. sjukvården, skolsystemet och bankvärlden, för att nämna de kanske viktigaste undantagna områdena.

Kumulativ effekt
Latent moms

Om ett företag i den beskrivna förädlingskedjan finns inom något av dessa områden och sålunda inte har avdragsrätt för ingående moms på förvärv till sin verksamhet, uppkommer en s.k. kumulativ effekt. Det vill säga, momsen på ett sådant företags förvärv blir en kostnad, och när det företaget i sin tur fakturerar nästa företag i kedjan kan detta inte göra avdrag (avlyft) för den latenta momsen i priset, oavsett om den specificeras eller ej, eftersom fakturerande företag tillhandahåller en momsfri vara eller tjänst. Förvärvande företag kan alltså inte göra avlyft och därmed kan inte den latenta momsen i fakturerande företags pris övervältras vidare i kedjan. I stället uppkommer en momskostnad hos det förvärvan-

de företaget och när det fakturerar och debiterar moms på sitt pris uppkommer en skatt på skatt-effekt, dvs. en kumulativ effekt.

Övervältringseffekt
Allmän mervärdes-
skatterättslig princip

Övervältringseffekten och momsens karaktär som konsumtionsskatt ger uttryck för hela tanken med institutet mervärdesskatt och bör enligt min mening anses ge uttryck för en allmän mervärdesskatterättslig princip. Till exempel får det uppfattas som en deduktion från den principen att undantag från momsplikten skall tolkas snävt; en skatteregel har ju som pålaga en generell räckvidd allmänt sett och beträffande momsen skulle en alltför ”generös” tolkning av en undantagsregel beträffande ett led i en kedja av företagare fram till slutkonsumenten leda till en icke önskvärd kumulativ effekt och alltså t.o.m. leda till en ”extrabeskattning” totalt sett genom att det företag i kedjan som inte skall beskattas för sin omsättning inte heller har avdragsrätt för debiterad ingående moms på sina förvärv, varför just en kumulativ effekt, skatt på skatt-effekt, uppkommer.

Moms: fordran på staten, skuld till staten
Skatt att betala
Skatt att återfå

När avdragsrätt för debiterad ingående skatt på förvärv till och skatt- och redovisningsskyldighet på försäljning i ett företags verksamhet föreligger, kan man säga att momsen i det företaget bara innebär pengar in och ut i kassan. Det vill säga, inköpsmomsen (ingående skatten) utgör företagets fordran på staten och försäljningsmomsen (utgående skatten) utgör företagets skuld till staten. Momsen i företaget behandlas alltså endast på balansräkningen. När företaget lämnar sin momsdeklaration för redovisningsperioden, vilket normalt är för varje kalendermånad, uppkommer som ett netto antingen skatt att betala till eller skatt att återfå från staten. (Alternativt redovisas ingående och utgående skatt i samband med taxeringen till inkomstskatt i företag med låg omsättning. Mer om detta nedan i samband med redogörelsen för redovisningsreglerna.) Normalt sett blir det fråga om skatt att betala, dvs. utgående skatt överstiger ingående skatt för perioden i fråga, eftersom företagen skapar ett förädlingsvärde (mervärde), vilket ju innebär att priset på vad som säljs är större än kostnaderna för investeringar eller, annorlunda uttryckt, företagen helst skall gå med vinst. Skatt att återfå kan dock uppkomma för ett företag i en period med stora investeringar av t.ex. maskiner i verksamheten, och det är också normalt när ett företag är under ett uppbyggnadsskede, dvs. i början av ett företags verksamhet.

Nedan framgår, i samband med redogörelsen för avdragsreglerna, att det inte alltid är fullständig kongruens mellan avdragsrätten för ingående skatt momsmässigt och avdragsrätten vid inkomstskattetaxeringen beträffande samma affärshändelse. Det kan nämligen skilja ibland mellan vilka affärer som omfattas av momsens begrepp *förvärv för verksamheten* och inkomstskattens *omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande.*

Moms som kostnad och -intäkt

När avdragsrätt för debiterad ingående skatt på förvärv till och skatt- och redovisningsskyldighet på försäljning i ett företags verksamhet *inte* föreligger, utgör momsen i det företaget kostnader (inköpsmoms) resp. intäkter (kompensation i prissättningen för inköpsmomsen) som sålunda påverkar resultaträkningen i företaget, och som prövas vid inkomsttaxeringen. Vid inkomsttaxeringen prövas ju om inkomster skall beskattas, om utgifter överhuvudtaget är avdragsgilla och om de i så fall skall berättiga till direktavdrag eller aktiveras och dras genom årliga värdeminskningsavdrag.

Europeiska unionen
Europeiska gemenskaperna
Sjätte momsdirektivet
Mervärdesskattelagen (momslagen, ML)

Att Sverige gick med i den Europeiska unionen (EU) den 1 januari 1995 innebar att Sverige på momsområdet åtog sig att i den svenska lagstiftningen implementera EU:s momsregler, vilka utgör s.k. EG-regler (dvs. ingår i gemenskapsrätten; EG = de europeiska gemenskaperna). Basen i detta regelverk är EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (the Sixth EC Council Directive, 77/388/ EEC) från 1977, vilket redan hade implementerats i stora delar genom lagstiftning den 1 januari 1991 (SFS 1990:576) och den nya momslagen den 1 juli 1994 (SFS 1994:200) och som i stort sett kan anses implementerat fr.o.m. den 1 januari 1995 genom SFS 1994:1798. Även därefter har, som framgår av förordet, ytterligare justeringar av den svenska mervärdesskattelagen (momslagen, förkortas ML) skett med EG-förtecken.

ML:s begrepp i princip självständiga i förhållande till andra lagar
Inga dubbelbeskattningsavtal om moms utan
EG-direktiv

De begrepp som används i ML är, om inte annat framgår genom direkt hänvisning i ML till annan lagstiftning, självständiga i förhållande till exempelvis annan skattelagstiftning; någon generell hänvisning till kommunalskattelagens (KL:s) begrepp finns alltså inte i ML på så sätt som fanns i 75 § GML, vilket även gäller ML:s förhållande till den nya inkomstskattelagen (SFS 1999:1229) som ersätter KL och lagen om statlig inkomstskatt (SIL) den 1 januari 2001. De viktigaste begreppen i ML som definieras genom hänvisning till KL är yrkesmässighetsbegreppet som bygger på KLs begrepp näringsverksamhet, avdragsbegränsningarna för representation och begreppet beskattningsår. Detta har att göra med att ML skall tolkas med utgångspunkt i EG-direktiven. Företagens inkomstskatt är en skatt på produktionen, och om den har EU inget mandat att bestämma. Momsen däremot är, som nämnts, en konsumtionsskatt, och EU kan ses som ett enda momsland, där företags momspliktiga omsättningar av varor och tjänster inom EU-området skall träffas av någotdera av EU-ländernas moms. EU-området skall vara en fri inre marknad, gemensam marknad, utan inre gränshinder av varu- och tjänsteflöden, och på sikt avser man att beskattning alltid skall ske i ursprungslandet (vilket i dag i princip endast sker för privatpersoners inköp), men under rådande övergångsordning gäller framför allt beträffande varuhandeln en destinationsprincip. Mer om detta i av-

snittet Internationella affärer. Det skall i princip varken förekomma skattebortfall eller dubbelbeskattning av en sådan affär inom EU. På det viset kan de nuvarande momsreglerna vid internationella affärer beskrivas som lagvalsregler. Dubbelbeskattningsavtal angående moms finns inte, utan det är som sagt EG:s direktiv om moms som skall reglera momsbeskattningen inom EU-området.

Lagen mot skatteflykt inte tillämplig på moms

Nationellt sett får också uppmärksammas att lagen mot skatteflykt inte är tillämplig på moms. Detta är naturligt då, som jag nämnt, momsen är en konsumtionsskatt och genom övervältringseffekten resultaträkningen och tillgångskontona hos ett momsskyldigt företag i princip skall ”rensas” från moms. Eftersom momsen sålunda inte påverkas av huruvida en kedja av transaktioner är ägnade att ge inkomstskattemässiga fördelar, utan handlar om en nettobeskattning på råresultatet (försäljning minus inköp), finns enligt min mening inte någon ”momsfiskal” anledning att angripa annat än skentransaktioner ur ett mera civilrättsligt perspektiv. Har en omsättning t.ex. ”skapats” enbart för att köparen, i maskopi med en säljare som inte har för avsikt att leverera in moms till staten, skall åtnjuta ett momsavdrag, finns alltså en högst befogad anledning för skattemyndigheten att ingripa.

Implementering

Alla EU-länder måste ha och har också en ekonomi med mervärdesskatt, och de olika EU-ländernas momslagar skall bygga på EG-direktiven, främst det sjätte momsdirektivet. EU följer upp hur de olika länderna klarar av att implementera direktiven i nationell rätt.[1] Någon total konformitet kan dock inte förväntas inom överskådlig tid, utan man bör kontrollera hur nationell rätt förhåller sig i resp. EU-land med t.ex. sjätte momsdirektivet, om man har att bedöma den nationella momslagstiftningen i något annat EU-land. Länder utanför EU, s.k. tredje land, som också har moms är t.ex. Norge, Japan och Schweiz, varför man givetvis även för sådana fall bör kontrollera lagstiftningen där och inte utgå ifrån att reglerna är desamma som i Sverige om ens i enlighet med EG-direktiven. Många tredje länder saknar moms i sin ekonomi, t.ex. USA.

Rättspraxis

Förhandsavgörande från EG-domstolen

För rättstillämpningen är det av intresse att de svenska domstolarna (liksom domstolarna i andra EU-länder) är skyldiga att tolka ML så att överensstämmelse om möjligt uppkommer med t.ex sjätte momsdirektivets ordalydelse och syfte. Tolkningen av ML bör med andra ord vara EG-konform, dvs. ske i överensstämmelse med EG-rätten.[2] Om ML eller svensk rättspraxis inte ger någon vägledning, kan de svenska domstolarna i oklara fall begära förhandsavgörande från EG-domstolen och då är det bindande för den svenska domstolen.[3] Domstolen kan begära sådant avgörande

---

[1]Jfr prop. 1994/95:57 s. 75.
[2]Jfr EG-målen 14/83 Von Colson och Kamann och C-106/89 Marleasing SA.
[3]Jfr prop. 1994/95:19, avsnitt 35.4.3.

från EG-domstolen även om skattemyndigheten eller deklaranten motsätter sig detta. Om rättsläget inte är uppenbart och en EG-dom saknas beträffande det aktuella fallet, måste den svenska domstolen (i vart fall sista instans, dvs. Regeringsrätten) begära ett förhandsavgörande från EG-domstolen. Som part kan det alltså finnas anledning att erinra om förekomsten av EG-domar eller av värdet av att domstolen under processen begär ett förhandsavgörande hos EG-domstolen. Framför allt gäller detta enligt min mening i situationer där en beskattning av en och samma affär skulle kunna ske i såväl Sverige som i annat EU-land, då dubbelbeskattningssituationer givetvis inte är förenliga med det sjätte mervärdesskattedirektivet. Även den för gemenskapsrätten allmänna principen om likabehandling bör beaktas.[4]

I ett tyskt fall har EG-domstolen givit en bestämmelse i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv om undantag från skatteplikt direkt effekt med företräde framför en nationell lagregel. När tiden för implementering av ett direktiv har gått ut, skall enligt fallet i fråga, vid konflikt mellan direktivet och den nationella lagen, en tolkning ske till den enskildes förmån.[5] Till och med Regeringsrätten har, med referens till nämnda tyska fall och två andra EG-domar, givit en bestämmelse i sjätte momsdirektivet företräde vid tolkningsskillnad mot ML.[6] I slutet av boken finns fem bilagor, där jag djupare analyserar vissa frågor som kan innebära tolkningsproblem och om ML eller sjätte momsdirektivet innehåller lösningen.

I Bilaga 1 behandlar jag frågan om avdragsrätt för ingående moms på förvärv alltid är uteslutet om förvärvet görs för att utföra en momsfri omsättning. Den frågan behandlas i avsnitten Avdragsrätt, Vissa inventarieöverlåtelser samt verksamhetsöverlåtelser och Fastighetsbranschen. I Bilaga 2 tar jag upp frågan om utrymmet för avdrag är större på momsområdet, som alltså ”styrs” av direktivrätten, än på inkomstskatteområdet. Jag tar därvid särskilt upp frågan om avdragsrätt för personalvård. Den frågan behandlas i avsnitten Avdragsrätt och Representation. I Bilaga 3 tar jag upp en fråga om s.k. gemenskapsinternt varuförvärv (GIF) kan ske i Sverige av varor som är momsfria i det and-ra EG-landet. Därvid ges läsaren en god inblick i problemen med den för varuhandeln mellan EG-länder gällande s.k. övergångsordningen. Den frågan behandlas i avsnittet Varor (EU-handeln) under Internationella affärer. Även om jag anser att det inte föreligger någon konflikt mellan ML och sjätte momsdirektivet med avseende på nyss nämnda GIF-fråga, kan man ändå, mot bakgrund av bl.a. nyss nämnda Regeringsrättsavgörande och tyska fall i EG-domstolen, konstatera att om så vore fallet skall inte ansvaret för en felaktig implementering av övergångsordningen i ML belasta någon skattskyldig. I samma avsnitt tar jag också upp EG-kommissionens förslag om att låta övergångsordningen för EG-handeln med varor bli kvar ett tag till och att

[4] Jfr EG-målet C-36/99 (Idéal tourisme SA). Se även EG-målet C-136/99 (Monte Dei Paschi Di Siena) angående lagvalsproblem mellan EG-länderna.
[5] Jfr EG-målet 8/81 (Ursula Becker).
[6] Jfr RÅ 2000 Ref 5 samt EG-målen 26/62 Gend en Loos och 6/64 Costa.

i stället förbättra den i olika avseenden.[7] Bilaga 4 är en kortfattad beskrivning av övergångsbestämmelserna för de nya reglerna den 1 januari 2001 för investeringsvarorna. I Bilaga 5 ger jag min nuvarande syn på frågor kring moms och Internethandel (s.k. e-handel).

Momsskyldighet, avdragsrätt, redovisning, beskattningsbeslut/överklagande m.m.

Genom att göra en momspliktig omsättning av vara eller tjänst blir företagaren momsskyldig för sin verksamhet, och i samma ögonblick ”föds” (uppkommer) en avdragsrätt för ingående moms på förvärv till verksamheten. Detta är de huvudprinciper på vilka momssystemet baseras. Momsskyldigheten och rätten att lyfta moms beror på faktiska omständigheter, och är sålunda i princip oberoende av registreringsåtgärder. Det är som vi skall se bara i tre fall av s.k. frivilligt inträde som momsskyldigheten ”föds” genom myndighetsbeslut. En annan sak är att skattemyndigheterna inte tar emot momsredovisning annat än på fastställt formulär, dvs. i form av en momsdeklaration och en sådan erhåller företagaren först efter registrering i momsregistret. För tid före en formell registrering skall när verksamhet bedrivits redan då en efterbeskattning ske, inte retroaktiv registrering. Notera att en från momsplikten okvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst inte medför avdragsrätt i verksamheten. Däremot betraktas de s.k. kvalificerade undantagen som vanlig momsskyldig omsättning avdragsmässigt, dvs. de ger en rätt att lyfta moms, här s.k. återbetalningsrätt till moms. Momsskyldighet uppkommer enbart för momspliktiga omsättningar (i en yrkesmässig verksamhet), men för kvalificerat undantagna omsättningar gäller en återbetalningsrätt motsvarande vanlig avdragsrätt, förutsatt att omsättningen sker i en yrkesmässig verksamhet. Om inget annat sägs i boken gäller vad som sägs angående avdragsrätt även återbetalningsrätten, och jag använder ibland ”rätt att lyfta moms” som ett gemensamt uttryck. Begreppet skattskyldig (momsskyldig) är förbehållet just skyldigheten att betala/redovisa utgående moms till staten, varför det numera är oegentligt att använda uttrycket teknisk skattskyldighet, för att beskriva den situationen att rätt att lyfta moms föreligger för den som omsätter varor eller tjänster som är kvalificerat undantagna från momsplikt.[8]

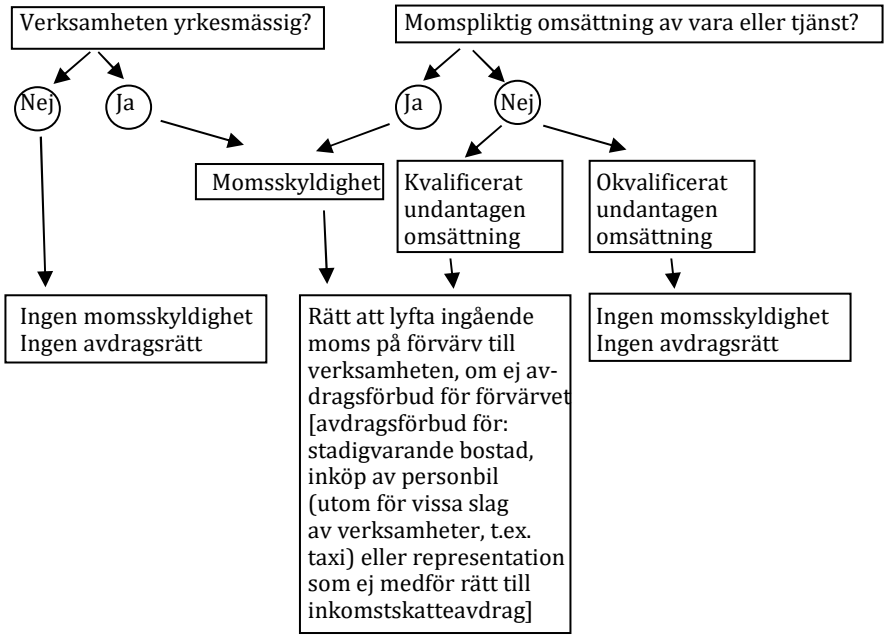
I denna allmänna del redogör jag som rubriken antyder för de grundläggande momsbegreppen: momsskyldigheten, avdragsrätten, redovisningsreglerna samt förfaranderegleran. Innan läsaren

[7] Jfr COM(2000)348 final.
[8] Jfr prop. 1993/94:99 s. 127.

går in på fördjupningsavsnitten bör han eller hon kanske först titta litet på de centrala begreppen. Momsskyldigheten kan sägas stå på två ben: omsättningen av den momspliktiga varan eller tjänsten (omsättningen) skall ske i en yrkesmässig verksamhet (yrkesmässigheten), då uppkommer momsskyldighet resp. avdragsrätt. Om en omsättning i och för sig är momspliktig, men inte sker i en yrkesmässig verksamhet uppkommer ingen momsskyldighet och därmed inte heller någon avdragsrätt: en vanlig privatperson som säljer sin i och för sig momspliktiga cykel blir inte momsskyldig.

I en annan situation kan det vara så att personen i och för sig är yrkesmässig, men uppbär en summa pengar som inte motsvarar någon beställd vara eller tjänst, dvs. någon omsättning uppkommer inte och därmed inte någon momsskyldighet. Till exempel kan man redan ha konstaterat att det är fråga bara om en deposition av pengar och inte om ersättning för en motprestation: någon omsättning av en beställd vara eller tjänst uppkommer inte och då aktualiseras inte momsbeskattning hur yrkesmässig mottagaren av pengarna än är. I en annan situation har man kanske konstaterat att en omsättning sker i en yrkesmässig verksamhet, och då har man anledning att gå vidare med att undersöka om omsättningen av själva varan eller tjänsten omfattas av undantag från momsplikten eller ej: går det inte att hänföra den till något av de undantag som stipuleras i ML uppkommer momsskyldighet.

Metoden att analysera momsproblem bygger i första hand på att momsskyldigheten står på två ben: yrkesmässighet + momspliktig omsättning



Bilden ovan ger en sammanfattande översikt av hur läsaren skall gå till väga, för att lösa ett momsproblem. Den visar ”ramverket” i den metod som läsaren hela tiden skall ha med sig, när han eller hon skall ’knäcka’ momsproblem i vardagen. En viss verksamhet genererar intäkter. Om verksamheten inte är yrkesmässig, blir det inte aktuellt med moms på intäkterna och någon avdragsrätt för moms på inköp till verksamheten kan inte heller förekomma. Uppfylls däremot förutsättningarna för inkomst av näringsverksamhet i subjektiv mening, dvs. verksamheten bedrivs självständigt och varaktigt med vinstsyfte, är den yrkesmässig momsmässigt (i huvudsak privatpersoner samt allmännyttiga ideella föreningar – och registrerade trossamfund – som är undantagna från inkomstskatt, är inte yrkesmässiga momsmässigt). Om yrkesmässighet föreligger ”föds”, som nämnts, en momsskyldighet när den första omsättningen av en momspliktig vara eller tjänst sker i verksamheten. Samtidigt ”föds” också avdragsrätt för ingående moms på förvärv till verksamheten, om inte förvärvet omfattas av avdragsförbud. Skulle omsättningen vara okvalificerat undantagen från momsplikt, ”föds” ingen momsskyldighet och ej heller någon avdragsrätt. Det spelar ingen roll om verksamheten är yrkesmässig; en okvalificerat undantagen omsättning kan aldrig generera avdragsrätt i verksamheten. Det finns emellertid vissa s.k. kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, och sådana omsättningar i en yrkesmässig verksamhet ger en rätt till återbetalning av ingående moms på förvärv till verksamheten, trots att moms inte skall debiteras för sådana omsättningar. Om en verksamhet å ena sidan består i aktiviteter som medför avdrags- eller återbetalningsrätt och å andra sidan av från momsplikt okvalificerat undantagna omsättningar, föreligger en s.k. blandad verksamhet. Förvärv till de förstnämnda aktiviteterna berättigar företaget att lyfta ingående moms, medan förvärv till sistnämnda inte ger sådan rätt och för förvärv som är hänförliga till båda kategorierna får ingående moms lyftas genom en uppdelning efter skälig grund. Det kan även finnas belopp som faller helt utanför momsredovisningen i en verksamhet. T.ex. kan så vara fallet med bidrag o.d. som uppbärs utan krav på någon motprestation (omsättning uppkommer överhuvudtaget inte). Sådana belopp faller helt utanför momsredovisningen, och begränsar inte avdragsrätten för ingående moms i företag som bedriver sådan verksamhet att det är berättigat att lyfta moms. Dock finns, vilket jag återkommer till i avsnittet Artistbranschen, en sådan begränsning på grund av bidrag från det allmänna i verksamheter som består i anordnande av konserter, cirkus-, biograf-, teater, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar.

En korrekt analys av de centrala begreppen ger alltså ofta svar på om momsskyldighet uppkommer eller ej och därmed även svaret på om avdragsrätt föreligger i verksamheten, och uppkommer ingen momsskyldighet finns det ju ingen anledning för läsaren att gå in i fördjupningsavsnitten och exempelvis analysera olika gränssnitt beträffande olika slags tjänster. Det kan ju t.o.m. leda läsaren fel att läsa om djupare problem, om denne inte har kommit in rätt i problemställningen på grund av en bristande förståelse av de centrala begreppen. Bättre då att kunna konstatera att anlitande av expertis krävs, när man inte har lyckats lösa det aktuella proble-

met redan genom en mera överskådlig analys. Viktigt är emellertid att läsaren av förevarande arbete inte uppfattar det som lagtext, utan som en vägledning för att överhuvudtaget kunna strukturera momsproblem.

Momsskyldighet

Mervärdesskatteskyldighet eller momsskyldighet, som jag föredrar att använda som uttryck, uppkommer för de flesta företag som bedriver affärer genom att sälja varor och tjänster. Med denna momsskyldighet har företaget också en avdragsrätt (avlyftningsrätt) för moms som debiteras av företagets leverantörer av varor och tjänster. Som tidigare nämnts skall det momsskyldiga företagets resultat inte påverka resultaträkningen, utan momsen blir bara pengar in och ut i kassan. När företaget i fråga självt fakturerar en kund har det räknat ut ett pris exkl. moms som skall ge kostnadstäckning och en vinst. Den utgående momsen (försäljningsmomsen) blir bara ett påslag på toppen av priset och utgör en skuld till staten för företaget. I förhållande till sina egna leverantörer har företaget på motsvarande sätt debiterats med ett momspålägg som utgör företagets fordran på staten, dvs. s.k. ingående moms (inköpsmoms).

Vilka situationer medför momsskyldighet?

Enligt 1 kap. 1 § första stycket ML uppkommer momsskyldighet i följande tre situationer:

1. Vid sådan *omsättning inom landet* av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet.
2. Vid skattepliktigt *gemenskapsinternt förvärv* av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet (införsel från annat EU-land).
3. Vid sådan *import* av varor till landet som är skattepliktig (införsel från tredje land).

Som synes är det omsättningar som sker här i Sverige av varor och tjänster som skall momsbeskattas här samt införsel till Sverige av varor.

Konsumtions- och konkurrensneutralitet

Momsen är ju som nämnts en konsumtionsskatt och den skall vara såväl konsumtions- som konkurrensneutral. Det vill säga, eftersom svenska företag momsbeskattas skall varor som förs hit också bli föremål för beskattning så att konsumenterna inte väljer utländska leverantörer på grund av beskattningssituationen och

sålunda snedvrider konkurrenssituationen för svenska företag. För en varuimport beskattar tullen den som anmäler varan till förtullning, och denne kan alltså vara såväl en privatperson som ett företag. För gemenskapsinterna varuförvärv (förkortas ibland GIF) kan inte bara momsskyldiga företag, utan även under vissa omständigheter eller för vissa varor även privatpersoner, juridiska personer som inte är näringsidkare och näringsidkare som inte är momsskyldiga beskattas. Sistnämnda personer kan också i likhet med företag beskattas för import av tjänster, men bara för sådana tjänster som omfattas av den s.k. kundregeln. I avsnittet Internationella affärer återkommer jag till dessa frågor samt till frågan om när en omsättning av en vara eller tjänst anses ske i Sverige eller utomlands.

Utländskt företag
Enstaka, tillfällig
omsättning i Sverige

I detta avsnitt utgår jag ifrån att det är fråga om omsättningar i Sverige (jfr punkt 1 ovan). Redan här skall emellertid nämnas att även ett utländskt företag blir skyldigt att debitera svensk moms och därmed skyldigt att momsregistrera sig här (med momsombud) även om det saknar fast driftställe (kontor e.d.) i Sverige. Även en enstaka, tillfällig omsättning här medför nämligen momsskyldighet här i landet oavsett om den yrkesmässiga verksamheten bedrivs inom eller utom landet.[9] Det vill säga, oavsett om den ekonomiska aktiviteten utgår ifrån ett driftställe, exempelvis kontor, beläget i Sverige eller annorstädes i världen, skall en omsättning här som är momspliktig också beskattas här, om inte just driftställets belägenhet medför att omsättningen skall anses ske utomlands, varom mera i avsnittet Internationella affärer.

Omsättning inom EU, varken skattebortfall eller dubbelbeskattning
Förvärvsbeskattning

Man kan säga att EU är ett enda stort momsland, där omsättningar av momspliktiga varor och tjänster inom EU-området skall beskattas någonstans. Frågan är bara i vilket EU-land. Företags omsättningar inom EU skall varken leda till skattebortfall eller dubbelbeskattning, varför EG-reglerna kan sägas utgöra lagvalsregler med avseende på vilket EU-land som bedöms vara omsättningslandet där beskattning skall ske. För vissa tjänster läggs beskattningen över på kunden som en s.k. förvärvsbeskattning, vilket också kan sägas gälla för införselsituationerna, men jag återkommer alltså till sådana aspekter i avsnittet Internationella affärer, och utgår, som nämnts, fortsättningsvis ifrån att det handlar om rent nationella svenska omsättningar, dvs. jag behandlar punkt 1 enligt ovan och utgår ifrån att leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten sker i Sverige.

[9] Jfr prop. 1994/95:57 s. 155.

Vem är momsskyldig?

Det är den som inom Sverige i sin yrkesmässiga verksamhet omsätter varor eller tjänster som är momspliktiga som blir momsskyldig.[10]

Vad är förutsättningarna för momsskyldighet?

Momsskyldigheten kan sägas stå på två ben: att omsättningen sker i en yrkesmässig verksamhet och att omsättningen är momspliktig. Om ett ben saknas, faller momsskyldigheten och vederbörande beskattas inte för sin försäljning. En privatperson som säljer sin högst privat ägda och använda cykel, kan aldrig momsbeskattas för den affären, eftersom omsättningen inte sker i en yrkesmässig verksamhet hos denne. Sedan spelar det ingen roll att omsättningen av cykeln är en momspliktig omsättning av vara.

Yrkesmässighet

Varaktighet, själv-ständighet och vinstsyfte

Jag återkommer nedan till själva omsättningsbegreppet (och, i samband med redogörelsen för avdragsreglerna, även till verksamhetsbegreppet), men frågan nu är om den verksamhet som en omsättning sker i är yrkesmässig. En yrkesmässig verksamhet föreligger när de subjektiva förutsättningarna för näringsverksamhet enligt 21 § kommunalskattelagen (motsvarar 13 kap. 1 § första stycket IL) är uppfyllda, dvs. att en verksamhet bedrivs varaktigt och självständigt med vinstsyfte.[11] Varaktigheten är avgränsningen mot en tillfällig förvärvsverksamhet (inkomst av kapital), självständigheten är avgränsningen mot inkomst av tjänst, dvs. i första hand vanlig löneanställning, och vinstsyftet är avgränsningen mot hobbyverksamhet. Sådana verksamheter kan alltså inte medföra momsskyldighet, eftersom det brister i yrkesmässigheten. Nedan återges i mitt kortreferat och analys av fallet med s.k. home-parties (ung. hemförsäljning bland vänner och bekanta) några viktiga rekvisit för bedömningen av om en person är att betrakta som självständig företagare eller inte, dvs. om vederbörande är yrkesmässig eller inte.

Det finns åtskilliga andra rättsfall, men det viktigaste att komma ihåg tycker jag belyses väl av nedan återgivna fall, nämligen att det är de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet som avgör frågan om en uppdragstagares självständighet och därmed frågan om denne är yrkesmässig i ML:s mening. Att enbart exempelvis bilda ett bolag i vars namn man åtar sig uppdrag innebär inte i sig att man har tagit någon företagarrisk (förefintligheten av företa-

[10]Jfr 1 kap. 2 § första stycket 1 ML.
[11]Jfr 4 kap. 1 § 1 ML och prop. 1993/94:99 s. 164 och 169.

garrisk får enligt min mening anses vara det viktigaste rekvisitet för att en verksamhet är yrkesmässig). Om de faktiska omständigheterna är sådana att den fysiska person som utför uppdragen i själva verket är knuten till uppdragsgivaren som vilken annan anställd som helst, ”genomlyses” bolaget och någon yrkesmässighet anses inte föreligga, varför bolaget i fråga inte heller skall momsbeskattas.

Av förhandsbesked den 12 oktober 1999 (ej överklagat) framgår för övrigt att enbart att uppfylla funktionen som bolagsman i ett handelsbolag inte medför att någon omsättning skall anses ha uppkommit mellan delägande bolag och handelsbolaget. Det måste föreligga ett separat avtal om köp eller byte av tjänster mellan delägarbolaget och handelsbolaget vid sidan av bolagsavtalet, för att delägarbolaget skall anses omsätta t.ex. en tjänst i förhållande till handelsbolaget som köpare av tjänsten i fråga.[12] I ett annat förhandsbesked den 30 maj 2000 (överklagat) finns separata avtal vid sidan av bolagsavtalet enligt vad nyss sagts, men i det fallet ansågs delägarbolagen inte kunna fakturera med moms till kommanditbolaget, då de åtagit sig så långtgående förpliktelser att bedriva kommanditbolagets verksamhet, att de endast kunde anses bedriva den och inte att de självständigt tillhandahåller tjänster.[13] Att ”bilda bolag” är således inte en tillräcklig förutsättning för att uppfylla vare sig yrkesmässighetsrekvisitet eller, vilket jag återkommer till, omsättningsrekvisitet för momsskyldighet, vilka rekvisit båda är nödvändiga för att momsskyldighet skall kunna anses uppkomma i det enskilda fallet. Här är det viktiga emellertid att konstatera att lösningar med konsultverksamheter o.d., där de verksamma agerar via ett handelsbolag (eller kommanditbolag) vari de är delägare via sina aktiebolag, inte fungerar momsmässigt, om separata avtal mellan delägarbolag och handelsbolag saknas (ej omsättning) eller, om sådana avtal finns, de knyter delägarbolagen så starkt till handelsbolagen att de inte kan anses självständiga (ej yrkesmässighet). För att moms skall kunna faktureras från delägarbolag till handelsbolag, som gör avdrag och fakturerar vidare med moms till kunder, måste enligt min mening avtalen mellan delägarbolagen och handelsbolaget tillåta delägarbolagen att rikta sina tjänster även till andra än handelsbolaget.

Prissättningsproblematik

Nedan kommenteras vinstrekvisitet för yrkesmässighet i samband med redogörelsen för beskattningsunderlaget och då med avseende på prissättningsproblematiken. Här skall bara nämnas att kravet på vinstsyfte har luckrats upp enligt rättspraxis på momsområdet de senaste åren. I ett avgörande av Regeringsrätten[14] an-

[12]Jfr prop. 1993/94:99 s. 135.
[13]SRN hänvisade här till EG-domen J. Heerma, mål nr C-23/98.
[14]Jfr RÅ 1996 not 168.

sågs en stiftelse vara yrkesmässig trots att tjänster tillhandahölls till självkostnadspris. I det sjätte momsdirektivet förutsätts inte för att någon skall anses som ”taxable person” (yrkesmässig) att denne bedriver verksamhet med vinstsyfte; även om verksamheten bedrivs med förlust kan vederbörande betraktas som ”taxable person”.[15]

Processuella aspekter angående yrkes-mässigheten

Nedan i samband med redogörelsen för redovisningsreglerna tar jag också upp processuella aspekter med avseende på möjligheter att ompröva bedömningar av yrkesmässigheten.

Yrkesmässigheten inom byggnation, fastighetshandel o.d.

I avsnittet Byggbranschen nedan redogörs för de särskilda förhållanden som gäller vid bedömningen av yrkesmässigheten inom byggnation, fastighetshandel o.d. genom kopplingen till det inkomstskatterättsliga begreppet byggnadsrörelse.

Utvidgning av yrkesmässighetsbegreppet

Rörelseliknande former

Det finns vissa undantagsfall som, trots att de inkomstskattemässigt inte utgör näringsverksamhet, ändå medför yrkesmässighet enligt ML, dvs. utvidgar yrkesmässighetsbegreppet. Det gäller allframtidsupplåtelse av avverkningsrätt och ersättning i sådant fall för avyttrade skogsprodukter (inkomst av kapital). Detsamma gäller försäljning av varor (fällda träd e.d.) från privatbostadsfastigheter eller från fastigheter hos s.k. äkta bostadsföretag (vanligen bostadsrättsföreningar) eller upplåtelse av avverkningsrätt eller rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt från sådan fastighet, om varuomsättningen i fråga överstiger 30 000 kr exkl. moms för beskattningsåret. Genom att göra dessa fall yrkesmässiga, sker ingen konkurrenssnedvridning gentemot jordbrukare som ju är yrkesmässiga genom att deras verksamheter utgör näringsverksamhet. Det kanske viktigaste undantaget är emellertid verksamheter som bedrivs under s.k. rörelseliknande former. De utgör inte näringsverksamhet, utan det kan vara fråga om att vederbörande inkomstbeskattas i inkomstslaget tjänst men verksamheten om än i mindre skala bedrivs under sådana former att den från konkurrenssynpunkt bör inordnas i momssystemet som om den vore en fullödig näringsverksamhet.

T.ex. veterinärer, trav och galopp, skogsarbete och skogskörslor samt vissa fotografer

Verksamheter som tidigare har bedömts medföra yrkesmässighet under s.k. rörelseliknande former är distriktsveterinärer, trav- och galoppverksamhet, skogsarbete och skogskörslor med egna maskiner eller egen häst samt vissa fotografer. Gemensamt i dessa fall har varit att även om personerna har inkomstbeskattats som vanliga löntagare, har de ändå haft relativt stora egna investeringar för att kunna utföra sina sysslor. Därför gäller även här att om omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kr exkl.

---

[15]Jfr artikel 4.1 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv.

moms, skall vederbörande anses yrkesmässig momsmässigt sett under s.k. rörelseliknande former.[16] Den som börjar på hobbynivå med en verksamhet kan alltså, beroende på hur stora investeringarna blir och om omsättningen plötsligt sticker iväg över 30 000 kr per år, bli yrkesmässig och därmed momsskyldig, om varorna eller tjänsterna som vederbörande omsätter är momspliktiga.

Olika företagsformer

Yrkesmässiga är i princip alla företagare oavsett i vilken företagsform de bedriver sin verksamhet: enskild firma, aktiebolag, handelsbolag, kommanditbolag, ekonomisk förening, stiftelse etc., när deras verksamhet, som nämnts, uppfyller de subjektiva förutsättningarna för näringsverksamhet. Notera alltså att ett handelsbolag (eller kommanditbolag) är skattesubjekt i momssammanhang, men inte i inkomstskattesammanhang där i stället beskattningen sker på delägarnivå. En annan sak är att handelsbolag med låg omsättning kan helårsredovisa momsen, varom mera nedan. Att ”delägare” i enkla bolag kan ansöka om enmansredovisning av moms framgår också nedan. Se särskilt nedan angående undantag från yrkesmässigheten för (allmännyttiga) ideella föreningar.

Staten, statliga affärsverk och kommuner

Myndighetsutövning

Staten, statliga affärsverk och kommunerna (primärkommuner och landstingskommuner) är för övrigt yrkesmässiga för omsättning av varor och tjänster även om verksamheten inte bedrivs med vinstsyfte.[17] Däremot är de inte yrkesmässiga för omsättningar i sin myndighetsutövning (kommuners uttag av varor och tjänster för eget behov undantas för övrigt från momsplikt).[18] Jag går inte närmare in på momsredovisningen i offentliga verksamheter, men får här ändå nämna att kommuner som är momsskyldiga och skall redovisa utgående moms, har avdragsrätt för ingående skatt enligt vanliga regler, medan kommuner till den del deras verksamheter inte medför momsskyldighet får en viss ersättning från det särskilda s.k. kommunkontosystemet för momsutgifter vid upphandling till momsfria verksamheter.[19] Statliga verksamheter kan aldrig göra momsavdrag i skattedeklaration (även om de lämnar sådan på grund av momsskyldighet och redovisningsskyldighet sålunda föreligger beträffande utgående moms), utan kompenseras för momsutgifter via anslagsäskande och sålunda över statsbudgeten.

---

[16]Jfr 4 kap. 1 § 2 ML.
[17]Jfr 4 kap. 6 § ML.
[18]Jfr 4 kap. 7 § ML.
[19]På grund av finansieringsproblem med kommunkontosystemet har utredningen Kommunkontosystemet och rättvisan presenterat en del överväganden i SOU 1999:133. Se även Fi 2000/3730 och 3732.

Myndigheter är inte heller momsskyldiga när de tillhandahåller bevis och andra handlingar eller kopior av dessa avseende myndighetsutövning. Skattefriheten omfattar av praktiska skäl även till-handahållanden av bevis, protokoll m.m. som sker utan samband med ett av myndigheten meddelat beslut som innebär myndighetsutövning.[20]

I en skrivelse har RSV tagit upp en del uppgifter av ”myndighetskaraktär” som ofta utförs av t.ex. advokater.[21] Bland annat överförmyndaruppdrag, notarius publicus-verksamhet, gode-mans-uppdrag och skiljemannauppdrag. RSV anför att om ett sådant uppdrag ingick som ett naturligt led i t.ex. en advokatrörelse, skulle momsbeskattning ske, men däremot kunde sådan beskattning ifrågasättas om inkomsten skulle beskattas i inkomstslaget tjänst. Därefter har ett rättsfall klarlagt att uppdrag som god man utfört av en person som bedriver juridisk byrå skall anses ingå som en del i den juridiska verksamheten och sålunda momsbeskattas.[22]

Allmännyttiga ideella föreningar

Det finns bara en organisationsform som uttryckligen undantas från yrkesmässigheten och det är från inkomstskatt kvalificerat befriade (allmännyttiga) ideella föreningar (och även registrerade trossamfund).[23] En sådan ideell förening är såväl inkomstskattebefriad som momsbefriad för inkomster som huvudsakligen härrör från verksamhet som har en naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller som av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete. För skattebefrielse skall den ideella föreningen för det första ha till huvudsakligt (70–80%) 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. Vidare skall föreningen uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose något ändamål som nyss sagts. Den skall dessutom vara ”öppen” så att en sökande inte vägras medlemskap i föreningen, om det inte med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte eller andra särskilda skäl är motiverat. Slutligen uppställs

[20]Jfr prop. 1993/94:99 s. 171 och 172.
[21]Jfr RSV:s skrivelse dnr 36309-92/212.
[22]Jfr RÅ 1994 not 133.
[23]Jfr 4 kap. 8 § ML och 7 § 5 mom. SIL (motsvarar 7 kap. 7 § IL) samt, ang. registrerade trossamfund (7 kap. 14 § IL), även SFS 1999:310.

som krav för skattebefrielse att föreningen skall bedriva en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen av föreningens tillgångar, vilket anses vara fallet om minst 80% av alla medel som tillkommit föreningen under den senaste femårsperioden använts för den allmännyttiga verksamheten. Till exempel en fackförening är inte befriad från inkomstskatt och moms redan på grund av att den första förutsättningen för befrielse brister; den tillgodoser inte något allmännyttigt ändamål, utan sina medlemmars ekonomiska intressen.[24]

I ett rättsfall[25] ansågs ideella inkomster bestående i inkomster från bingo, lotterier/fester, reklam och från en golfbana ha en naturlig anknytning till (”inre sammanhang” med) kommersiella inkomster från bevakningsuppdrag vid en campingplats. De ideella inkomsterna utgjorde det huvudsakliga, varför hela verksamheten hos den allmännyttiga ideella föreningen bedömdes som skattebefriad. Detta motiverades av att såväl inkomsterna från bingo, lotterier etc. som inkomsterna från bevakningsuppdraget i allt väsentligt ombesörjdes av föreningens medlemmar på ideell basis. Utvecklingen verkar för övrigt gå mot en modernare syn på vad som av hävd skall anses utgöra ideella inkomster. I ett förhandsbesked[26] ansåg minoriteten i skatterättsnämnden att musikkonserter av hävd kan anses som något som utnyttjas för att finansiera ideellt arbete.[27]

Omsättningsbegreppet

Ovan har jag talat om yrkesmässigheten och senare skall jag översiktligt redogöra för vilka varor och tjänster som är momspliktiga, men dessförinnan skall något sägas om själva omsättningsbegreppet. Man kan säga att en tredje förutsättning för momsskyldighet är att det överhuvudtaget är fråga om en omsättning moms-mässigt. Det kan som vi skall se nämligen gälla att en inkomst utgör intäkt av näringsverksamhet och avser t.ex. en momspliktig vara, men att fördenskull någon omsättning aldrig uppkommer och att den som uppbär inkomsten av den anledningen inte momsbeskattas.

Kvittning
Bytesvaror o.d.

En omsättning sker momsmässigt när en vara överlåts mot ersättning eller en tjänst utförs, tillhandahålls eller överlåts mot ersättning.[28] Sedan finns även den situationen att en omsättning anses ske genom s.k. uttagsbeskattning, varom mera nedan. Här är det alltså fråga om att en vara eller tjänst säljs mot pengar eller pengars värde. I det senare fallet åsyftar jag olika kvittningssituationer, t.ex. på så sätt att en vara överlåts mot en bytesvara och att

[24]Jfr RÅ 1997 ref. 16.
[25]Jfr RÅ 1987 ref 153.
[26]Jfr SRN den 28 januari 1998 (överklagat).
[27]Jfr även RÅ 1998 Ref 10 och RÅ 2000 Ref 14.
[28]Jfr 2 kap. 1 § ML.

säljaren endast erhåller en del av köpeskillingen i kontanter. Kom ihåg att det i sådana situationer alltid gäller två omsättningar, och att båda parterna skall momsbeskattas för hela värdet på sin prestation, om båda är yrkesmässiga och ingendera av inblandade varor och tjänster undantas från momsplikten. En företagare kan inte sänka beskattningsunderlaget på sin vara eller tjänst genom att ta emot en vara eller tjänst från köparen, varom mera nedan. När det gäller omsättning av varor är det alltid en fullständig äganderättsövergång avseende varan. När det gäller omsättning av tjänster kan det också vara fråga om fullständig äganderättsövergång (överlåtelse), men alltså aldrig avseende en vara.[29] En tjänst kan t.ex. bestå i att en vara uthyrs (upplåtelse), men aldrig i att en vara överlåts; då är det fråga om varuomsättning. Uthyrning är ett tillhandahållande (en omsättning) med utsträckning i tiden, vilket också kan vara fallet när en fysisk prestation utförs, t.ex. när en tjänst består i att bearbeta eller reparera en vara. Redovisning av omsättning av tjänster är litet mer komplicerade när det är fråga om just affärshändelser med utsträckning i tiden, vilket jag återkommer till nedan. En omsättning kan däremot bestå i att en tjänst överlåts, t.ex. ett patent som överlåts, och då är det en fullständig äganderättsövergång på samma sätt som vid en varuomsättning.

Onerösa fång
Benefika fång
Singularfång
Universalfång,
ingen omsättning

De förfoganden (avtal) som kan bli föremål för momsbeskattning är alltså i första hand köp, byte och därmed jämförliga fång (s.k. onerösa fång). Det har redan nämnts att förekomsten av ett avtal om köp, byte eller därmed jämförligt fång är en nödvändig förutsättning för att en omsättning skall anses uppkomma mellan två parter momsmässigt.[30] Emellertid kan även s.k. benefika fång som gåvor bli föremål för (uttags)beskattning. Singularfången kan alltså momsbeskattas, men inte universalfången. I sistnämnda hänseende blir det 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 ett ”ensidigt åtagande” utan obligationsrättsliga förpliktelser. Vid bodelningar kan som huvudregel momsbeskattning inte bli aktuell.

Omsättning: beställd vara eller tjänst

Bidrag, skadestånd,
böter o.d.
Stipendier

Det är viktigt att hålla i minnet att en omsättning i nuvarande mening alltid avser en beställd vara eller tjänst.[31] Det vill säga, det skall vara fråga om att en viss kvantitet varor eller tjänster överlåts

[29]Jfr prop. 1989/90:111 s. 189.
[30]Jfr prop. 1993/94:99 s. 135 och SOU 1994:88 Bilaga 1 s. 39.
[31]Jfr 1 kap. 3 § ML.

mot ersättning. I andra fall föreligger inte någon omsättning och sådana företeelser medför aldrig momsskyldighet. Exempel på sådant som inte utgör omsättning momsmässigt är bidrag,[32] skadestånd och böter. I dessa fall föreligger inte någon *beställning* av vara eller tjänst och momsbeskattning aktualiseras inte. För att ett bidrag skall anses utgöra en omsättning momsmässigt, krävs att mottagaren för erhållande av bidraget skall ge någon form av motprestation, t.ex. så momsbeskattas ett bidrag från en sponsor hos mottagande företagare, om denne t.ex. upplåter reklamplats eller dylikt åt sponsorn. På samma sätt är det med är det med stipendier: finns inget krav på motprestation från mottagarens sida, kan man normalt inte tala om att stipendiet konstituerar någon omsättning.

Avhjälpande av skada som vållats i verksamhet

Skadestånd momsbeskattas som nämnts inte. Om någon avhjälper en skada som han i sin verksamhet har vållat någon annan, sker inte heller någon momsbeskattning. Materiellt sett är det inte fråga om någon omsättning, utan i stället är kostnaden för att avhjälpa skadan en kostnad i rörelsen hos den som avhjälper skadan som han har vållat; tjänsten (avhjälpandet) är inte utförd för något rörelsefrämmande ändamål och kan därför inte uttagsbeskattas (se mera nedan om uttagsbeskattning). Detsamma gäller de varor, t.ex. reservdelar, som eventuellt tillhandahålls i samband med avhjälpandet av skadan.[33]

Medlemsavgifter
Serviceavgifter

En medlemsavgift är inte heller något som i sig konstituerar en omsättning momsmässigt. Avgiften är normalt sett inte kopplad till någon kvantifierbar motprestation i form av varor eller tjänster från organisationen i fråga, dvs. medlemsavgiften kan inte sägas utgöra någon ersättning för en beställd vara eller tjänst. Däremot utgör en serviceavgift (eller serviceavgiftsdel i medlemsavgiften) typiskt sett en ersättning för en beställd tjänst, varför organisationen skall momsbeskattas för sådan omsättning om tjänsten är momspliktig och organisationen är yrkesmässig.

Lån, aktieägartillskott, utdelningar, koncern-bidrag o.d.

Olika typer av kapitaltillskott till företaget: lån, aktieägartillskott, utdelningar från dotterbolag, koncernbidrag etc., utgör inte heller omsättningar momsmässigt sett och medför sålunda inte momsbeskattning, så länge det faktiskt inte är fråga om ersättningar för beställda varor eller tjänster. Att enbart benämna ett mottaget belopp t.ex. koncernbidrag, innebär dock inte att momsbeskattning undgås.[34] Se mera om koncerner nedan under Avdragsrätt.

---

[32]Jfr RÅ 1999 Ref 33.
[33]Jfr prop. 1994/95:57 s. 120.
[34]Jfr RÅ 1989 ref. 86. Se även EG-målet C-16/00 (Cibo Participations SA).

Var sker en omsättning?

Se avsnittet Inter-nationella affärer
I detta avsnitt förutsätts omsättning ske i Sverige

Som nämnts uppkommer momsskyldighet enbart för omsättningar inom Sverige, vilket jag alltså förutsätter är fallet i förevarande avsnitt, och återkommer i avsnittet Internationella affärer särskilt till frågor om när en omsättning av en vara eller tjänst anses ske i Sverige eller utomlands. Där skall vi se att platsen för en varas omsättning kan bestämmas av leveransvillkoren (de s.k. INCOTERMS), när det gäller att i förhållande till s.k. tredje land (plats utanför EU) bestämma om export föreligger, och att exportbegreppet utvidgas för vissa situationer då leveransvillkoren annars skulle leda till momsbeskattning i Sverige. Beträffande tjänsterna gäller som en huvudregel att omsättningen anses ske där tillhandahållaren har sitt fasta driftställe, men att omfattande undantag från denna princip förekommer. Nu antar vi emellertid att omsättningen som skall bedömas sker i Sverige, och att sålunda momsbeskattning kan ske här. Frågan är då när momsskyldigheten inträder. Jag redogör först för huvudregeln om varuleverans och tillhandahållande av tjänst och längre fram i detta avsnitt för förskottssituationerna, vilka även berörs i samband med redogörelsen för redovisningsreglerna.

När inträder momsskyldigheten?

Leverans av vara och tillhandahållande av tjänst
Postförskott och efterkrav
Sale and leaseback
Finansiell transaktion

Momsskyldigheten inträder när varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits (eller när varan eller tjänsten har tagits i anspråk genom uttag, varom mera nedan).[35] Momsskyldighetens inträde styr vid frågeställningar som t.ex. vilken momssats som är tillämplig på en viss affär, vid skattesänkningar eller -höjningar, eller, vid utökningar av skattebasen, om en viss varu- eller tjänsteomsättning överhuvudtaget skall momsbeläggas. Med leverans av en vara förstås att varan avlämnas eller att den sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav.[36] När en tjänst skall anses ha tillhandahållits kan vara mera problematiskt att avgöra. En uthyrningstjänst eller en arbetsprestation som enbart innebär upplåtelse av tillhandahållarens tid, tillhandahålls successivt, medan ett projekt som skall avlämnas t.ex. i form av en färdig dokumentation, tillhandahålls vid själva avlämnandet, varom mera nedan (och även i samband med redogörelsen för redovisningsreglerna). Emellertid måste man vid den skattemässiga bedömningen särskilt se till den reella innebörden i ingångna avtal. Till exempel kan en s.k. sale and leaseback-transaktion underkännas momsmässigt, om den reella innebörden av transaktionerna inte kan anses utgöra en omsättning och en återförhyrning, utan en finansiell trans-

[35]Jfr 1 kap. 3 § första stycket första meningen ML och prop. 1993/94:99 s. 135.
[36]Jfr 1 kap. 3 § andra stycket ML.

aktion.[37] Om något moment av avlämnande inte uppkommer, blir det alltså inte fråga om någon omsättning och sålunda aktualiseras inte heller någon momsbeskattning.

Kort översikt

Bedömningarna av om och när en varuleverans (eller tillhandahållande av tjänst) har skett kan vara i stort sett hur komplicerade som helst, men om jag skulle sammanfatta läget mycket översiktligt kan enligt min mening följande sägas.

En nödvändig förutsättning är givetvis att ett köp eller byte överhuvudtaget kommer till stånd obligationsrättsligt sett.[38] Ett avlämnande i förevarande betydelse bör enligt min mening sedan anses ha skett och sålunda utlösa beskattning, när köparen har den faktiska besittningen till varan eller varan enligt god redovisningssed skall tas upp som inneliggande lager eller inventarium hos köparen. Att separationsrätt har inträtt för köparen kan dock varken anses utgöra en nödvändig eller tillräcklig förutsättning för avlämnande. I ett fall, där överlämnande av båtnycklar ersatte traderandet (överlämnandet) av själva båten, ansågs nämligen avlämnande ha skett, trots att köparen ej uppnått sakrättsligt skydd,[39] medan s.k. lösöreköp inte ansågs utgöra omsättning momsmässigt sett i ett annat fall.[40] Partsavsikten bör enligt min mening tillmätas en nästintill avgörande betydelse, varvid överlåtelseavtalet utgör högsta tolkningsdatum.[41] Om det handlar om egendom som med lätthet traderas såsom lösa saker, är det normalt sett enkelt att konstatera att ett avlämnande skett, vilket givetvis bör vara vägledande i första hand, men avlämnande kan därvid ersättas av att köparen får besittningen till varan, som i fallet med båtnycklarna, eller, om det exempelvis inte är ekonomiskt lämpligt med korthandstradition e.d., så kan tillämpat redovisningssystem hos parterna avgöra frågan om avlämande skall anses ha skett. I sistnämnda fall kanske det inte ens är fråga om specieegendom, utan om s.k. fungibel egendom, t.ex. olja. I sådana fall är många gånger den enda möjligheten att avgöra om avlämnande skett att låta de civilrättsliga reglerna om när en affärshändelse inträffat[42] och egendomen enligt god redovisningssed skall bokföras som lager eller inventarium hos köparen vara vägledande. Den bedömning som revisorn i företaget ur ett civilrättsligt perspektiv kan förväntas komma att göra, av om fråga är om att parterna har avsett att den förmente köparen verkligen skall köpa varan (med

[37]Jfr RÅ 1988 ref 106.
[38]Jfr prop. 1993/94:99 s. 135.
[39]Jfr RÅ 1983 1:5.
[40]Jfr RSV/FB Im 1978:7.
[41]Jfr inkomstskattemålen RÅ 1989 ref. 62 I och II.
[42]Jfr 4 § BFL, som beskriver när en förmögenhetsförändring sker i ett företag, och som därmed enligt min mening kan sägas utgöra den viktigaste företagsskatterättsliga bestämmelsen. Motsvarar 1 kap. 2 § första stycket 7 i nya bokföringslagen (SFS 1999:1078).

frihet att förfoga över den etc) eller om denne enbart har lånat varan (och därmed ingen varuomsättning kan anses ha skett), får då avgöra enligt min mening.[43] En annan sak är det att fråga då i stället kan vara om tillhandahållande av en tjänst, nämligen varuuthyrning, vilket jag återkommer till och här bortser ifrån.

Den enda ledningen för att avgöra när ett avlämnande skett kan för övrigt som nämnts vara själva redovisningssystemet, t.ex. ett bokföringsmässigt clearingsystem som tillämpas mellan säljaren och köparen. Skatterättsnämnden har på tjänsteområdet t.o.m. ansett att om villkoren i överlåtelseavtalet var uppfyllda, ansågs en omsättning ha skett även om varan (magnetband) som tjänsten (licensrätt) formaliserats på inte fysiskt sett lämnat överlåtaren.[44] Detta är riktigt enligt min mening, då en rättighet, som t.ex. ett patent, kan nyttjas direkt genom att kontraktet undertecknats och eventuella särskilda bestämmelser däri för tillträde är uppfyllda (se även nedan särskilt om tjänster som ”skapas” av parterna själva och vars förekomst ”indikeras” av omsättningen i sig). Då har också tjänsten tillhandahållits (överlåtelse) eller börjat tillhandahållas (upplåtelse). Om tjänsten avser något som fysiskt måste traderas sker eller börjar enligt min mening tillhandahållandet när kunden kommit i besittning av föremålet i fråga, t.ex. maskinen som skall förhyras eller kassetten med det licensierade dataprogrammet etc.[45] I övrigt gäller enligt min mening i tillämpliga delar vad ovan sagts om varuleveranser och tidpunkten för bokföringsåtgärd, när det gäller att bedöma när en kund har kunnat utnyttja en förvärvad tjänst, dvs. när den tillhandahållits eller börjat tillhandahållas.

När skall moms redovisas resp. när kan avdragsrätten utövas?

Byggbranschen, återför-säljare av begagnade varor m.m. samt resebyrå-branschen

När varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits föreligger en principiell momsskyldighet för leverantören/tillhandahållaren, och omsättningen skall redovisas i deklarationen för den redovisningsperiod då den enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts. God redovisningssed styr alltså i vilken period den affärshändelse för vilken momsskyldighet föreligger skall redovisas. På samma sätt är det med köparens avdragsrätt. Denne gör ett förvärv för vilket han förutsatt att han själv bedriver en momsskyldig verksamhet och avdragsförbud inte föreligger för förvärvet har en principiell avdragsrätt för debiterad ingående

[43]Jfr inkomstskattemålen RÅ 1979 Aa 66, RÅ 1987 ref. 45 och RÅ 1987 ref. 119.
[44]Jfr SRN den 13 oktober 1993 och även inkomstskattemål om sale and leaseback av patent, RÅ 1992 ref. 104.
[45]Jfr RÅ 1981 Aa 73 och RÅ 1994 not 12.

moms i samma ögonblick som momsskyldigheten uppkommer hos säljaren, men han kan utöva avdragsrätten först i den period då förvärvet enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts. I förskottssituationerna gäller dock att säljaren skall redovisa utgående moms resp. köparen redovisa ingående moms i den period då säljaren har tagit emot förskottet eller a conto-betalningen. Jag återkommer nedan till redovisningsreglerna och avdragsreglerna och tar då upp sådant som hur fakturan skall vara utformad för att en köpare, förhyrare etc. skall kunna utöva sin avdragsrätt. Redan här får erinras om förekomsten av särskilda redovisningsregler inom följande områden: Byggbranschen, Återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter samt resebyråbranschen, varom mera nedan i särskilda avsnitt.

En fysisk varuleverans medför omsättning av vara och/eller varuuthyrning (tjänst) i flera led

Om en varuleverans sker direkt från säljare A till köpare eller förhyrare D, skall omsättningar anses ha skett i varje led däremellan, t.ex. så att A i egenskap av säljare i förhållande till B skall redovisa utgående moms som dras som ingående moms hos B, som i sin tur debiterar utgående moms i förhållande till C osv.[46] Som framgår nedan, i samband med redogörelsen för prissättningsproblematiken, innebär emellertid det faktum att någondera av de inblandade parterna endast vidarefakturerar sin utgift utan något eget vinstpåslag, och därför enbart behandlar vidarefakturerat belopp över sin balansräkning, att någon omsättning inte uppkommer i det ledet.

Vem gör en omsättning?

Se nedan särskilt om omsättning hos enkelt bolag, partrederi, konkursbo, s.k. producentföretag och s.k. EEIG

En annan fråga är vem som gör en omsättning. Det är ju bara denne som kan momsbeskattas för affärshändelsen, utom i ett fall och det är när en omsättning enligt specialregeln i 6 kap. 7 § ML anses ske både hos en huvudman och en mellanman, dvs. i s.k. kommissionsfall varom mera strax här nedan. I andra fall är det den som är medkontrahent i förhållande till köparen av en vara eller tjänst som är säljaren och sålunda den som skall beskattas för omsättningen av varan eller tjänsten. I samband med redogörelsen för redovisningsreglerna tar jag emellertid upp vissa särskilda fall av omsättningar, och vad som gäller om skatt- och redovisningsskyldighet samt avdragsrätt för dessa specialfall. Specialfallen gäller omsättningar som görs av enkelt bolag, partrederi, europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG), konkursbo och s.k. producentföretag.

[46]Jfr RÅ 1985 1:40, RÅ 1997 Not 180, prop. 1993/94:99 s. 135 och EG-domstolens mål nr C-317/94 (Elida Gibbs).

Förmedlingstjänst

Den som enbart sammanför en säljare och en köpare omsätter inte själv varan eller tjänsten, utan utför en förmedlingstjänst som är momspliktig i sig om den inte uttryckligen undantas.[47] Förmedlaren kan alltså bli momsskyldig för försäljningsprovisionen, men inte för t.ex. omsättningen av en förmedlad vara eller tjänst. I sistnämnda hänseende beskattas i stället säljaren av varan eller tjänsten. Om förmedlaren tar emot köpeskillingen för säljarens räkning, skall alltså förmedlaren inte blanda in den i sin momsredovisning, utan, som sagt, enbart redovisa provisionen.

Utlägg

Löpande redovisning

Ett utlägg i momssammanhang skall endast behandlas av den som gör detta på dennes likvidkonton, dvs. över t.ex. kassa, postgiro eller bankgiro. Under löpande perioder behandlas alltså utlägg hos den som gör sådana enbart som bokningar in och ut på t.ex. kassakontot. Utgiftskonton som salderas mot resultaträkningen får inte blandas in. I stället skall AB X, när det bolaget erhåller en faktura och fullgör en betalningsskyldighet (om t.ex. 125 kronor inklusive moms om 25 kronor) som egentligen åligger AB Y, boka på följande sätt:

Kassa	*kredit* 125 kr
Ett passivkonto, benämnt t.ex. utlägg	*debet* 125 kr

AB X rör överhuvudtaget inte sitt ingående momskonto och ej heller sitt utgående momskonto.

Bokslut

Ett utlägg som ”står kvar” över bokslutsdatum – dvs. som inte återbetalats till AB X av AB Y – bokar AB X i balansräkningen på tillgångssidan, då det utgör en fordran på AB Y. Resultaträkningen berörs ej.

Utlägg, definition

Ett utlägg definieras momsmässigt som ett belopp för vilket den som gör utlägget egentligen inte har någon betalningsskyldighet gentemot fordringsägaren. I exemplet ovan förutsätts att skuldförhållandet ligger mellan den som utfärdar fakturan å ena sidan (fordringsägaren) och AB Y å andra sidan. Att fakturan skickas av fordringsägaren till AB X får enbart handla om att AB X lägger ut fakturabeloppet åt AB Y ”så länge”.

Fakturan från leverantören, praktisk hantering

Om det inte framgår i fakturan att kunden egentligen är AB Y, bör AB X när AB X erhåller fakturan påteckna den att den skall ”vidare till leverantörens kund, AB Y”. Då är fakturan som bevis betraktad oskadliggjord såtillvida att AB X inte kan ta upp fakturabeloppet som sin egen utgift, dvs. AB X kan inte använda den som underlag för avdrag för ingående moms respektive ej heller för att dra nettot inkomstskattemässigt eller lägga upp det på plan för avskrivning. Dessa rättigheter tillkommer i stället AB Y, om det bolaget bevisligen är det som

[47] Jfr prop. 1989/90:111 s. 106.

skulle kunna sökas vid domstol av fordringsägaren för det fall betalning skulle utebli.

Varning för s.k. nollsummespel
En del företag som gör utlägg brukar ta in utlagt belopp som en kostnad i resultaträkningen, dra ingående moms och vidarefakturera med moms till den för vilken man gör utlägget, och boka vidarefaktureringen som en intäkt i resultaträkningen och redovisa utgående moms. Detta är ett farligt alternativ, då beteendet indikerar att det skulle vara fråga om en egen utgift i stället för utlägg åt annan. För att göra på det viset måste det verkligen vara fråga om att vederbörande säljer den vara eller tjänst som det handlar om, och inte att denne bara lägger ut pengar åt annan ”så länge”. Skattemyndigheterna gör – rätt eller orätt – i sådana fall vad man kan kalla ”enbenta beslut”, dvs. de underkänner momsavdraget och låter redovisad utgående moms stå kvar. Att det blir ett s.k. nollsummespel, när vederbörande drar momsen i fakturan från leverantören och redovisar utgående momsen som debiterats i fakturan till den för vilken utlägget görs, är inget argument som biter. Skattemyndigheterna ställer frågan: levererar eller tillhandahåller vederbörande mellankommande företag den vara eller tjänst det handlar om? Är svaret nej, finns ingen grund för att yrka momsavdrag. Då skall i och för sig också vederbörande krediteras utgående momsen, men det bortser vissa skattemyndigheter ifrån, och man blir tvungen att överklaga. Då blir momsen sannolikt nollställd, men oftast har skattemyndigheten påfört ett skattetillägg om 20% på den felaktigt dragna momsen, och det kanske inte ens domstolen tar bort.

Egen utgift eller utlägg: var ligger skuldförhållandet?
Resekostnader, traktamenten, hyrbilskostnader m.m. är sådant som en del branscher själva många gånger benämner utlägg. Emellertid är sådana benämningar i sig inte det avgörande momsmässigt sett, utan frågan i det avseendet är alltid: var ligger skuldförhållandet? Om svaret blir ”mellan fordringsägaren som utfärdar fakturan och AB Y”, är fakturabeloppet – som ovan framgår – ett utlägg hos AB X som bara tar emot fakturan och lägger ut ”så länge” åt AB Y. Emellertid blir detta knappast svaret beträffande t.ex. resekostnader som AB X ådrar sig för att t.ex. utföra en tjänst åt AB Y. Om någon hos AB X åker taxi för att utföra denna tjänst, skulle taxiåkeriet inte söka AB Y vid utebliven betalning, utan taxiåkeriet kräver betalt av sin kund, dvs. av AB X. Resekostnaden blir ett av de kostnadselement som AB X skall beakta, när priset för tjänsten till AB Y beräknas och på vilket moms skall beräknas och redovisas av AB X. Däremot skall AB X inte debitera moms i fakturan till AB Y på exempelvis en ansökningsavgift som AB X lagt ut för AB Y, och för vilken AB Y skulle sökas av annan vid utebliven betalning.

Kostnadsdelning när företag har ömsesidig nytta av kostnad som bestrids av ett av dem
T.ex. reklambidrag

Kostnadsdelning mellan företag påverkar inte heller momsredovisningen. Om en detaljist t.ex. har reklamkostnader för att saluföra ett visst varumärke och vänder sig till grossisten för att denne skall vara med och dela dessa kostnader som båda parter har nytta av (då ju grossistens försäljning till detaljisten säljs vidare av detaljisten), uppkommer ingen momsmässig omsättning när detaljisten fakturerar grossisten för dennes del av reklamkostnaderna. Ett så-

dant reklambidrag från grossisten till detaljisten blir alltså inte föremål för momsbeskattning och redovisas inte i någondera partens momsredovisning. Detaljisten gör bara avdrag för den ingående moms som reklambyrån har debiterat i fakturan till detaljisten för utförd reklamtjänst.[48]

Kommissionsfall
T.ex. handelskommission ”6:7-fall” efter det aktuella lagrummet 6 kap. 7 § ML. Kommissionären redovisar alltså avdrag för ingående skatt
T.ex. handelsagent: vanlig förmedlare
Auktionsförrättare

I de beskrivna mellanmanssituationerna skall förmedlaren av varan eller tjänsten som huvudmannen omsätter eller ombudet som gör utlägget eller fakturerar för delning av kostnader i sin momsredovisning inte blanda in huvudmannens omsättning eller huvudmannens medkontrahents omsättning samt vid kostnadsdelning enbart göra momsavdrag, om mellanmannen i fråga är beställaren av t.ex. reklamtjänsten. Däremot skall en mellanman som *i eget namn* (”6:7-fall”), specialfall där samma omsättning anses ske i två led: mellan huvudman och förmedlare och mellan förmedlare och kund (p.g.a. att kundens kontraktspart är ”förmedlaren” som agerar i eget namn), förmedlar en vara eller en tjänst för sin huvudmans räkning och därvid uppbär likviden för varan eller tjänsten vid bedömningen av momsskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten också anses ha omsatt densamma. Det vill säga, såväl huvudmannen som mellanmannen (kommissionären) skall anses omsätta varan eller tjänsten. Detta är en speciell regel som gäller momsmässigt på grund av att mellanmannen agerar i eget namn i förhållande till kunden, och innebär att den förmedlade varan eller tjänsten anses omsatt i två led: dels från huvudmannen till mellanmannen, dels från mellanmannen till kunden. Det typiska fallet härvidlag är handelskommission. Jag kallar därför denna företeelse för kommissionsfall. Mellanmannen är skattskyldig för belopp från kunden och redovisar utgående moms på sådant belopp som skall redovisas av honom till huvudmannen eller som debiterats för t.ex. varan i fråga av huvudmannen, och redovisar utgående skatt på försäljningen till kunden. Viktigt att komma ihåg är emellertid att mellanmannen också skall redovisa utgående skatt på förmedlingsprovisionen från huvudmannen, dvs. för själva förmedlingstjänsten. En vanlig agent, t.ex. handelsagent, som agerar i sin huvudmans namn sammanför dock bara säljare och köpare, vilket alltså är vanlig förmedling enligt vad ovan sagts, och redovisar därför enbart moms på sin provision från säljaren eller köparen, beroende på vem av dem som är förmedlarens huvudman. Handelsagenter o.d. blandar alltså inte in sin huvudmans omsättning i sin egen momsredovisning. En mellanmans investeringar och prestationer skall enligt min mening bedömas momsmässigt för sig, och påverkas inte av en formell tillämpning som innebär att ”6:7-fall” är för handen. Dvs., om mellanmannens del i affären (provisionen) är momsplik-

[48]Jfr RSN 1970:74.6.

tig, kan inte dennes avdragsrätt begränsas bara för att han omfattas av 6 kap. 7 § ML och anses formellt sett göra även huvudmannens kanske momsfria omsättning. Detta beläggs enligt min mening av ett förhandsbesked[49] som uttrycker den för momsen allmänna principen att varje led i en kedja av försäljningar betalar moms för sin del av förädlingen (mervärdet). Beträffande bedömningen av om ett agentfall eller ”6:7-fall” är för handen finns angående uttrycket ”i eget namn”, som alltså skulle indikera förekomsten av det senare, vägledning att hämta i artikel 6(4) i EG:s sjätte momsdirektiv. Det gäller i och för sig enbart förmedling av tjänster (services), men där uttrycks att en mellanman skall anses ha köpt och sålt en huvudmans tjänster, vid förutsättning av dennes ”acting in his own name”. Detta belägger enligt min mening att ifrågavarande bedömning inte skall ske på en rent formell basis, där enbart fakturors utformning etc. blir avgörande, utan att den skall bygga på en analys av ett faktiskt ”uppträdande” (”acting”) hos mellanmannen. Införandet av ML den 1 juli 1994 har inte inneburit någon materiell förändring vad avser tolkningen av uttrycket ”i eget namn”, även om exemplet med kommissionärer har strukits från lagtexten.[50] Förarbetena till GML hänvisade till vad som gällde härvidlag beträffande momsens föregångare: omsättningsskatten. Därvid uttrycktes att ”i eget namn” skall avse ”kommissionärer och jämförliga ombud. Oavsett vad som har avtalats civilrättsligt mellan huvudmannen och mellanmannen, får den senare – om ”6:7-fall” anses föreligga – momsmässigt sett samma ställning som en återförsäljare mellan huvudmannen och kunden.[51] Från doktrinen på omsättningsskattens tid (1960–1968) framgår också att det för förevarande frågeställning handlar om att bedöma ett faktiskt beteende hos mellanmannen, då därvidlag angavs att frågan om skattskyldighet för agenten eller mäklaren avgjordes av hur denne ”uppträder”.[52] Auktionsförrättare är exempel på sådan förmedlare som kan erhålla provision från såväl inlämnare som köpare, och skall sålunda redovisa utgående moms på båda provisionerna. En yrkesmässig inlämnare skall redovisa utgående skatt på auktionsförsäljningen om inlämnat objekt t.ex. är en momspliktig vara. Inlämnaren kan använda auktionsföretagets avräkningsbesked, auktionsprotokoll eller dylikt som underlag för sin ”fakturering”, dvs. för sin utgående moms (och även som underlag för avdrag för ingående moms avseende provisionen till förrättaren, vilken denne med samma handling som underlag redovisar som utgående moms), vilket sedan anses utgöra ett godtagbart underlag för köparen om denne

[49]Jfr RÅ 1992 Ref 62.
[50]Jfr prop. 1993/94:99 s. 190.
[51]Jfr prop. 1993/94:99 s. 190 och prop. 1968:100 s. 121.
[52]Jfr Åqvist m.fl. s. 59.

har en verksamhet som medför rätt till avdrag för ingående moms.[53] Se särskilt nedan angående de mellanmansproblem som föreligger inom resebyråbranschen med avseende på s.k. resetjänster samt även i avsnittet Artistbranschen.

Hemförsäljning (homeparties): exempel på mellanman som inte är yrkesmässig

En handelsagent eller t.ex. en s.k. hemförsäljare kan dessutom givetvis vara undantagen från momsbeskattning för sin huvudmans produkt på grund av att handelsagenten eller hemförsäljaren helt enkelt inte är självständig i förhållande till huvudmannen utan är att betrakta som dennes anställde skattemässigt, dvs. mellanmannen är inte yrkesmässig och på den grunden inte momsskyldig för försäljning av huvudmannens produkter. Så har fallet ansetts vara med försäljning vid s.k. home-parties, dvs. hemförsäljning bland vänner och bekanta. Rättsfallet[54] belyser enligt min mening väl den avvägning som alltid måste ske med avseende på frågan om en verksamhet är yrkesmässig eller ej, och det är särskilt intressant i förevarande sammanhang då försäljarna i avtalen framstod som självständiga mellanmän (”återförsäljare”), varför jag har valt att här återge fallet i ett kortreferat.

Rättsfallet gällde ett bolag som anlitade ett antal personer som vid privata sammankomster i sina hem, s.k. home-parties, 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 ML 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 kontraktsförhållandet med konsumenten. Beställningssedeln innehöll en lista på varusortiment med förtryckta cirkapriser, vilka kunde anses ha en styrande verkan på prissättningen även om återförsäljaren

[53]Jfr RSV Im 1987:1, avsnitt 10.
[54]Jfr RÅ 1987 ref. 163 och även SOU 1975:1.

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 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. En eventuell momsregistrering avgör ju inte den inkomstskatterättsliga bedömningen, utan en momsregistrering kan 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 (se ovan). Om t.ex. företagarrisken ökar genom att återförsäljarna köper stora lager av varor från sin leverantör, skulle man i det enskilda fallet alltså, enligt min mening, kunna momsregistrera en sådan 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.

Förskott och a conton

Deponerade belopp

Momsskyldighet uppkommer för en yrkesmässig person när denne tar emot eller på annat sätt tillgodogör sig kontant ersättning för beställd vara eller tjänst, även om denne då ännu inte har levererat varan eller tillhandahållit tjänsten. Sådant förskott eller a conto momsbeskattas alltså, om varan eller tjänsten som det avser inte är undantaget från momsplikt. Om varan eller tjänsten som t.ex. förskottet avser med säkerhet kommer att exporteras (till annat EU-land eller till tredje land) sker emellertid inte någon momsbeskattning (se nedan i avsnittet Internationella affärer). Eftersom förskottet eller a contot skall avse en beställd vara eller tjänst, sker alltså inte momsbeskattning för deponerade belopp. Enbart det faktum att belopp insätts på redovisningsmedelskonto hos t.ex. en advokat, medför alltså inte någon momsbeskattning. Belopp måste tas ut från kontot för att bestrida kostnader i advokatpraktiken för att det skall bli fråga om ett förskott för vilket advokaten skall momsbeskattas.

Stoppregel

Viktigt att notera är att en stoppregel gäller på så sätt att momsskyldighet för förskott och a conton enligt vad nyss sagts uppkom-

mer endast om omsättningen är momspliktig när ersättningen kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo. Stoppregeln får alltså betydelse när en lagändring skall ske på så sätt att en momsfri vara eller tjänst skall bli momspliktig. På utbildningsområdet och artistområdet har med anledning härav särskilt stipulerats när förskott måste ha uppburits etc. för att de skall vara momsfria trots att tjänsterna de avser blivit momspliktiga den 1 januari 1997 (se avsnitten Utbildningsområdet och Artistbranschen). Se nedan angående när förskott och a conton skall redovisas.

Pantsättning och utmätning

Av avsnittet Bank- och finansieringsområdet nedan framgår att en pantsättning i sig inte utgör någon omsättning. Detsamma gäller beträffande utmätning, vilket framgår av avsnittet Konkurs/ utmätning/kundförluster etc. Omsättning uppkommer alltså inte hos mellanmannen, dvs. panthavaren eller kronofogdemyndigheten. Momsbeskattning kan i stället aktualiseras för ägaren av egendomen i fråga, när den pantsatta eller utmätta egendomen säljs.

Generell momsplikt för varor och tjänster med särskilt uppräknade undantag i ML

Nu antar vi att det är klarlagt att en omsättning sker i en yrkesmässig verksamhet. De återstående frågorna är då, för bedömningen av om momsskyldighet uppkommer eller ej, om en vara eller tjänst omsätts och, om någondera situationen föreligger, om den varuomsättningen eller tjänsteomsättningen är momspliktig eller om den räknas upp bland undantagen från momsplikt.

Vara: definition
Tjänst: definition

Varor och tjänster är generellt sett momspliktiga. De enda varor och tjänster som inte är momspliktiga är de som räknas upp som undantag från momsplikten i ML.[55] En vara är ett materiellt ting, dvs. någonting man kan ta på och däri inkluderas även fastigheter och gas samt värme, kyla och elektrisk kraft. Med tjänst förstås allting annat än en vara men som ändå kan omsättas i en yrkesmässig verksamhet.[56]

[55]Jfr 3 kap. 1 § första stycket ML.
[56]Jfr 1 kap. 6 § ML.

Exempel på fall där gränsdragningen vara kontra tjänst har betydelse

Se avsnittet Internationella affärer
Se avsnittet Fastighetsbranschen
Se avsnittet Bilar
Se avsnittet Artistbranschen

Det är viktigt att inte bara konstatera om en omsättning sker inom ett område där undantag från momsplikten kan förekomma eller ej, utan det är ofta viktigt att först konstatera om omsättningen i fråga avser en vara eller en tjänst. För bl.a. tillämpningen av momsbestämmelserna vid affärer med utlandet är det viktigt att först konstatera om affären gäller en vara eller tjänst. Som vi skall se nedan i avsnittet Internationella affärer, är det avgörande för om en affär skall redovisas i den s.k. kvartalsrapporten om den avser varuhandel med EU eller försäljning av en tjänst dit. Tjänster skall nämligen aldrig redovisas i kvartalsrapporten. Se även i avsnittet Internationella affärer om betydelsen av gränsdragningen med avseende på om en tjänst avser vara eller fastighet. På fastighetsområdet är det dessutom viktigt vid vanliga nationella affärer att konstatera om ett avtal gäller fastighetsöverlåtelse eller exempelvis upplåtelse av jordbruksarrende. I det förra fallet är det fråga om momsfri varuomsättning och i det senare om momspliktig tjänsteomsättning (se avsnittet Fastighetsbranschen). På varuområdet har har det också betydelse om ett avtal innebär en varuförsäljning eller en upplåtelse av en begränsad rätt (läs: uthyrningstjänst). För en momsskyldig företagare som inte är bilhandlare/-uthyrare, driver taxirörelse, transporterar avlidna eller driver bilskola 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). Se avsnittet Bilar. Vid bedömningen av om det gäller överlåtelse eller uthyrningstjänst talar den omständigheten att ett föremål efter hyrestidens slut skall övergå i förhyrarens ägo för att det är ett köp. Se även i avsnittet Artistbranschen där frågan om tillämplig momssats bestäms av om det gäller varuomsättning eller tillhandahållande av en tjänst. Där framgår också att en prestation bedöms som en tjänst, om varan som den presenteras på, t.ex. en kassett, enbart har funktionen som bärare av rättigheten.[57]

Bedömningen av om vara eller tjänst föreligger

Beställning av tillverkning hel vara = varuomsättning
Arbetsbeting = tjänst

Beträffande själva bedömningen av om en vara eller tjänst föreligger får följande sägas. Ovan har redogjorts för att en tjänst inte kan avse överlåtelse av vara, utan om en tjänst avser en vara är det fråga om upplåtelse av vara, reparation eller annan bearbetning av vara. Tillverkning av en hel vara för överlåtelse är en varuomsättning, medan den som bearbetar material (vara) som beställaren

[57]Jfr RÅ 1986 ref. 178 och SRN den 13 oktober 1993.

äger, utför ett s.k. arbetsbeting, vilket är en tjänsteomsättning. Själva förfogandet i sig kan alltså bestämma om det är fråga om en varu- eller tjänsteomsättning.

Köplagen saknar betydelse för gränsdragningen vara–tjänst. I momsens värld räcker det att veta att en vara är något man fysiskt kan ta på (inklusive fastigheter) plus gas, värme, kyla och elektrisk kraft. Allting annat som kan omsättas i en yrkesmässig verksamhet är tjänster. Överlåtelse av en vara utgör omsättning av vara, medan uthyrning av en vara utgör omsättning av tjänst. Det spelar ingen roll vid gränsdragningen mellan omsättning av var och ett arbetsbeting (omsättning av tjänst) om beställaren av prestationen tillhandahåller en väsentlig eller mindre del av materialet. Tillhandahåller beställaren något material, är det fråga om att den som gör prestationen utför omsättning av tjänst. Tillhandahåller den som bearbetar materialet allt material, omsätter denne en vara.[58] Köprätten får en betydelse endast vid handeln med tredje land (plats utanför EG), varvid leveransklausuler (INCOTERMS) ofta avgör om en omsättning av en vara sker inom Sverige och kan beskattas, om övriga förutsättningar för momsskyldighet är uppfyllda, medan beskattning inte sker här om omsättningen av varan sker utanför landet (export). Beträffande varuhandeln mellan Sverige och andra EG-länder gäller en ”VAT-nummerteknik” för bestämmande av var beskattning skall ske, och därvidlag saknar köprätten återigen helt betydelse (se avsnittet Internationella affärer).[59]

”IT-problem”

Problem med elektroniskt överförda prestationer och momsbeskattningen ses över inom EU och OECD. En bok som laddas ned och skickas över Internet är att betrakta som en tjänst, eftersom den inte längre är ett materiellt ting. Det finns alltså särskilda tillämpningsproblem för momsen på IT-området, men man skall enligt min mening givetvis eftersträva i tolkningen av frågor angående huruvida och var beskattning skall ske så långt som möjligt de regler som gäller enligt ML och inte försöka skapa nya särskilda IT-regler för momsen.[60] Inom OECD kan nämnas ett pågående arbete med frågan om en servers placering skall anses konstituera fast driftställe (permanent establishment). Frågan tas i första hand upp ur perspektiv av OECD:s modellavtal (inkomstskatt), men uttalandena kan ha betydelse för momsen. Utan att uppfatta det som gällande rätt på momsområdet, kan nämnas att OECD, för frågan om bedömningen av platsen för ett fast driftställe med avseende på en servers placering, föreslår en distinktion mellan å ena sidan den tekniska utrustningen som något som har betydelse för

[58]Jfr EG-målet C-326/99 (Stichting ”Goed Wonen”, där fråga anhängiggjorts om en medlemsstat är behörig att anse att vissa sakrätter omfattas av begreppet ”leverans av varor”.
[59]Jfr prop. 1994/95:57 s. 161 och 162.
[60]Jfr Skr. 1997/98:190 s. 36 och 41.

den frågan och å andra sidan mjukvaran som något som bara används av utrustningen samt bl.a. att tiden då servern är placerad på ett ställe skall ha betydelse för frågan.[61] I avsnittet Internationella affärer redogör jag också kort för EG-kommissionens förslag när det gäller momsen och den elektroniska handeln med vissa tjänster.[62]

Dessutom kan här också nämnas att EG-kommissionen har föreslagit ett direktiv om att ge medlemsstaterna möjlighet att tillämpa reducerad momssats på vissa arbetsintensiva tjänster, t.ex. hemtjänster.[63]

Varor och tjänster som kan uppfattas i sinnevärlden (prestationer)
Tjänster som ”indikeras” genom registrering (t.ex. patent)
Tjänster som ”skapas” av parterna själva, ”indikeras” av omsättningen i sig
Efterfakturering av moms

Att varor kan skapas i en oändlig mängd av variationer är naturligt, men så är fallet enligt min mening även med tjänster. Varor och tjänster som utgör fysiska prestationer kan ju uppfattas i sinnevärlden: varan genom att den går att beröra och t.ex. byggtjänsten genom att den utförs. Patent eller varumärken är exempel på tjänster som kan ”indikeras” genom att de registreras. I nämnda fall kan man säga att försäljningsobjektet, varan eller tjänsten, enkelt går att uppfatta och därmed har man ett ”objekt” att bedöma om omsättning av detsamma undantas från momsplikten eller ej, dvs. om företagaren som säljer ”objektet”, varan eller tjänsten, skall debitera moms eller ej. I andra fall kan företagaren kanske omedvetet ”skapa” en tjänst helt enkelt genom att skriva under ett avtal i egenskap av säljare (gäller givetvis även vid muntliga avtal, men sådana kan ju som bekant vara litet besvärligare att påvisa ur bevissynpunkt). Genom definitionen av vad som menas med en tjänst enligt ovan, kan man säga att vissa tjänster helt enkelt ”indikeras” av själva omsättningen av samma tjänst. Tjänsten ”skapas” helt enkelt genom att något vad som helst, som inte är en vara, omsätts (överlåts) av en säljare som är yrkesmässig. På samma sätt som med varor och tjänster i övrigt gäller att om omsättningen av en sådan tjänst inte omfattas av något av undantagen från momsplikt i ML, får vederbörande säljare problem om påslag för moms inte har skett på priset i kontraktet. Även om det innehåller en s.k. skatteklausul kanske köparen i fråga inte har några pengar kvar för att bestrida en efterfakturering avseende momsbeloppet (om skatteklausul saknas är det för övrigt inte klarlagt civilrättsligt om säljaren kan kräva kompensation för moms i efterhand från köparen).

Skattemyndigheterna behöver normalt sett inte ta hänsyn till villfarelsen hos parterna angående säljarens skyldighet att redovisa utgående moms (se dock som en jämförelse nedan angående köparens möjligheter till godtrosförvärv av felaktigt debiterad moms), utan denne kan alltså bli skyldig att betala moms till staten

---

[61]Jfr Revised draft clarification of Article 5 av den 3 mars 2000, Tax and Electronic Commerce including internet tax and e-cash, OECDs hemsida www.oecd.org.
[62]Jfr COM(2000)349 final.
[63]Jfr IP/99/117.

utan att ha fått in motsvarande belopp från köparen som en del av köpeskillingen. Sådan moms blir en kostnad hos säljaren och kan medföra avdragsrätt vid dennes inkomstbeskattning enligt vad som nedan sägs i samband med redogörelsen för redovisningsreglerna. Det är alltså mycket viktigt för en företagare att förstå att i samma ögonblick som denne träffar ett avtal om något vad som helst som kommer att inbringa pengar eller andra motprestationer till företaget, har företagaren kanske också skapat en tjänst som skall momsbeskattas. Se nedan om möjligheterna till efterfakturering av uttagsmoms.

Sammanfattning momsskyldighet

Översiktlig redogörelse i schema nedan för vilka omsättningar som undantas från momsplikten
Okvalificerade undantag – ingen avdragsrätt
Kvalificerade undantag – avdragsrätt

Sammanfattningsvis kan man alltså konstatera att den som är yrkesmässig, dvs. alla som kan betecknas som företagare på så sätt att vederbörande är yrkesmässig enligt ML, är momsskyldig för sina försäljningar av beställda varor och tjänster så länge de inte kan hänföra en viss omsättning till något av undantagen från momsplikt i ML. Här nedan redogör jag översiktligt och schematiskt för vilka omsättningar av varor och tjänster som undantas från momsplikten. Om inte en affär kan inordnas under något sådant undantag och omsättningen sker i en yrkesmässig verksamhet, uppkommer alltså momsskyldighet för säljaren, eftersom varor och tjänster, som nämnts, generellt sett är momspliktiga och, om inget annat anges, till den generella momssatsen 25%. Undantag föreligger endast då sådant stipuleras explicit i ML. I *schemat* (som enbart utgör en översikt och sålunda inte skall uppfattas som en fullständig redogörelse) anges på *vänstersidan undantagen*. Som framgår nedan i samband med redogörelsen för avdragsrätten medför omsättning som är okvalificerat undantagen från momsplikt inte någon avdragsrätt för ingående moms på förvärv till verksamheten, medan s.k. kvalificerade undantag från momsplikten medför sådan avdragsrätt (i lagtexten benämnd ”återbetalningsrätt”) på samma sätt som momspliktig omsättning.

Momssatser: generell om 25% och två reducerade om 6 resp. 12%

När jag i fortsättningen talar om skattskyldighet eller momsskyldighet avser jag – om inget annat anges – båda dessa typer av avdragsberättigande omsättningar, dvs. omsättning av varor eller tjänster som är momspliktig eller omsättning av varor eller tjänster som är kvalificerat undantagen från momsplikt. Omsättning som är kvalificerat undantagen från momsplikt kan sägas medföra en ”teknisk” skattskyldighet till momssatsen 0% (jfr eng. zero rating). Man kan också säga att ”teknisk” skattskyldighet föreligger för export av momspliktiga varor och tjänster samt leveranser av momspliktiga varor eller tillhandahållande av tjänster i samband därmed, när det är fråga om varuhandel med i första hand företag som är momsregistrerade i andra EU-länder (varom mera i avsnit-

tet Internationella affärer), dvs. trots att någon moms inte skall debiteras begränsas inte avdragsrätten i företaget till följd av en sådan export etc. Däremot begränsas givetvis avdragsrätten för ingående moms i verksamheten för omsättning av en okvalificerat undantagen vara eller tjänst, även om det är fråga om export etc. På *högersidan* i schemat nedan ges, för att belysa gränssnitten mot *momspliktiga varor och tjänster*, exempel på momspliktiga varor och tjänster, varvid tillämpliga momssatser är den generella om 25% eller någon av de båda reducerade momssatserna 6 eller 12% (om man räknar momsen "baklänges", dvs. på priset inkl. moms, motsvaras momssatsen 25% av 20%, 12% av 10,71% och 6% av 5,66%). I schemat anger jag inte den generella momssatsen, utan sätter bara ut de reducerade.

Obligatoriska regler
Tre fall av frivillig momsskyldighet

När förutsättningarna för momsskyldighet föreligger finns det ingen valfrihet för den momsskyldige, utan denne blir skattskyldig för moms till staten på sin försäljning. Momsreglerna är med andra ord obligatoriska. Det är bara på tre områden som valfrihet föreligger och det är för det första beträffande konstnärer (eller konstnärs dödsbo) som har en omsättning av egna konstverk understigande 300 000 kr per beskattningsår (se nedan i avsnittet Artistbranschen) och beträffande fastighetsägare som hyr ut lokaler m.m. (se nedan i avsnittet Fastighetsbranschen). Då momsskyldigheten är beroende av ett beslut och en registreringsåtgärd (jfr nedan i samband med redogörelsen för redovisningsreglerna att registreringen till moms i övrigt saknar självständig betydelse för momsskyldigheten). För det tredje fallet av frivilligt inträde i momssystemet, nämligen beträffande omsättning av annars momsfritt s.k. investeringsguld, förutsätts ingen registreringsåtgärd om den näringsidkare som vill utnyttja den s.k. beskattningsoptionen för omsättning av sådan vara redan är momsregistrerad (se mera härom i avsnittet Bank- och finansieringsområdet).

Beslut om momsskyldighet under s.k. uppbyggnadsskede

Notera dock att ett företag som startas, och vars verksamhet kommer att omfattas av de obligatoriska reglerna för momsskyldighet, kan ansöka om att bli registrerat till moms redan innan någon omsättning skett. En sådan registrering förutsätter att företaget är under ett uppbyggnadsskede och inom en rimlig tid kan förväntas ha omsättning som medför att utgående moms redovisas. Då kan skattemyndigheten efter ansökan besluta om att momsskyldighet skall anses föreligga redan innan omsättning skett och företaget erhåller därmed avdragsrätt för ingående moms på sina förvärv redan fr.o.m. beslutet (se mera om detta i samband med redogörelsen för redovisningsreglerna).

I denna introduktionsdel kan man säga att huvudstråket ("motorvägen") angående momsskyldighetens omfattning beskrivs. Om läsarens företag inte sysslar inom något av de nedan angivna särskilda branschområdena, där de viktigaste undantagen och sär-

	Schematisk översikt UNDANTAG från momsplikten för vissa omsättningar
Verksamhets-överlåtelse	Bland annat överlåtelse av lager, inventarier eller annan tillgång i samband med överlåtelse av hel verksamhet eller del därav eller i samband med fusion e.d.
Fastighetsbran-schen, hotell, camping, hamnar etc.	Överlåtelse eller upplåtelse av arrende, hyresrätt, bostadsrätt, tomträtt, servitut eller annan fastighet eller del därav. Även gas, vatten, el och värme som tillhandahålls som ett led i fastighets-upplåtelsen undantas, liksom nätutrustning för radio/TV. Upplåtelse eller överlåtelse av andra verksamhetstillbehör medför *dock momsplikt* (25%), vilket också är fallet med omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken.
Sjukvårds-området	Sjuk-/tandvård på sjukhus, andra offentliga inrättningar eller enskilda vårdhem och vård som tillhandahålles av särskilt legitimerad. Sjuktransporter med särskilt inrättade fordon. Medicinskt betingad fotvård. Modersmjölk, blod eller organ från människor (kval. und., om kunden etablerad utanför EG). Social omsorg (äldrevård, barnomsorg etc.). Receptbelagda läkemedel (kval. und.).
Utbildnings-området	Utbildning undantas om den utgör grund-, gymnasie- eller högskoleutbildning eller bedrivs av skolor som erkänns av det allmänna eller utgör studiestödsberättigande utbildning. Momsbefriad utbildares utbildande underentreprenörer är också momsbefriade.
Bank- och finansområdet försäkrings-branschen	Bank-/finanstjänster, värdepappershandel- och förmedling och därmed jämförlig verksamhet. Försäkringsrörelse och försäkringsmäkleri eller annan förmedlare av försäkring. OBS! Försäkrings- och finanstjänster kval. und. om kunden är etablerad utanför EU. Förvaltning av värdepappersfond.
Artistbranschen, kultur, rättigheter etc.	Biblioteks- och museiverksamheter understödda av det allmänna. *Om ej understödda av det allmänna, 6% moms* på bibliotek och museer. Arkivverksamheter understödda av det allmänna (*i andra fall 25% moms*). Folkbildningsverksamhet hos studieförbund understödda av det allmänna och kultur-bildningsverksamhet bedriven av kommun. Utövande konstnärers framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av upphovsrättslagen. *Dock moms* på upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av ett sådant framförande (6%). Inträde till idrottsanläggningar (utövare) eller idrottsarenor (publik) i statens, kommuners eller skattebefriade allmännyttiga ideella föreningars regi. *Om andra än nu nämnda driver idrottsanläggningar och arenor, 6% moms.*
Kommunikation/ media, dagstid-ningar, livs-medel, info etc.	Radio/TV, om finansiering genom licensavgifter eller statsanslag. Vissa periodiska publikationer. Framställning av vissa periodiska publikationer (kval. und.).
Övriga undantag	Sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel (OBS! Kval. und. om kunden är etablerad utanför EU samt om samlarföremål: momsplikt 25% och vid import 12%). Gravöppning/ -skötsel. Spel, lotterier, vadhållning. Skepp (= fartyg om minst 12x4m) och luftfartyg för yrkesmässig trafik och bl.a. befraktning och uthyrning av sådana och förmedling av sådana tjänster (kval. und.). Sjöräddningssällskapets fartyg för livräddning (kval. und.). Flygbensin och flygfotogen (kval. und.). Guld till Sveriges riksbank (kval. und.). Kommuners uttag av varor och tjänster för eget behov. Uttag av vara för representation, om avdragsrätt inkomstskattemässigt. Investeringsguld (kval. und., om kunden etablerad utanför EG).

Generell MOMSPLIKT för omsättning av varor och tjänster (25% om ej annat anges)
Tillgångsöverlåtelser. *Dock inte momsplikt* för överlåtelse av inventarium för vilket avdragsrätt ej förelåg för säljaren vid dennes förvärv.
Jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt, rätt till jakt, fiske eller bete. Rumsuthyrning i hotell eller dylikt (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 och upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik.
Skönhetsvård och friskvård/rekreation. Hälsohem och servicehus. Fotvårdsspecialister (*utom medicinskt betingad fotvård*). Vård av djur.
Utbildning i samband med försäljning eller uthyrning av en vara eller tjänst (s.k. ”systemförsäljning”) är momspliktig, liksom även studiematerial för rena självstudier och all utbildning som inte kan inordnas under vad som är momsfritt enligt schemats vänstersida.
Konsulter i vidsträckt mening (advokat, revisor, arkitekt, ingenjör, reklamverksamhet etc.). Även bankers etc. rådgivning och förvaring (notariat, bankfack etc.). Inkasso.
Immateriella rättigheter som t.ex. patent och varumärken, ävenså rätt till fotografier, reklamalster, system och program för ADB, rätt till film, videogram eller annan jämförlig inspelning som avser information. Efterbehandling av film. Konserter (6%). Cirkus-, biograf-, teater-, opera- och balettföreställningar o.d. (6%). Upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter enligt lag om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (6%). Konstnärs (eller dennes dödsbos) eget verk (12%). Import av konstverk enligt vissa s.k. KN- nummer och av samlarföremål och av antikviteter (12%). Galleriverksamhet, även förmedling av konstnärs egna verk.
Personbefordran (6%). Transport i skidliftar (12%). Godsbefordran, teletjänster, information och konferensarrangemang. Allmänna dagstidningar (minst 1 nummer i veckan), även om de är radio- eller kassettidningar (6%). Restaurangtjänster. Livsmedel (12%).
Uthyrning av arbetskraft. Utarrendering av rörelse. Rennäringen samt veterinärtjänster. Entréavgift till själva lokalen där spel, lotterier, vadhållning bedrivs. Administrativa tjänster. Guldmynt som omsätts efter sitt metallvärde. Och så vidare i en oändlig variation av varor och tjänster.

skilda redovisningsreglerna penetreras djupare, skall det i de flesta fallen gå att lösa momsproblemen med stöd av vad som sägs i förevarande introduktionsdel. Jag får särskilt varna för att bilar är speciella i momssammanhang, liksom fastigheter och internationella affärer, vilket alltså är exempel på när man måste tillgå fördjupningsdelarna.

Bedömning momsplikt eller undantag, prestationen hos tillhanda-hållaren avgör, dock inte beträffande skepp och flygplan i vissa fall
Underentreprenörer

Kom ihåg i samband med mera invecklade problemställningar angående huruvida framför allt en tjänst är momspliktig eller ej, att det är tillhandahållarens prestation som skall bedömas och inte slutresultatet.[64] Detta gäller dock inte beträffande det kvalificerade undantaget från momsplikt för skepp och flygplan. I dessa fall är det avgörande för om säljaren kan underlåta att debitera moms huruvida köparen faktiskt avser att använda skeppet eller flygplanet i en verksamhet som består i yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässig person- eller godsbefordran. Säljaren eller uthyraren av skeppet skall sålunda, för att kunna underlåta att debitera utgående moms, vidta en viss kontroll av att köparen eller förhyraren inte exempelvis skall använda det för privata ändamål, utan att det skall användas för yrkesmässig sjöfart och härvidlag får enligt min mening kontraktet parterna emellan anses utgöra främsta tolkningsdatum (se nedan avsnittet Övriga undantag). Däremot gäller, enligt min mening, som en huvudregel i alla andra fall att säljaren av en vara eller tjänst helt skall kunna utgå ifrån karaktären hos den egna prestationen, när han skall bedöma om momsplikt föreligger eller ej och, om så anses vara fallet, vilken momssats som skall tillämpas på prestationen. Vid t.ex. produktionen av receptbelagda läkemedel skall inte läkemedelsföretaget behöva kontrollera om läkemedlet hamnar hos en person som har recept från läkare, utan det skall kunna underlåta att debitera moms redan på grund av att företaget självt är medvetet om att det producerade läkemedlet är receptbelagt; att försäljningen sker i flera led skall, enligt min mening, härvidlag inte spela någon roll. Riksskatteverket (RSV) har för övrigt fått bakläxa hos Regeringsrätten,[65] när man försökte hävda att en kontraktuell bedömning skulle gälla beträffande undantaget från momsplikt för sjukvård, såtillvida att undantaget, enligt RSV, bara skulle gälla i ledet mellan det sjukhus som fakturerar patienten och patienten, men inte mellan exempelvis den specialist som sjukhuset anlitat som vårdande underentreprenör av patienten och sjukhuset (se nedan avsnittet Sjukvårdsområdet). Ett sådant s.k. direktkrav fanns tidigare på utbildningsområdet, men kunde enligt min mening egentligen också ifrågasättas på samma sätt som i regeringsrättsavgörandet på sjukvårdsområdet (se nedan avsnittet Utbildningsområdet).

[64] Jfr RÅ 1992 not 209 och RÅ 1992 not 210.
[65] Jfr RÅ 1993 ref 13.

Tillståndsfrågor

En annan sak är att man numera ofta gör en kontraktuell bedömning i samband med ställningstaganden om moms skall utgå på en leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst till utlandet (se nedan i avsnittet Internationella affärer). Enligt min mening är det alltså annars som huvudregel själva den faktiska prestationen som skall bedömas, och inte rent formella omständigheter omkring densamma. Till exempel brukar skattemyndigheterna ibland försöka hänga upp sina ställningstaganden på tillståndsfrågor, registrerade uppgifter o.d., men enligt min mening kan sådant enbart utgöra indicier på den faktiska karaktären hos prestationen i fråga. Emellertid finns även här undantag, och det är när det i ML eller dess förarbeten för momsbedömningen direkt sker hänvisningar till tillståndspliktiga verksamheter, såsom hotellrörelse (se nedan i avsnittet Fastighetsbranschen), bank (se avsnittet Bank- och finansieringsområdet) och försäkringsrörelse (se nedan avsnittet Försäkringsbranschen). På utbildningsområdet gäller fr.o.m. den 1 januari 1997 för övrigt att momsfriheten följer av att skolan tillhör en viss kategori av skolor eller att den ställs under statlig tillsyn, vilket också kan sägas utgöra ett undantag från nämnda huvudregel (se avsnittet Utbildningsområdet). Ibland försöker skattemyndigheterna på samma felaktiga sätt, som nyss beskrivits, t.o.m. föra in frågor om tillstånd som något slags fjärde rekvisit utöver varaktighet, självständighet och vinstsyfte vid bedömningen av om yrkesmässighet enligt ML föreligger (jfr ovan). Det är givetvis de faktiska omständigheterna som skall bedömas även här.

Jag avslutar redogörelsen för omfattningen av momsskyldigheten med att beskriva beskattningsunderlaget och även s.k. uttagsbeskattning samt något om förhållanden mellan avdragsrätten och momsskyldigheten eller tillämplig momssats.

Öretal bortfaller

Moms (skatten), avgift och ränta utgår i helt krontal varvid öretal bortfaller.

Beskattningsunderlaget

Bytesvara, fakturerings-avgift, frakt, porto, ”verklig ränta” ingår dock inte

Meningen är att resultaträkningen och tillgångskontona i ett momsskyldigt företag skall ”rensas” från moms såväl på inkomst- som utgiftssidan. Utgående momsen tas, som nämnts, upp på ett skuldkonto som just skuld till staten och ingående momsen tas upp på ett särskilt tillgångskonto som en fordran på staten. Momskontona tillhör sålunda balansräkningen, dvs. momsen skall inte påverka resultatet i företaget. Beträffande utgiftssidan är begränsningen för att en fordran på staten skall uppkomma, att

det skall vara fråga om ”ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten”, dvs. *förvärv för verksamhet som medför momsskyldighet*. Sedan finns det emellertid, som vi skall se nedan i samband med redogörelsen för avdragsreglerna, vissa avdragsförbud som medför att vissa förvärv aldrig berättigar till avdrag för ingående moms, och som sålunda blir kostnader i företaget genom direktavdrag eller värdeminskningsavdrag efter aktivering. Beskattningsunderlaget för debitering av utgående moms på en momspliktig omsättning av varor eller tjänster i företaget utgörs av samtliga kostnadselement (direkta utgifter, avskrivningar etc.) hos företaget för att producera varan eller tjänsten jämte vinstpåslag. Beskattningsunderlaget utgörs av priset för varan eller tjänsten, vari inbegripes värdet av bytesvara, faktureringsavgifter, fraktavgift, porto o.d., kompensation för skatter och avgifter (se nedan) och andra tillägg till priset utom ränta.[66] Det är endast ”verklig ränta” som inte skall tas med i beskattningsunderlaget, dvs. vad säljaren av en momspliktig vara eller tjänst tar i ränta för att bevilja kunden anstånd med betalningen. Det skall vara fråga om en kundkredit som normalt sett beviljas, och det får särskilt framhållas att en ”dold” ränta inte får sänka beskattningsunderlaget, så att den som en momsfri finansiell tjänst ”matchas” mot priset på den momspliktiga varan eller tjänsten, och beskattningsunderlaget delvis kvittas bort. Följande exempel får illustrera vad jag menar:

Antag att leverantören av t.ex. en momspliktig vara erhåller en kredit från beställaren av varan. Kan därvidlag en sänkning av beskattningsvärdet, dvs. eliminering/reducering av kostnadselement i leverantörens kalkylerade pris, ske.

Antag att det är fråga om en båtbyggare (leverantör) som har fått en beställning på en segelbåt (alltså båt, inte skepp jfr nedan under Övriga undantag) 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 1 miljon kr. Lyfts kreditivet i ”normal” takt skall beställaren betala 100 000 kr i ränta till banken. Antag vidare att lånet skulle kosta ytterligare 25 000 kr 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 kr skulle ändå moms beräknas på det kalkylerade priset 1 miljon kr. 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”.[67]

[66] Jfr 7 kap. 3 a § tredje stycket ML.
[67] Jfr RÅ 1986 ref. 46 och även RÅ 1991 ref. 105.

Avbokningsavgift o.d.

Notera i sammanhanget att vissa avgifter inte ens motsvarar någon omsättning av en beställd vara eller tjänst, och därför överhuvudtaget inte berör momsredovisningen. Så har t.ex. ansetts vara fallet med reseföretags avbokningsavgifter.[68] En dylik avgift är enligt min mening att jämställa med skadestånd.

Kalkylränta
Traktamenten
Utlägg och kostnads-delning, se ovan
Löner, arbetsgivaravgifter, punktskatter

Man får alltså inte bryta ut kalkylränta o.d. ur beskattningsunderlaget. Detsamma gäller traktamenten o.d. Som ovan nämnts är det bara rena utlägg som inte skall påverka momsredovisningen i företaget, vilket även gäller s.k. kostnadsdelning. Löner och lönebikostnader såsom arbetsgivaravgifter samt andra konsumtionsskatter, s.k. punktskatter t.ex. reklamskatt, skall också ingå i beskattningsunderlaget. Punktskatter är ju för övrigt sådana särskilda skatter för vilka företaget får avdrag vid inkomsttaxeringen. I konsekvens med nyss sagda gäller att när en statlig skatt eller avgift skall beräknas som enligt en särskild bestämmelse skall tas ut efter försäljningspriset eller något annat liknande värde, skall värdet inte inbegripa kompensation för moms.[69]

Mängdrabatter, bonus
Kassarabatt

Mängdrabatter och bonus eller andra nedsättningar av priset som en säljare av en momspliktig vara eller tjänst lämnar i efterhand, och som inte är villkorade av betalning inom viss tid, ger däremot säljaren rätt att minska beskattningsunderlaget för t.ex. lämnad mängdrabatt.[70] Rabatt som lämnas direkt i kassan minskar ju beskattningsunderlaget direkt, men t.ex. en mängdrabatt i efterhand föranleder en reduktion av den ursprungliga momsen och görs i den redovisningsperiod då rabatten lämnas och föranleder utfärdande av kreditnota som i sin tur föranleder motsvarande reduktion på ingående moms-kontot hos köparen se dock nedan i samband med redogörelsen för redovisningsreglerna särskilt om begränsningen av sådan rätt till reduktion av moms för en säljare som har sålt en vara med återtaganderättsförbehåll till att gälla enbart i sådana fall då köparen helt saknat avdragsrätt för ingående moms. Se nedan om personalrabatt.

Kuponger, presentkort etc.

Notera att kuponger, presentkort etc. utgör betalningsmedel och att t.ex. ett företag som ger ut kuponger i den delen av sin verksamhet tillhandahåller en momsfri finansiell tjänst. Kupongföretaget är dock momsskyldigt för administrativa tjänster o.d. som det eventuellt tillhandahåller företaget som köper t.ex. lunchkuponger åt sina anställda eller företaget, t.ex. restaurangen, som är anslutet till kupongsystemet i fråga.

Returemballage: ersättning ingår i beskattnings-underlaget för varan och omfattas av samma momssats

Emballage avsett att användas mer än en gång, s.k. returemballage, ger t.ex. vid försäljning av livsmedel rätt till kreditering eller återbetalning vid återlämnande till varuförsäljaren av den ersätt-

---

[68]Jfr RÅ 1994 not 11.
[69]Jfr 22 kap. 5 § ML.
[70]Jfr 7 kap. 6 § ML.

ning denne tog ut för själva emballaget. RSV rekommenderar att ersättningen för emballaget skall ingå i beskattningsunderlaget för själva den försålda varan, och att emballaget således omfattas av samma momssats som varan i fråga. Detta oberoende av om ersättningen betecknas som pant, emballagekostnad eller dylikt och oberoende av om säljaren utlovat kreditering eller återbetalning vid återlämnande av emballaget.[71]

Ingår momsen i beskattningsunderlaget eller ej?

En vanlig frågeställning är om momsen ingår i beskattningsunderlaget eller ej. Svaret är att om priset på en momspliktig vara eller tjänst anges inkl. moms utgörs beskattningsunderlaget av priset minskat med 20%, när momssatsen är 25%; priset minskat med 10,71%, när momssatsen är 12%; priset minskat med 5,66%, när momssatsen är 6%. Anges priset exkl. moms är momssatserna 25%, 12% eller 6%.[72] Det viktiga är att momsen skall specificeras i faktura, kassakvitto eller därmed jämförlig handling, varom mera nedan i samband med redogörelsen för redovisningsreglerna. Om ett företag har redovisat intäkter men inte redovisat momsen brukar skattemyndigheterna också anse att beskattningsunder-laget skall minskas med 20, 10,71 eller 5,66%, innan påförande av moms om 25, 12 eller 6% fattas. Däremot påför skattemyndigheterna 25, 12 eller 6% på en oredovisad intäkt. I sådana fall handlar det oftast om att skattemyndigheterna i samband med en skatterevision hos företaget har uppskattat oredovisade intäkter enligt en skälighetsbedömning, och de sålunda uppskattade ytterligare intäkterna är då lika med vad som skall påverka resultatet i företaget, varför någon minskning av beskattningsunderlaget inte skall ske innan ytterligare moms att redovisa beräknas.

Kundkreditering etc.: samma momssats vid reduktion som på ursprunglig affär

Om en kreditering av kund sker eller kundförlust uppkommer och detta föranleder en minskning av beskattningsunderlaget för levererad vara eller tillhandahållen tjänst, skall moms reduceras med samma momssats som ursprungligen tillämpats (jfr avsnittet Konkurs/utmätning/kundförluster etc.).

Återförsäljare av bl.a. begagnade varor, resebyråer se nedan i särskilda avsnitt om s.k. marginalmoms

Se om beskattningsunderlaget för omsättning i vissa fall av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter nedan i avsnittet om återförsäljare av sådana varor samt vid omsättning i viss resebyråverksamhet nedan i avsnittet Resebyråbranschen. I båda fallen handlar det om den nya och för dessa områden särskilda företeelsen marginalmoms.

Momssats på momsavdrag påverkar inte tillämplig momssats på egen omsättning

Jag har talat om att resultaträkningen skall ”rensas” från momsen och att det är varuleverantörens eller tillhandahållarens av tjänster egna prestation som skall momsbedömas. En konsekvens härav är att tillämplig momssats på den egna varu- eller tjänsteomsättningen är helt oberoende av momssatser som företagaren i frå-

---

[71]Jfr avsnitt 3 i RSV Im 1993:5.
[72]Jfr 7 kap. 2, 3, 3a och 4 §§ ML.

ga har ”erlagt” vid förvärv av varor och tjänster till sin verksamhet för att kunna göra den egna omsättningen.

Antag att AB X skall utföra en tjänst åt AB Y, och att AB X, för att utföra tjänsten, har resekostnader. AB X skall i fakturan till AB Y beräkna moms enligt den skattesats som gäller för den tjänst som AB X tillhandahåller, vilket normalt sett handlar om 25%. Att Resekostnaden omfattades av skattesatsen 6% i fakturan från t.ex. taxiåkeriet spelar ingen roll därvidlag. AB X har dragit den momsen, och får inte – genom t.ex. särredovisning i fakturan till AB Y – tillämpa 6% moms på sådan del av priset, utan skall alltså tillämpa den momssats som gäller för den egna tjänsten på hela beloppet som faktureras till AB Y. *Antag* 1. att AB X utgift för taxiresan för att utföra tjänsten åt AB Y var 106 kronor inklusive moms om 6 kronor och 2. att AB X pris för tjänsten som AB X säljer till AB Y är 250 kronor inklusive moms om 50 kronor. AB X redovisar:

1.				2.			
	Kassa/leverantörsskulder	*kredit*	106 kr		Kassa/kundfordringar	*debet*	250 kr
	Utgifts-/tillgångskonto	*debet*	100 kr		Intäktskonto	*kredit*	200 kr
	Ingående moms	*debet*	6 kr		Utgående moms	*kredit*	50 kr

AB X redovisar i skattedeklarationen: ingående moms 6 kr, utgående moms 50 kr och moms att betala 44 kr (50 – 6). I resultaträkningen kommer med bland intäkter respektive kostnader beloppen 200 kr respektive 100 kr (såvida inte 100 kr är ett förvärv som skall bokföras på ett tillgångskonto och skrivas av, varvid endast årlig avskriven del av 100 kr kommer med som kostnad i resultaträkningen).

Momsskyldigheten i princip oberoende av avdragsrätten
Se dock särskilt nedan om anläggningstillgångar för vilka rätt till momsavdrag inte förelegat

På samma sätt är skyldigheten för ett företag, som uppfyller rekvisiten om bl.a. yrkesmässighet för momsskyldighet, att debitera och redovisa moms på sina omsättningar av momspliktiga varor och tjänster helt oberoende av om avdragsrätt för ingående moms på förvärv till verksamheten förelegat eller ej. För en viss omsättning mot ersättning av en vara eller tjänst skall i sådana fall moms redovisas för omsättningen även om det t.ex. rör sig om omsättning av en vara för vilken företagaren själv inte har haft rätt att göra avdrag för ingående moms vid sitt eget förvärv av varan. Emellertid gäller särskilt beträffande omsättning av anläggningstillgångar, dvs. andra tillgångar än omsättningstillgångar, undantag från momsplikten om den som överlåter tillgången kan visa att han inte har haft avdragsrätt för ingående moms vare sig vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången därefter (se avsnittet Vissa inventarieöverlåtelser samt verksamhetsöverlåtelser). Som framgår nedan gäller dessutom den begränsningen för uttagssituationer att en momsmässig uttagsbeskattning av en vara från verksamheten i vis-

sa fall endast sker om rätt till avdrag för ingående moms förelegat vid förvärvet av varan.

Prestationer där olika bedömningar avseende momsplikt och/eller tillämplig momssats gäller för olika delar i den sålunda sammansatta prestationen (gemensamt vederlag)

När omsättning endast delvis medför momsskyldighet och beskattningsunderlaget för den del av omsättningen som medför momsskyldighet inte kan fastställas, skall beskattningsunderlaget bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.[73] En uppdelning av beskattningsunderlaget efter skälig grund skall också ske i motsvarande situation om moms skall tas ut med olika procentsatser.[74] Om varor och/eller tjänster som omfattas av olika momssatser och/eller i vissa fall är momspliktiga och i andra inte, inte klart kan åtskiljas,[75] anser jag att bedömningen huruvida moms skall tas ut och, om så anses vara fallet, till vilken momssats, skall följa en huvudsaklighetsprincip. Det vill säga, om en prestation huvudsakligen (70–80%)[76] medför momsplikt och momsfria inslag i tillhandahållandet endast ingår som underordnade led i prestationen, skall en momsbeskattning ske. Tvärtom skall någon momsbeskattning inte ske, om det huvudsakliga inslaget i en odelbar prestation är momsfritt. Samma huvudsaklighetsresonemang kan alltså enligt min mening föras kring en frågeställning om tillämplig momssats i en situation där man redan kan konstatera att en sammansatt transaktion skall momsbeskattas, men där man inte klart kan åtskilja prestationer för vilka olika momssatser gäller.

Uttagsbeskattning

– i byggnadsrörelse,
se särskilt avsnittet
Bygg-branschen

Vad händer då om ett företag inte tar ut något pris eller ett ”för lågt” pris för sina momspliktiga varor eller tjänster? Så kallad uttagsbeskattning aktualiseras och uttagsmoms skall erläggas på ett ”riktvärde” för vad som egentligen borde ha tagits ut som ersättning för varan eller tjänsten eller, om ett pris tagits och momsbeskattning skett i den delen, för skillnaden mellan erhållen ersättning och ”riktvärdet” som egentligen borde ha utgjort priset. -Sedan den 1 januari 1995 gäller inte längre den särskilda bestämmelse som tidigare särskilt gällde beträffande tjänster, nämligen att uttagsbeskattning momsmässigt endast kunde avse tjänster som den momsskyldige normalt sett omsatte till utomstående.[77] Den begränsningen av uttagsbeskattning av tjänster gäller dock fortsatt för byggnadsrörelser (jfr avsnittet Byggbranschen).[78]

---

[73]Jfr 7 kap. 7 § första stycket ML.
[74]Jfr 7 kap. 7 § andra stycket ML.
[75]Jfr opublicerat förhandsbesked om s.k. franchiseavgift i SRN den 6 juli 1992 och avsnitt 4.2 i RSV Im 1993:4.
[76]Jfr bet. 1975/76:SkU28 s. 37 och 38.
[77]Jfr 2 kap. 5 § ML och prop. 1994/95:57 s. 117.
[78]Jfr 2 kap. 7 § ML.

”Riktvärde”: varor, inköpspris eller tillverkningskostnaden; tjänster, kostnaden för att utföra den Aldrig uttagsmoms på utebliven vinst; syfte i stället att staten tar tillbaka tidigare momsavdrag

”Riktvärdet” för bestämmande av uttagsmoms utgörs vid uttag av varor av inköpsvärdet för varorna eller liknande varor eller, om sådant värde saknas, av tillverkningskostnaden vid tidpunkten för uttaget. Vid uttag av tjänster utgörs ”riktvärdet” av kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten.[79] Härmed avses den del av de fasta och löpande kostnaderna i rörelsen som belöper på tjänsten i fråga.[80] Jag noterar att ML:s referens i sammanhanget till ”fasta och löpande kostnader” är något förenklad om man betänker att det finns många alternativ till den traditionella påläggskalkylen för prissättning av varor och tjänster, t.ex. s.k. ABC-kalkyl (aktivitetsbaserad kalkylering, eng. Activity Based Costing) och ”back flush costing” (där endast en summarisk redovisning sker av kalkyldifferenser). Jag går emellertid av utrymmesskäl inte närmare in på vad detta kan ha för konsekvenser enligt ML. Emellertid bör skattemyndigheterna ha i åtanke många gånger att företagsvärlden är flexibel, och att det inte finns någon metod för priskalkyler som skall anses ha företräde framför andra.[81] Ibland försöker skattemyndigheterna ”kommendera fram marknadsvärden”, vilket jag vänder mig emot och har tagit upp i en artikel i fackpress.[82] Jag använder begreppet ”riktvärde” för att extra tydligt markera att, till skillnad från vad som gäller vid inkomstskattemässig uttagsbeskattning, handlar det i momssammanhang aldrig om en uttagsbeskattning med marknadsvärde som jämförelsevärde. En momsmässig uttagsbeskattning skall aldrig ske av en utebliven vinst, utan skall enbart syfta till att staten tar tillbaka tidigare avdragen ingående moms.[83] Kom ihåg att de kostnadselement som skall ingå i beskattningsunderlaget kan avse både sådana förvärv som är momsbelagda och sådana som är momsfria, t.ex. lönekostnader. Emellertid sätter nyss nämnda syfte enligt min mening ett ”tak” för hur stor en uttagsmoms kan bli, nämligen såtillvida att den tillsammans med övrig redovisad utgående moms i företaget inte skall överstiga redovisad avdragen ingående moms. Om det ackumulerade ingående moms-kontot inte överstiger det ackumulerade utgående moms-kontot, finns ingen avdragen ingående moms att ta tillbaka för staten; avskattning har skett i företaget och grund för uttagsbeskattning momsmässigt saknas i företaget även om prissättningen för tillfället råkar vara låg i förhållande till kostnadsbilden i företaget. Beroende på vilken tidsperiod en bedömning av prissättningen i ett företag avser, kan det, om man beaktar tid efter en aktuell period som granskas, visa sig att

---

[79]Jfr 7 kap. 3 § 2a och 2b ML.
[80]Jfr 7 kap. 3 a § fjärde stycket ML.
[81]Jfr Industriell kalkylering och redovisning s. 246ff och 260ff.
[82]Jfr SN 9/1996 s. 535-536.
[83]Jfr prop. 1994/95:57 s. 117 och 118 och även min artikel i SN 9/1996 s. 535-536 där jag argumenterar emot skattemyndighetens tendens ibland att ”kommendera fram marknadsvärden”.

”taket” uppnås på grund av efterkommande momsperioder med positiva momsnetton (utgående moms överstiger ingående), och grund för uttagsbeskattning momsmässigt upphör för granskad period. Situationen kan t.ex. uppkomma när en process pågår en längre tid i skattedomstolarna angående den granskade momsperioden. När man talar om ett ”riktvärde” i termer av kostnader är det naturliga att uttagsmomsen är 25, 12 eller 6%. Talar man om ett inköpspris är det i stället fråga om 20, 10,71 eller 5,66%.

I vilka situationer kan en momsmässig uttagsbeskattning ske?

Uttag av varor

Investeringsvaror, se nedan om korrigering av momsavdrag som supplement till uttag

Det vanligaste är att den momsskyldige företagaren tar ut en vara från verksamheten för privat ändamål. Om varan i stället överlåts till någon annan utan ersättning eller till ett ”för lågt” pris sker dock en momsmässig uttagsbeskattning endast om rätt till avdrag för ingående moms förelegat vid företagarens egna förvärv av varan. Eftersom syftet, enligt ovan, är att staten bara skall ha tillbaka tidigare avdragen moms skall uttagsmomsen för varan begränsas till företagarens eget avdrag, vilket kan ha varit begränsat till följd av att varan skulle användas även i momsfri del av företagarens verksamhet (jfr nedan angående s.k. blandad verksamhet i samband med redogörelsen för avdragsreglerna). Slutligen kan en uttagsbeskattning av en vara ske om den förs över från en verksamhet som medför momsskyldighet och därmed avdragsrätt för ingående moms till en verksamhet som inte alls eller endast delvis (blandad verksamhet) medför rätt till momsavdrag.[84] I sistnämnda fall erinras om regler om s.k. korrigering (jämkning) av in gående moms på s.k. investeringsvaror i situationer där en sådan övergång inte sker fullständigt, utan varans nyttjande i icke avdragsberättigande verksamhet ökar utan att den flyttas över helt i den momsfria sektorn (se nedan i samband med redogörelsen för avdragsreglerna).

Uttag av tjänster

När det gäller momsmässig uttagsbeskattning av tjänster är det i första hand fråga om att den momsskyldige företagaren utan ersättning eller till ett ”för lågt” pris utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt sig själv eller sin personal för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål. Dessutom sker en uttagsbeskattning om den momsskyldige själv använder eller låter någon annan använda en tillgång som hör till verksamheten för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål, om den momsskyldige haft rätt till momsavdrag vid sitt förvärv av tillgången och värdet av användandet är mer än ringa.[85] Även här är alltså uttagsmomsen begränsad till hur stort momsavdrag företagaren själv har haft rätt att göra vid sitt förvärv av tillgången. Angående uttagsbeskattning vid privat användande av personbil i

[84]Jfr 2 kap. 2 och 3 §§ ML.
[85]Jfr 2 kap. 5 § ML.

verksamheten hänvisar jag till avsnittet Bilar samt angående uttagsbeskattning av fastighetstjänster hänvisar jag till avsnitten Fastighetsbranschen och Byggbranschen. Beträffande återföring av ingående moms eller korrigering av ingående moms avseende fastigheter hänvisar jag till avsnittet Fastighetsbranschen.

Marknadsmässigt betingad prisnedsättning
Personalrabatt
Självtjänster
Moms i koncerner
Eget yrkeskunnande i privatlivet

Beträffande situationer med ”för lågt” pris på varor och tjänster gäller att en marknadsmässigt betingad prisnedsättning inte medför uttagsbeskattning. Detsamma gäller lämnande av sedvanlig rabatt till personal.[86] Bortsett från fastighetstjänster (se avsnittet Byggbranschen) kan s.k. självtjänster aldrig medföra uttagsbe-skattning momsmässigt.[87] Självtjänster är tjänster som tillhandahålls inom det egna företaget, och de är momsfria även om det gäller t.ex. en momsfri banks tillhandahållande av egna i och för sig momspliktiga datatjänster för eget bruk inom banken. Skulle banken däremot till någon annan, t.ex. ett bolag inom samma koncern eller en helt utomstående, tillhandahålla datatjänster, skulle banken bli momsskyldig. Notera alltså att moms inte kan koncernredovisas. Till exempel en överföring av en vara mellan olika momsskyldiga verksamhetsgrenar inom ett och samma företag medför ingen momsbeskattning, då uttagsmomsen genast skulle berättiga till ett motsvarande momsavdrag hos ett och samma företag, men uttagsbeskattning skall ske om varan flyttas mellan olika subjekt även om de ingår i koncerngemenskap (se mera om koncerner och moms nedan i samband med redogörelsen för avdragsreglerna). Tjänster där en näringsidkare för egen räkning vid sidan om sin näringsverksamhet enbart använder sitt yrkeskunnande bör enligt min mening behandlas på samma sätt som självtjänsterna. Det är t.ex. när en revisor upprättar sin egen deklaration, en frisör rakar och kammar sig själv eller en målare målar om sin bostad. I sådana fall sker inte någon inkomstskattemässig uttagsbeskattning, vilket även är fallet om näringsidkaren utför eget (”privat”) sådant arbete åt annan, om man inte kan påvisa något ”dolt vederlag”, t.ex. en gentjänst.[88] Enligt min mening skall inte heller någon momsmässig uttagsbeskattning ske, om företagaren enbart använder sitt eget yrkeskunnande i privatlivet, dvs. helt vid sidan av näringsverksamheten och inte som ett ”utflöde” ur densamma.

Prissättningsproblematik
Självkostnadspris
Vidarefakturerade kostnader utan vinstpåslag

Frågan om uttagsbeskattning är som framgår ovan många gånger en prissättningsproblematik. Momsskyldigheten förutsätter ju emellertid i första hand att vederbörande är yrkesmässig. Om verksamheten inte är yrkesmässig spelar prissättningen ingen roll; någon momsskyldighet kan överhuvudtaget inte uppkomma i företaget. Det är därför av särskilt intresse i förevarande sam-

---

[86]Jfr 2 kap. 2 § 2 och 7 kap. 3 § 2a ML och prop. 1994/95:57 s. 107 och 113.
[87]Jfr prop. 1993/94:99 s. 143 och prop. 1994/95:57 s. 115 och 117.
[88]Jfr prop. 1989/90:110 del 1 s. 660.

manhang att Skatterättsnämnden (SRN; vilket synsätt även regeringsrätten förenat sig med) på senare år i avgöranden har ansett att även fall med självkostnadspris uppfyller rekvisiten för yrkesmässighet, bl.a. vinstsyftet, när arten och omfattningen av verksamheten i övrigt är sådan att yrkesmässighet ändå får anses föreligga.[89] Vid en så låg prissättning ökar givetvis risken för uttagsbeskattning. För att minska den risken bör särskilt företag som i en mellanmansställning enbart vidarefakturerar annans kostnader, utan eget vinstpåslag, endast behandla sådan vidarefakturering över sin balansräkning, dvs. inte ta in kostnaderna som företagets egna och fakturera ut dem som egen omsättning. Då uppkommer enligt min mening överhuvudtaget inte någon omsättning hos mellanmannen momsmässigt, ens i form av uttag.[90] Inte heller en renodlad kostnadsdelning bör enligt vad tidigare sagts medföra någon omsättning.

Uttagsmoms kostnad i inkomsttaxeringen
Detsamma gäller för
s.k. korrigeringsmoms och s.k. återföringsmoms

En momsmässig uttagsbeskattning handlar ju om den situationen att företagaren i fråga inte har tagit ut något pris för varan eller tjänsten eller åsatt densamma ett ”för lågt” pris. Sålunda har vederbörande inte skyddat sitt resultatet genom att ta in pengar i kassan motsvarande uttagsmomsen. Av den anledningen blir en uttagsmoms en sådan särskild skatt för vilken företagaren har rätt till avdrag i samband med inkomsttaxeringen, om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda för avdrag där. Om uttaget avser en tillgång som är aktiverad och avskrives genom årliga värdeminskningsavdrag sker givetvis inte direktavdrag för uttagsmomsen, utan den aktiveras också i sådant fall. Detsamma gäller beträffande beskattningsåtgärder i form av s.k. korrigering (jämkning) av tidigare avdragen moms, varom mera nedan i samband med redogörelsen för avdragsreglerna. Se även nedan i avsnittet Fastighetsbranschen om s.k. återföringsmoms.

Undantag uttagsmoms byggtjänster i vissa fall
Angående möjlighet att efterfakturera uttagsmoms så att köparen kan göra avdrag

Uttagsmoms blir alltså som en huvudregel en kostnad för den uttagsbeskattade. Emellertid gäller särskilt beträffande uttagsmoms avseende byggtjänster till följd av försäljning av fastighet i byggnadsrörelse att en momsskyldig köpare får göra avdrag för den utgående moms som säljaren har redovisat eller skall redovisa för uttagen,[91] varom mera i avsnittet Byggbranschen. I annat fall blir alltså uttagsmoms en kostnad hos säljaren av en vara eller tjänst som uttagsbeskattas, och den kostnaden stannar hos säljaren om den inte i efterhand kan ”övervältras” på köparen av varan eller tjänsten som ett prispåslag på grund av uttagsbeskattningen av säljaren. Om en sådan ”övervältring” sker genom en efterfakturering av uttagsmomsen uppkommer frågan om köparen av va-

[89]Jfr RÅ 1996 not 168, där en stiftelse ansågs yrkesmässig, och även SRN:s besked den 19 juni 1997, där man kom till motsatt beslut ang. en annan stiftelse.
[90]Jfr RÅ 1992 not 622.
[91]Jfr 8 kap. 4 § första stycket 4 ML.

ran eller tjänsten som jag förutsätter är momsskyldig och normalt alltså har avdragsrätt för ingående moms på sina förvärv kan göra avdrag för erlagd, från säljaren efterfakturerad, moms. Som framgår nedan i samband med redogörelsen för avdrags- och redovisningsreglerna gäller som en bevisregel till statens fördel att avdragsrätt kan utövas först när den ingående momsen kan styrkas med en faktura eller därmed jämförlig handling som uppfyller ML:s krav, vilket bl.a. innebär att ”ersättningen” och ”skattens belopp för varje skattesats” skall anges däri.[92] Som framgår nedan är min uppfattning emellertid att ML:s krav på underlaget inte styr storleken av momsens belopp, utan den avgörs av de faktiska omständigheterna. Efterfakturering av enbart ”uttagsmoms” med åtföljande avdragsrätt för den momsskyldige mottagaren av fakturan, dvs. för köparen av den vara eller tjänst för vilken säljaren uttagsbeskattas, kan därför enligt min mening ske, varvid ”ersättning” anges med streck (lämpligen kan specifikation ske av eventuellt ursprungligt pris på vilket moms i och för sig debiterades men med för lågt belopp, eftersom uttagsbeskattning föranletts). Särskilt får nämnas att en överföring av verksamheten i ett aktiebolag till ägaren till följd av att bolaget har upplösts om aktiekapitalet inte höjdes till minst 100 000 kr före utgången av år 1998 inte utlöser uttagsbeskattning.[93]

Avdragsrätt

Företag som är yrkesmässiga och omsätter momspliktiga varor eller tjänster är momsskyldiga och har därmed en i princip generell avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import i (eller *för*, som jag använder) den verksamheten. Man kan säga att momsskyldigheten ”föder” en avdragsrätt för ingående moms. På samma sätt är det med yrkesmässiga företag som omsätter från momsplikt kvalificerat undantagna varor eller tjänster, med den ordmässiga skillnaden att ML i dessa fall talar om en ”återbetalningsrätt” för ingående moms på förvärv eller import för den sortens verksamhet. Jag använder begreppet avdragsrätt för ingående moms för båda fallen om inget annat anges. Det är endast från momsplikt okvalificerat undantagen omsättning av varor eller tjänster som inte medför avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import till verksamheten. Detta gäller givetvis även när en okvalificerat undantagen vara eller tjänst ”exporteras” av företaget. Däremot begränsas inte avdragsrätten för ingående moms i företaget till följd av att det levererar en vara till ett annat EU-land till ett företag med VAT-nummer där eller att det exporterar en

[92]Jfr 8 kap. 5 och 17 §§ och 11 kap. 5 § ML samt prop. 1993/94:99 s. 210 och 211 och prop. 1994/95:57 s. 136.
[93]Jfr 9 § första stycket SFS 1996:761; prop. 1995/96:168 s. 27; SFS 1997:976.

vara till tredje land eller exporterar en tjänst till annat EU-land eller tredje land och en sådan omsättning av en momspliktig eller kvalificerat undantagen vara eller tjänst inte beskattas på grund av ”exportreglerna”, varom mera i avsnittet Internationella affärer.

<table>
<tr><td colspan="3">Personer</td></tr>
<tr><td colspan="2">Yrkesmässiga</td><td>Andra</td></tr>
<tr><td colspan="2">Omsättningar</td><td></td></tr>
<tr><td>Momspliktiga</td><td>Kvalificerat undantagna</td><td>Okvalificerat undantagna</td></tr>
<tr><td colspan="2">Rätt till avdrag för ingående moms, om ej särskilt avdragsförbud råder</td><td>Aldrig rätt till avdrag för ingående moms</td></tr>
</table>

Momsskyldiga:
i princip generellt
avdrags-berättigade
Import eller gemenskaps-internt varuförvärv medför i sig inte avdragsrätt

Om man delar in världen i yrkesmässiga personer och andra, icke yrkesmässiga personer (främst privatpersoner och skattebefriade allmännyttiga ideella föreningar), kan endast de förra, de yrkesmässiga, ha möjlighet att få tillbaka erlagd ingående moms från staten. Denna avdragsrätt eller, för att använda en vanlig synonym, rätt att ”lyfta” moms förutsätter att den yrkesmässiga personen i sin verksamhet har en omsättning av varor och tjänster som är momspliktig och/eller kvalificerat undantagen från momsplikt. En sådan omsättning ”föder” en generell avdragsrätt för ingående moms hos den personen för alla momsutgifter som vederbörande har i sin verksamhet, utom för förvärv av sådant för vilket explicit avdragsförbud råder, varom mera nedan. Vederbörande har en i princip generell avdragsrätt för ingående moms på förvärv av varor och tjänster till sin verksamhet. (Se nedan i samband med redogörelsen för redovisningsreglerna om särskilda fall av momsskyldighet beträffande dödsbon, konkursbon etc.) En momsskyldig har dessutom en principiell avdragsrätt för moms som erläggs på grund av varuimport (införsel från tredje land) som ingående moms, vilket också gäller s.k. beräknad utgående moms för gemenskapsinterna varuförvärv (GIF) och s.k. importtjänster, varom mera i avsnittet Internationella affärer. Här skall dock nämnas att en momsskyldig till följd av nämnda avdragsrätt alltså inte får någon kostnad på grund av moms på GIF och importmoms (se även nedan i samband med redogörelsen för redovisningsreglerna). Däremot blir sådan moms en kostnad om den momsskyldige har en s.k. blandad verksamhet (se nedan), och då till den del avdragsrätt inte föreligger i verksamheten för den till Sverige införda varan eller importerade tjänsten. Särskilt skall framhållas att en import av en vara eller tjänst eller ett s.k. gemenskapsinternt varuförvärv (GIF) i sig inte ”föder” någon avdragsrätt. Även om momsskyldighet uppkommer t.ex. hos en privatperson genom dennes varuimport har vederbörande inte någon avdragsrätt. Importen måste ske i en yrkesmässig verksamhet vari momspliktiga

och/eller från momsplikt kvalificerat undantagna varor och/eller tjänster omsätts för att tullmoms på grund av en import skall vara avdragsgill.

Icke yrkesmässiga samt yrkesmässiga som omsätter okvalificerat undantagna varor eller tjänster: ingen avdragsrätt

Är personen (fysisk eller juridisk person spelar ingen roll) inte yrkesmässig kan den aldrig ha någon avdragsrätt. Att den icke yrkesmässige eventuellt omsätter momspliktiga eller från momsplikt kvalificerat undantagna varor eller tjänster förändrar inte situationen: vederbörande blir fortfarande inte momsskyldig och därmed uppkommer ingen avdragsrätt för dennes aktiviteter så länge de inte blir så omfattande att yrkesmässighet också anses föreligga (se ovan i samband med redogörelsen för begreppet momsskyldighet angående att momsskyldigheten står på två ben, nämligen dels att det är fråga om en omsättning som är momspliktig eller kvalificerat undantagen, dels att den sker i en yrkesmässig verksamhet). Till exempel uppfyller en privatperson inte rekvisitet yrkesmässighet för momsskyldighet och skall som nämnts i egenskap av slutkonsument av vara eller tjänst vara den som genom avsaknaden av avdragsrätt träffas av skatten (momsen), dvs. skattebäraren. Detsamma gäller en person som i och för sig är yrkesmässig, men som i sin verksamhet omsätter från momsplikt okvalificerat undantagna varor och tjänster. Banken som omsätter momsfria banktjänster skall inte ha någon avdragsrätt för ingående moms på sina förvärv till verksamheten för att kunna tillhandahålla sådana tjänster. Som nämnts fungerar undantagen statsfinansiellt sett som indirekta subventioner, men ”drabbar” också av okvalificerade undantag omfattade branscher genom att deras verksamheter inte berättigar till avdrag för ingående moms på förvärv för verksamheten.

Särskilt om allmännyttiga ideella föreningar

Särskilt beträffande allmännyttiga ideella föreningar erinrar jag om vad som sagts ovan i samband med redogörelsen för begreppet momsskyldighet, nämligen att dessa inte är yrkesmässiga enligt ML för inkomster som till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har en naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller som av hävd utnyttjas för att finansiera det ideella arbetet och som därmed undantas från inkomstskatt. I sådan del av sin verksamhet är alltså en allmännyttig ideell förening inte momsskyldig genom att inkomsterna dit uttryckligen i ML undantas från yrkesmässigheten, och därmed har den inte heller rätt till avdrag för ingående moms på förvärv till den delen av sin verksamhet även om inkomsterna erhålls för exempelvis en i och för sig momspliktig omsättning. De allmänna bestämmelserna avgör om den allmännyttiga ideella föreningen är momsskyldig och därmed har avdragsrätt i eventuella övriga delar av sin verksamhet.

Blandad verksamhet

Gemensamma förvärv: avdrag genom uppdelning efter skälig grund

Den som har en verksamhet med omsättning av momspliktiga och/eller från momsplikt kvalificerat undantagna varor och tjänster, har en generell avdragsrätt för ingående moms på sina förvärv, om verksamheten är yrkesmässig. Då är samtliga rekvisit för momsskyldigheten uppfyllda och en principiell avdragsrätt för ingående moms på förvärv (eller import) för verksamheten föreligger.[94] Är det fråga om omsättning av en från momsplikt okvalificerat undantagen vara eller tjänst (momsfri omsättning), faller den ena förutsättningen för momsskyldighet och därmed faller också rätten till avdrag för ingående moms på förvärv för verksamheten. Emellertid kan företagets verksamhet bestå i såväl omsättning av momspliktiga och/eller kvalificerat undantagna varor och tjänster som momsfri omsättning, dvs. en s.k. blandad verksamhet föreligger. I sådant fall har företaget ingen avdragsrätt alls för ingående moms på förvärv direkt hänförliga till den del av verksamheten som består i momsfri omsättning, medan full avdragsrätt för ingående moms föreligger för förvärv direkt hänförliga till den momsskyldiga delen av företagets verksamhet. För förvärv som kan hänföras till såväl den momsfria som den momsskyldiga delen av verksamheten (s.k. gemensamma förvärv), får avdrag ske genom en uppdelning efter skälig grund av den ingående momsen på de olika delarna av verksamheten.[95] En blandad verksamhet består alltså i en del som medför momsskyldighet och en del som är momsfri, man talar om att två verksamhetsgrenar föreligger.[96] För gemensamma förvärv, t.ex. inköp av en dator som kan användas i båda verksamhetsgrenarna, kan en uppdelning av den ingående momsen på avdragsgill och icke avdragsgill moms göras i proportion till omsättningen i vardera verksamhetsgrenen. Även andra fördelningsnycklar än omsättningen kan användas, t.ex. lönekostnaderna i de olika verksamhetsgrenarna, ianspråktagna utrymmen etc.[97] När det gäller rörelselokaler för vars uthyrning s.k. frivilligt inträde i momssystemet beviljats, är de lämpligaste nycklarna för fördelning av avdrag för ingående moms på avdragsgilla rörelselokaler och icke avdragsgilla lägenheter, t.ex. bostadslägenheter, i första hand produktionskostnaden för rörelselokaler i för-

---

[94]Jfr 8 kap. 3 § första stycket ML samt prop. 1993/94:99 s. 209 (och även SOU 1994:88 s. 226 och 237), där det uttrycks att en vara eller tjänst anses förvärvad för verksamheten ”endast i den mån varan eller tjänsten skall användas eller förbrukas i verksamheten”, vilket dock, enligt EG-målet C-37/95 (Ghent Coal), inte innebär att avdragsrätten inte skulle bestå, om den skattskyldige på grund av orsaker som han inte kunnat råda över inte har kunnat använda sig av varor eller tjänster som föranlett momsavdrag i samband med skattepliktiga transaktioner.
[95]Jfr 8 kap. 13 § första stycket ML.
[96]Jfr prop. 1993/94:99 s. 129 vari hänvisas till prop. 1978/79:141 s. 59.
[97]Jfr RSN 1969:27.7.

hållande till totala produktionskostnaden för byggnaden, men även andra bedömningsgrunder, som t.ex. lokallägenhetsyta och byggnadsvolym, kan komma i fråga (se mera om detta i avsnittet Fastighetsbranschen).[98]

Blandad verksamhet: ”väsentlighetsregeln” (95%-regeln)

För avdragsrätten för ingående moms på gemensamma förvärv i blandade verksamheter finns en väsentlighetsregel som innebär att hela den ingående momsen för ett sådant förvärv (eller import) får dras av 1. om förvärvet (eller importen) till mer än 95% görs för den verksamhetsgren som medför momsskyldighet, eller 2. om den ingående momsen för förvärvet (eller importen) inte överstiger 1 000 kr och omsättningen i den momsskyldiga verksamhetsgrenen utgör mer än 95% av företagets totala omsättning.[99] I förstnämnda fall kan man med ord säga att full avdragsrätt för den ingående momsen på ett gemensamt förvärv föreligger, om förvärvet inte skulle ha skett för det fall företaget inte hade den momsskyldiga verksamhetsgrenen. Om ett företag som tillhandahåller både momsfri utbildning och momspliktiga konsulttjänster köper en dator, vilken i och för sig kan användas i båda verksamhetsgrenarna, överhuvudtaget inte skulle ha gjort inköpet om man inte tillhandahöll konsulttjänster utan bara utbildning, anser jag att väsentlighetsregeln enligt 1. ovan är tillämplig och att företaget får göra avdrag för den ingående momsen på datorinköpet utan någon begränsning. I det andra fallet (2.) får ett företag med en blandad verksamhet, där den momsskyldiga verksamhetsgrenen svarar för mer än 95% av företagets totala omsättning, göra momsavdrag utan någon begränsning för ett förvärv där den ingående momsen inte är högre än 1 000 kr. Om samma företag som nyss nämnda har en omsättning av konsulttjänster som utgör mer än 95% av den totala omsättningen (konsulttjänster och utbildning) i företaget, köper en dator för 5 000 kr inkl. moms, får momsen om 1 000 kr dras fullt ut.

Blandad verksamhet och förskott

Vad gäller då beträffande moms på förskott och fördelningsnyckel för gemensamma förvärv i blandad verksamhet? Antag att en momsskyldig företagare (X) med blandad verksamhet köper datatjänster från en entreprenör (Y) att levereras under första kvartalet 1997, och denne (Y) skickar en momsbärande förskottsfaktura och uppbär förskott för tjänsterna redan i december 1996. Antag vidare att X 1996 har fördelningsnyckeln t.ex. baserad på omsättningen i företaget 25% avdragsrätt och 75% icke avdragsrätt för ingående moms. För 1997 gäller det omvända förhållandet i X verksamhet beträffande avdragsrätten, och frågan ställer sig om den gynnsammare fördelningsnyckeln för 1997 kan tillämpas av X beträffande storleken av ingående moms att redovisa i moms-

[98]Jfr avsnitt 5.3.1 i RSV Im 1986:3.
[99]Jfr 8 kap. 14 § första stycket ML.

deklarationen för redovisningsperioden december 1996. Jag anser att svaret på frågan är ja, eftersom tjänsterna ehuru redovisningsskyldighet (varom mera nedan) för Y och avdragsrätt för X inträder i redovisningsperioden december 1996 till följd av förskottsreglerna[100] ändå tillhandahålls under första kvartalet 1997. Även om skattskyldighet och redovisningsskyldighet för Y resp. principiell avdragsrätt och rätt att utöva avdragsrätten för X inträder redan i redovisningsperioden december 1996, är det fråga om beskattning av själva de tillhandahållna tjänsterna resp. bedömning av omfattningen av avdragsrätten för de förvärvade tjänsterna som sådana, varför jag anser att de faktiska omständigheterna i X verksamhet såsom de bedöms för 1997 skall utgöra fördelningsnyckeln (förutsatt att omständigheterna kan bedömas när X skall lämna deklarationen för perioden december 1996, i annat fall kan rättelse ske vid senare tillfälle av ifrågavarande deklaration).[101]

Bidrag eller dylikt som inte utgör omsättning enligt ML begränsar inte avdragsrätten hos momsskyldig mottagare

Ett momsskyldigt företag kan ha intäkter som beskattas i näringsverksamhet och därmed utgör intäkter för vilka yrkesmässighet föreligger enligt ML, men som inte utgör någon omsättning enligt ML. En sådan intäkt i företaget momsbeskattas inte, men det innebär inte att avdragsrätten för ingående moms på förvärv (eller import) för verksamheten begränsas. Ett bidrag utan krav på motprestation, utgör enligt vad jag sagt ovan i samband med redogörelsen för de olika rekvisiten för momsskyldighet, inte någon omsättning i mottagarens verksamhet, och momsbeskattas inte. Det är ju dock inte fråga om att momsbeskattning för intäkten inte sker på grund av att det är en omsättning av vara eller tjänst som undantas från momsplikten, och därför begränsas inte det momsskyldiga företagets avdragsrätt; bidraget utgör inte någon omsättning överhuvudtaget momsmässigt sett och hamnar därför helt utanför ”verksamheten” och därmed utanför momsredovisningen. Att t.ex. ett momsskyldigt konsultföretag uppbär ett bidrag utan krav på motprestation till bidragsgivaren innebär inte att avdragsrätten i företagets verksamhet begränsas (vilken ståndpunkt jag, som en reaktion på en motsatt åsikt från RSV:s sida,[102] också redogör för i fackpress,[103] och som jag där anser mig ha stöd för i

[100]Jfr 13 kap. 6 § 3 och 13 kap. 16 § 2 ML.
[101]Jfr SN 7-8/1997 s. 467.
[102]Jfr RSV:s skrivelse dnr 4261-97/900.
[103]Jfr SN 12/1997 s. 772–773.

rättsfall.[104] Från och med den 1 januari 1997 gäller emellertid en sådan begränsning av avdragsrätten för ingående moms särskilt för bidrag eller stöd från det allmänna (stat, landsting och kommun) till verksamheter som består i anordnande av konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar, varom mera i avsnittet Artistbranschen.[105]

Momsskyldigheten oberoende av avdragsrätten

Avdragsrätten avgör dock om uttagsbeskattning skall ske i vissa fall samt om beskattning skall ske för försäljning av anläggningstillgång

Som nämnts skall resultaträkningen och tillgångskontona i ett företag som tillhör momssystemet vara ”rensad” från utgående och ingående moms, och i stället skall momsredovisningen återfinnas i balansräkningen. I samband med redogörelsen ovan för beskattningsunderlaget har jag uttryckt som en konsekvens härav att momssatsen på avdragen inte påverkar tillämplig momssats på den egna omsättningen, att momsskyldigheten är i princip oberoende av avdragsrätten, men att avdragsrätten avgör uttagsbeskattningen av varor i vissa fall och att särskilt beträffande omsättning av anläggningstillgångar undantag från momsplikten råder om den som överlåter tillgången kan visa att han inte har haft avdragsrätt för ingående moms vare sig vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången därefter (se i sistnämnda hänseende avsnittet Vissa inventarieöverlåtelser samt verksamhetsöverlåtelser).

Ingen periodisering eller korrigering i efterhand av momsavdrag utom beträffande s.k. investeringsvaror (se nedan)

För s.k. investeringsvaror varom mera här nedan kan det under vissa förutsättningar bli fråga om korrigering (jämkning) uppåt eller nedåt av det vid förvärvet ursprungligen gjorda momsavdraget, när det gäller fastigheter och s.k. blandad verksamhet, men i övrigt innebär den generella avdragsrätten för ingående moms på förvärv (eller import) för momsskyldiga verksamheter, att det överhuvudtaget inte sker någon periodisering eller korrigering i efterhand av det ursprungliga momsavdraget i företaget. Avdragsrätten består om den skattskyldige på grund av orsaker som han inte kunde råda över, inte har kunnat använda sig av varor eller tjänster som

---

[104]Jfr RÅ 1995 not 224 och RÅ 1996 not 281, vilka nämns i min artikel, och numera även i viss mån RÅ 1997 ref. 16, där det talas om en verksamhet inom ett fackförbund som innehållande klart definierbara och från avdelningens övriga verksamhet särskiljbara tjänster, vilka därmed ansågs utgöra momspliktig omsättning, nämligen mätning för ackordskontroll åt medlemmarna. Se även avvisad ansökan om förhandsbesked (m.h.t. oklarheter i ansökningen), RÅ 1999 Not 282, där RÅ 1989 not 264 berörs angående kraven på en ansökan om förhandsbesked samt angående sakfrågan om bidrag begränsar avdragsrätten följande EG-mål berörs: 89/81 (Hong Kong Trade), C-97/90 (Lennartz), C-333/91 (Sofitam), C-291/92 (Dieter Armbrecht) och C-80/95 (Harnas & Helm).

[105]Jfr 8 kap. 13 a § ML och prop. 1996/97:10 s. 57.

föranlett momsavdrag i samband med momspliktiga transaktioner.[106] Det sagda innebär att momsavdrag kan ske i ett momsskyldigt företag oberoende av om den förvärvade tillgången medger direktavdrag inkomstskattemässigt eller skall läggas upp på plan och endast berättiga till årliga värdeminskningsavdrag.[107] Det kan t.o.m. vara fråga om en tillgång som inte minskar i värde och som sålunda inte berättigar till löpande avdrag inkomstskattemässigt.

Rätten till momsavdrag i vissa fall större än rätten till inkomstskatteavdrag
Rätten till momsavdrag i vissa fall mindre än rätten till inkomstskatteavdrag

På så vis kan den momsmässiga avdragsrätten sägas vara utvidgad i förhållande till inkomstskattens avdragsrätt. Detta gäller t.ex. beträffande en tavla som ju normalt inte undergår värdeminskning. Även om det momsskyldiga företaget inte bedriver konsthandel, och sålunda inte är berättigat till momsavdrag för förvärv till varulager, föreligger avdragsrätt för tavlan som ett inventarium om den t.ex. hänger på kontoret hos företaget i fråga; den generella avdragsrätten för moms kan alltså gälla sådant som inte berättigar till avdrag inkomstskattemässigt. Den momsmässiga begränsningen är ju endast att det skall vara fråga om ”ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten”. I en artikel i fackpress[108] argumenterar jag för att avdragsrätten på området personalvård redan idag är större än på inkomstskatteområdet. Jag hänvisar till bl.a. uttalanden av EG:s kommission[109] av innebörd att inskränkningar i företagens generella avdragsrätt måste vara mycket precist motiverade, då avdragsrätten är central för att undvika kumulativa effekter. I en annan artikel[110] tar jag upp att RSV:s syn på avdragsrätten för s.k. hemdatorer också kan vara oförenlig med ML. I artikeln nämner jag två förhandsbesked från SRN 1998-07-10 och att SRN som ett postulat antog att förutsättningarna hos sökandebolagen åtminstone underförstått var sådana att datorutrustningen inte kunde anses anskaffad för att användas eller förbrukas i bolagens verksamheter. Därför menade jag att det var förutsägbart att Regeringsrätten skulle förena sig med SRN och anse att avdrag inte skulle medges för datorerna. Så har nu också skett i två domar.[111] Oavsett om det är fråga om en investering i personalvård eller datorer som personalen kan låna hem, anser jag att företagens momsavdrag skall prövas frikopplat från inkomstskatten och medges, när företaget kan göra sannolikt att förvärven är till nytta för företaget och kommer att ingå som ett kostnadselement i beskattningsunderlaget för moms. Artikeln om avdragsrätt för personalvård återges i en något större version

---

[106]Jfr EG-mål nr C-37/95 (Ghent Coal).
[107]Jfr prop. 1968:100 s. 138.

[108]Jfr Balans 6-7/2000 s. 34-41.
[109]Jfr KOM(1998)377.
[110]Jfr SN 12/1998 s. 848-854.
[111]Jfr RÅ 1999 Ref 37 och RÅ 1999 Not 176 i vilka mål också hänvisas till EG-målen C-4/94 (BLP Group) och C-258/95 (Julius Fillibeck Söhne).

i Bilaga 2 i slutet av boken. Den momsmässiga avdragsrätten kan emellertid även vara mindre i förhållande till vad som gäller inkomstskattemässigt. Ett förvärv som ett momsskyldigt företag gör för anställdas privata nyttjande medför avdragsrätt vid inkomstbeskattningen (och beskattning hos de anställda som löneförmån), men inte momsmässigt då det inte är fråga om ett ”förvärv i verksamheten”.

Avdrag för förvärv hänförliga till ägarfunktionen

En särskild fråga som berör vad som skall anses utgöra ”förvärv i verksamheten” och berättiga det momsskyldiga företaget avdragsrätt för ingående moms har prövats av Regeringsrätten (förhandsbesked).[112] Frågan var om sökandebolaget skulle vara berättigat till avdrag för den ingående moms som belöpte på förvärv hänförliga till tjänster som det utförde i egenskap av ägare av dotterbolag, dvs. om momsavdrag skulle medges för sådant som hade att göra med själva ägarfunktionen. Bolaget utförde nämligen dels s.k. koncerngemensamma tjänster, dels sådana tjänster ”åt sig självt” i egenskap av ägare till ett antal dotterbolag. I förstnämnda fall var det ostridigt att avdragsrätt förelåg för förvärv för att utföra momspliktiga tjänster åt andra bolag inom koncernen, vilket enligt min mening har stöd i ett avgörande av innebörd att en i övrigt momsfri bank skall momsbeskattas för tillhandahållande av datatjänster åt annan bank.[113] (Se i samband med redogörelsen för redovisningsreglerna att just banker tillhör en av de kategorier företag som på vissa villkor kan ingå i och bilda en s.k. mervärdesskattegrupp och därmed undvika momskostnader som annars uppkommer på grund av fakturering med moms mellan företag inom gruppen, men det är en annan sak än den jag tar upp här.) Frågan var emellertid om momsavdrag också skulle anses berättigat för sådant som har med själva ägandet av dotterbolagen att göra (ägarfunktionen).

Avdrag för inköp av tjänster för att öka aktiekapitalet
Organisationsaktier

SRN fann att sökandebolagets funktioner till stor del var avhängiga av att en uppdelning hade skett av olika rörelser på ett antal dotterbolag. Vidare fann nämnden att bolagets ägarfunktion i så hög grad var integrerad med den koncerngemensamma funktionen att en naturlig anknytning förelåg mellan dessa funktioner och att de därmed utgjorde en enda verksamhet inkomstskattemässigt och sålunda även enligt ML.[114] Bolaget ansågs därför avdragsberättigat även för ingående moms avseende förvärv hänförliga till ägarfunktionen. Majoriteten i Regeringsrätten fastställde SRN:s

---

[112] Jfr RÅ 1995 not 224. Se även kommentar av fallet i avsnittet Bank- och finansieringsområdet angående ”Aktier i dotterbolag”.
[113] Jfr RÅ 1992 not 210.
[114] Jfr prop. 1993/94:99 s. 165.

bedömning. I linje med detta avgörande ligger enligt min mening en promemoria från RSV,[115] där RSV anser att ett momsskyldigt företag skall vara berättigat till avdrag för ingående moms på förvärv av tjänster som sker i samband med ett aktiebolags upplåning av kapital. I sådant fall rör det sig enligt RSV om förvärv som typiskt sett har ett direkt samband med driften av en verksamhet och som uppkommer som ett naturligt led i den momsskyldiga verksamheten; behovet av kapital är något som en näringsidkare alltid har anledning att räkna med i sin planering av verksamhetens drift, varför RSV anser att moms på kostnader för att öka aktiekapitalet genom en nyemission skall vara avdragsgill. I avsnittet Vissa inventarieöverlåtelser samt verksamhetsöverlåtelser nämner jag en skrivelse från RSV den 13 december 1999 angående momsavdrag för mäklararvode. Viss skattemyndighet lånar text från den skrivelsen utan att direkt hänvisa till densamma, och för ett resonemang som går ut på att avdragsrätt inte skulle föreligga för moms på tjänster för att öka kapitalet i samband med samgående mellan två bolag. Man är därvid inne på resonemang om den nyss nämnda ägarfunktionen som något som skulle ligga utom den avdragsberättigande verksamheten. I nämnda avsnitt redogör jag för att RSV:s synsätt strider mot kontinuitetsprincipen. Värt att notera är att RSV i sin skrivelse den 13 december 1999 inte uttalar att vare sig RSV:s promemoria om avdrag för tjänster i samband med upplåning av kapital eller Regeringsrättens avgörande om avdrag för moms på kostnader hänförliga till ägarfunktionen inte längre skulle vara förenliga med gällande rätt.[116] I avsnittet Bank- och finansieringsområdet framhåller jag att det ligger i linje med ovan sagda att ett momsskyldigt företags försäljning av s.k. organisationsaktier inte skall begränsa rätten till momsavdrag i företaget även om försäljningen av aktierna utgör en från momsplikt okvalificerat undantagen omsättning. Det är först genom en skrivelse den 11 april 2000 som RSV uttalar att RSV inte längre anser att momsavdrag skall förekomma för t.ex. nyemissionskostnader.[117] Dock gör RSV denna kursändring med reservation för utgången av överklagande av SRN:s förhandsbesked den 16 november 1999 (jfr Bilaga 1 och vad som sägs där om samma förhandsbesked angående frågan om momsavdrag för mäklararvode).

[115]Jfr RSV:s skrivelse dnr 9623-96/900.
[116]Jfr Bilaga 1 och min analys där av RSV:s skrivelse dnr 12027-99/100 med anledning av SRN:s förhandsbesked den 16 november 1999 (överklagat) och EG-domstolens mål nr C-4/94 (BLP Group).
[117]Jfr RSV:s skrivelse dnr 4286-00/109.

Diverse avdragsfrågor

Utlägg för den moms-skyldiges räkning

Avhjälpande av skador: avdrag även om kostnaden ersätts av skadevållande eller försäkringsbolag

Ett ”förvärv i verksamheten” som medför avdragsrätt för det momsskyldiga företaget föreligger endast om företaget har haft utgiften för förvärvet. Även en anställds utlägg i tjänsten för företagets räkning är företagets utgift enligt min mening, den anställde erhåller gottgörelse från sin arbetsgivare (företaget). Förutsättningen för momsavdraget är emellertid givetvis att utlägget och gottgörelsen framgår av företagets räkenskaper.[118] Särskilt gäller att en momsskyldig har avdragsrätt för ingående moms på förvärv (eller import) för att avhjälpa skador som uppstått i verksamheten även då den som vållat skadan eller en försäkringsgivare (se mera om detta i avsnittet Försäkringsbranschen) står för kostnaden, [119] men i övrigt gäller alltså som en huvudregel den generella avdragsrätten för ingående moms endast för den momsskyldiges egna utgifter. Dock finns det några fall som liknar undantaget från denna huvudregel beträffande avhjälpande av skada, nämligen följande:

– samfälligheter

Om den momsskyldige är delägare i en samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål och den fastighet som ingår i samfälligheten används i den verksamhet som medför momsskyldighet, får den momsskyldige i förhållande till sin andel i samfälligheten göra avdrag för ingående moms som hänför sig till samfällighetens förvärv.

– tullmoms: ersättning till utländsk leverantör

Om en momsskyldig köpare av en vara ersätter en utländsk leverantör för den moms som denne erlägger till tullen för importen (införsel från tredje land) av varan till Sverige eller direkt betalar dennes tullräkning, får köparen göra avdrag för tullmomsen (jfr avsnittet Internationella affärer i allmänhet samt även särskilt nedan i detta avsnitt i samband med redogörelsen för redovisningsreglerna om möjligheterna till befrielse från tullmoms för utländsk leverantör under vissa omständigheter).

– uttagsmoms avseende förvärv av rörelsefastighet

Om en momsskyldig till sin verksamhet köper en rörelsefastighet från en byggnadsrörelse och byggmästaren (säljaren) har redovisat eller skall redovisa uttagsmoms avseende byggtjänster hänförliga till fastigheten, får han göra avdrag för uttagsmomsen (jfr avsnittet Byggbranschen).

– verksamhetsförvärv, avdrag som överlåtaren inte gjort tidigare

Om en momsskyldig har övertagit en verksamhet eller verksamhetsgren, får han göra avdrag för ingående moms som överlåtaren inte har gjort avdrag för men som denne skulle ha

---

[118] Jfr RSN 1969:27.7.

[119] Jfr 8 kap. 3 § andra stycket ML.

varit berättigad till avdrag om han hade fortsatt att driva verksamheten (jfr avsnittet Vissa inventarieöverlåtelser samt verksamhetsöverlåtelser).

Se även här nedan angående s.k. slussning av ingående moms från ett momsfritt till ett momsskyldigt företag inom en s.k. äkta koncern.

”Slussning” av ingående moms från momsfritt till momsskyldigt företag inom s.k. äkta koncern

Ovan framgår att s.k. koncernredovisning av moms inte får ske. Även koncerngemensamma tjänster och varuleveranser mellan bolag inom en och samma koncern skall momsbeskattas, om förutsättningarna i övrigt för momsskyldighet är uppfyllda för tillhandahållande eller levererande företag. Emellertid finns det en särskild momsregel på avdragssidan för företag i en s.k. äkta koncern. En sådan koncern föreligger mellan ett moderföretag, som kan vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt, vilken äger mer än 90% av aktierna i ett svenskt aktiebolag (helägt dotterbolag). Äger sålunda helägt dotterbolag i sin tur mer än 90% av aktierna i ett annat svenskt aktiebolag, ingår även det bolaget i den äkta koncernen. Om något av företagen i den äkta koncernen är momsfritt och saknar avdragsrätt, men omsätter momsfria tjänster (OBS! Inte varor) till ett företag inom samma koncern vilket är avdragsberättigat i sin verksamhet, kan momsutgifter på förvärv till det förstnämnda företaget, för dess aktivitet med att tillhandahålla de momsfria icke avdragsberättigande tjänsterna, ”slussas” över till det avdragsberättigade företaget och dras där.[120] Notera att det i avsnittet Fastighetsbranschen framgår att denna slussningsregel i äkta koncerner kan fungera som ett alternativ till s.k. frivilligt inträde om det är fråga om momsfri tjänst i form av fastighetsupplåtelse mellan koncernbolagen.

Fiktivt avdrag slopades 1/11 -95

För tydlighets skull får särskilt framhållas att någon s.k. fiktiv avdragsrätt för ”latent moms” i utgifter för förvärv av varor och tjänster om undantas från momsplikt överhuvudtaget inte längre finns. Den s.k. fiktiva momsen slopades helt den 1 november 1995.

Korrigering av momsunderlag, inte oriktig uppgift i sak och sålunda inte heller grund för s.k. skattetillägg
Godtrosförvärv av ingående moms:
– möjligt om de faktiska omständigheterna är oklara
– inte möjligt vid rättsvillfarelse

Nedan i samband med redogörelsen för redovisningsreglerna framgår att rätten att utöva avdragsrätten för ingående moms förutsätter att förvärvaren har ett underlag som styrker avdraget och som uppfyller ML:s krav på utformningen av faktura eller därmed jämförlig handling. Hos det momsskyldiga företaget är ju som nämnts avdragsrätten generell och det skall därför i princip vara tillräckligt för avdragsrätt att momsdebitering skett i en handling som upprättats i samband med förvärvet. [121] Märk framför allt att

---

[120] Jfr 8 kap. 4 § första stycket 5 och andra stycket ML.
[121] Jfr SOU 1964:25 s. 382.

det inte kan anses vara en oriktig uppgift i sak som skulle rendera företaget s.k. skattetillägg att yrka avdrag för en affärshändelse för vilken underlaget sedan kan behöva kompletteras med någon uppgift enligt ML;[122] regeln om rätten att utöva avdraget är enligt min mening enbart en bevisregel till skattemyndighetens fördel.[123] Det är t.o.m. så att en i efterhand konstaterad materiellt felaktig debitering av ingående moms enligt rättspraxis kan medföra rätt till momsavdrag hos en momsskyldig förvärvare som var i god tro angående felaktigheten. I det s.k. Calor-Celsius-fallet[124] var det frågan om hur en uppdragsgivare 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. Att uppdragstagaren i efterhand konstaterades vara osjälvständig och sålunda icke yrkesmässig förtog alltså inte rätten till avdrag hos uppdragsgivaren på grund av dennes goda tro angående förhållandena. I det s.k. Thermoved-fallet[125] där-emot 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. Thermoved-fallet visar att den s.k. reciprocitetsprincipen betonas starkt i momssammanhang; det förelåg ingen skyldighet för säljaren att debitera moms enligt gällande rätt, varför köparen inte heller kan ha någon avdragsrätt för debiterad ingående moms även om han inte är bekant med de rätta reglerna.

Förvärvarens avdragsrätt är helt oberoende av om säljaren fullgör sina skyldigheter mot staten

Om en momsskyldig förvärvare av momspliktig vara eller tjänst har ett enligt ML fullgott underlag (faktura eller därmed jämförlig handling) från säljaren, kan förvärvaren alltså utöva avdragsrätten för debiterad ingående moms,[126] dvs. genom att yrka avdrag i en momsdeklaration (eller i inkomstdeklaration om vederbörande har så låg omsättning i sin verksamhet att momsen redovisas där jfr nedan i samband med redogörelsen för redovisningsreglerna) återfå eller tillgodogöra sig den ingående momsen. Det spelar härvidlag ingen roll om säljaren till skattemyndigheten har redovisat den utgående moms som motsvarar ingående mom-

[122]Jfr SN 7-8/1996 s. 471-474 och RÅ 1999 Ref 16 samt RSV:s skrivelse dnr 4105-99/110. RSV anser för övrigt numera att skattetillägg inte skall påföras den som har missat att redovisa beräknad utgående moms på EG-förvärv, om vederbörande ändå har avdragsrätt, vilket framgår av RSV:s skrivelse dnr 9165-99/110. Numera får det dessutom anses klarlagt att det inte kan anses innebära att en oriktig uppgift lämnats, när avdragsrätt för ingående moms yrkas ”för sent”, då det av EG-målet C-150/99 (Stockholm Lindöpark) framgår att det är en rättighet att betala moms, för att kunna utnyttja avdragsrätten.

[123]Jfr 8 kap. 5 och 17 §§ ML och prop. 1993/94:99 s. 210 och 211.

[124]Jfr RÅ 1984 1:67.

[125]Jfr RÅ 1988 ref 74.

[126]Jfr prop. 1994/95:57 s. 136 och SOU 1964:25 s. 382.

sen hos förvärvaren; den faktiska skattedebiteringen i fakturan etc. grundar en avdragsrätt hos förvärvaren som är helt oberoende av säljarens fullgörande av honom åvilande redovisnings- och betalningsskyldighet.[127] Enligt min mening är det emellertid inte så att det är ett oeftergivligt krav att förvärvarens avdragsrätt skall kunna utövas endast med stöd av ett fullgott fakturaunderlag enligt ML. Som nämnts är det enbart en bevisregel till skattemyndighetens fördel. Om det på annat sätt är belagt att ett förvärv verkligen har skett och att priset innehöll moms, menar jag att det inte finns någon anledning för en skattemyndighet att utnyttja bevisregeln och hålla inne eller kräva tillbaka ingående momsen; en annan tolkning skulle enligt min mening utesluta alla möjligheter till godtrosförvärv av ingående moms och sålunda gå emot rättspraxis och till yttermera visso innebära att den enligt förarbetena uttryckliga bevisregeln utgjorde den materiella avdragsregeln.

Inte retroaktiv avdragsrätt

***Undantag*: frivillig momsskyldighet (uthyrning av rörelselokaler m.m.)**

Till skillnad från inkomstskatten finns ingen retroaktiv avdragsrätt för moms på driftkostnader etc., utom i ett fall och det är efter beslut om s.k. frivillig skattskyldighet för uthyrning av rörelselokaler m.m. varvid en retroaktiv avdragsrätt gäller för ny-, till- eller ombyggnadsmoms (dock inte för reparationer etc.), varom mera nedan i avsnittet Fastighetsbranschen. I annat fall ”föds” alltså avdragsrätten samtidigt med att den första omsättningen som medför momsskyldighet sker i företaget. Emellertid går det att ansöka om momsregistrering under ett s.k. uppbyggnadsskede, varvid, om sådant beviljas av skattemyndigheten, momsavdrag kan ske innan någon omsättning skett vilket jag återkommer till nedan i samband med redogörelsen för redovisningsreglerna.

Successivt tillhandahållna tjänster

Kontraherade varor
Förskott eller a conto

När en tjänst avlämnas som ett färdigt projekt i form av exempelvis en dokumentation uppkommer hos förvärvaren av tjänsten en principiell avdragsrätt på samma sätt som vid dennes mottagande av en varuleverans. En uthyrningstjänst eller en arbetsprestation som enbart innebär upplåtelse av tillhandahållarens tid ”levereras” emellertid successivt, varvid tillhandahållarens momsskyldighet liksom den momsskyldige förvärvarens avdragsrätt uppkommer likaledes successivt. På momsområdet gäller vidare till skillnad från vad som gäller på inkomstskatteområdet att avdragsrätt kan uppkomma för kontraherade varor. Som ovan redogjorts för gäller ju att momsskyldighet uppkommer för en yrkesmässig per-

[127]Jfr SOU 1964:25 s. 382. Se även nedan i denna del under ”När kan avdragsrätt för ingående moms tidigast utövas?”

son när denne tar emot eller på annat sätt tillgodogör sig kontant ersättning för beställd vara eller tjänst. En momsskyldig person som erlägger sådant förskott eller a conto för en beställd vara erhåller en principiell avdragsrätt för momsen i förskottsbeloppet redan då denne har utbetalat detta även om varuleveransen då ännu inte har tagits emot. Detsamma gäller för erlagda förskott och a conton för beställda tjänster. När det gäller tjänster kan dock avdragsrätten uppkomma redan då avtalet har ingåtts. Så är enligt min mening fallet när rättigheter förvärvas, eftersom dessa får anses tillhandahållna redan genom kontrakts undertecknande, om det därav framgår att rättigheten, t.ex. ett patent, tillträds då och sålunda kan nyttjas omgående. Jag återkommer särskilt till förevarande frågor i samband med redovisningsreglerna.

Investeringsvaror

Korrigering (jämkning) av ingående moms kan aktualiseras (fastigheter och blandad verksamhet)

Den generella avdragsrätten för ingående moms på förvärv (eller import) för momsskyldiga verksamheter innebär, som nämnts, att det överhuvudtaget inte sker någon periodisering eller korrigering i efterhand av det ursprungliga momsavdraget i företaget. Emellertid infördes den 1 januari 1995 för s.k. investeringsvaror[128] regler som innebär att det under vissa förutsättningar kan komma i fråga att korrigering (jämkning) uppåt eller nedåt av momsavdraget för investeringsvaran skall ske efter det att momsavdrag först skett i samband med förvärvet av densamma.[129] Enligt nedan finns det två slags investeringsvaror: fastigheter och andra investeringsvaror än fastigheter. Jämkning kan bara bli aktuellt om avdragsrätt för ingående moms åtminstone till någon del förelegat vid förvärvet av investeringsvaran. Det går inte att ”bygga på” med avdrag om verksamheten var helt momsfri vid förvärvet av investeringsvaran, men senare kommit att innehålla avdragsberättigande aktivitet. I helt avdragsberättigande verksamheter gäller inte heller reglerna om jämkning vad avser andra investeringsvaror än fastigheter, eftersom det inte finns någon anledning att justera en avdragsrätt som gäller fullt ut vid förvärvet, då en senare försäljning av en sådan investeringsvara leder till att hela priset momsbeläggs. En fastighetsförsäljning sker dock momsfritt, varför ett avdrag för ingående moms vid förvärvet kan framstå som obefogat. Dessa särskilda regler om korrigering av momsavdrag för investeringsvaror gäller enbart för s.k. blandade verksamheter (se ovan) och för fastigheter enligt vad nedan sägs. Den 1 januari 2001 trädde delvis

---

[128]Investeringsvaror, eng. Capital goods = varor som är varaktiga men minskar i värde och därför inte kostnadsförs direkt, utan kostnadsförs genom avskrivning under flera år. Jfr prop. 1994/95:57 s. 131 och prop. 1999/2000:82 s. 55 och 56 med referens till EG-målet 51/76 (Verbond van Nederlandse).

[129]Jfr prop. 1994/95:57 s. 131 och 8 kap. 16 a § första stycket ML.

nya regler för s.k. investeringsvaror i kraft. Jag redogör nedan för dessförinnan gällande regler, och anger i förekommande fall, när en ny regel gäller från och med den 1 januari 2001 enligt reglerna om jämkning av avdrag för ingående moms i 8a kap. ML, som då infördes enligt SFS 2000:500 och ersatte 8 kap. 16 a §–16 f § ML. För investeringsvaror som är fastigheter gäller inte bara dessa regler om jämkning av ingående moms under vissa förutsättningar, utan även jämkningsreglerna som jag redogör för i avsnittet Fastighetsbranschen angående fastigheter med s.k. frivilligt inträde, vilka regler om jämkning för övrigt även gäller för fastigheter vars upplåtelse medför momsskyldighet enligt de obligatoriska reglerna.[130] (Övergångsbestämmelserna innebär i stort sett att ”äldre” bestämmelser tillämpas på förhållanden hänförliga till tiden före årsskiftet 2000/2001. Se mera härom i Bilaga 4.)

Med investeringsvaror avses
1. maskiner, inventarier och liknande tillgångar som undergår värdeminskning, och vars anskaffningskostnad överstiger 200 000 kr exkl. moms,[131]
2. fastigheter vars anskaffningskostnad överstiger 200 000 kr.[132]

Med förvärv av fastighet jämställs i detta sammanhang förvärv av tjänster avseende ny-, till- eller ombyggnad av fastigheter. Därvid skall den i punkt 2 ovan angivna beloppsgränsen avse den sammanlagda anskaffningskostnaden för sådana tjänster som förvärvats under ett beskattningsår.[133] (Angående tolkningen av begreppen ny-, till- eller ombyggnad, se avsnittet Fastighetsbranschen och begreppens innebörd i samband med bedömningen av vad som omfattas av retroaktiv avdragsrätt vid s.k. frivilligt inträde, varvid särskilt kommenteras RÅ 1997 ref 15.)

> Från och med den 1 januari 2001 utgör även fastigheter som tillförts varor och tjänster genom momspliktiga uttag hos en byggmästare investeringsvara hos en momsskyldig person som köpt fastigheten av

---

[130] Jfr 9 kap. 9 § ML; SFS 2000:500.

[131] Från och med den 1 januari 2001 gäller här som gränsvärde att den ingående momsen på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kronor (motsvarar anskaffningskostnad 200 000 kr), för att fråga skall vara om investeringsvara. Jfr 8 a kap. 2 § första stycket 1 ML; SFS 2000:500. Då gäller att s.k. verksamhetstillbehör hänförs till ifrågavarande slag av investeringsvaror och inte till fastigheter. Jfr 8 a kap. 2 § tredje stycket ML; SFS 2000:500.

[132] Från och med den 1 januari 2001 gäller här som gränsvärde att den ingående momsen på kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten uppgår till minst 100 000 kronor (motsvarar anskaffningskostnad 400 000 kr), för att fråga skall vara om investeringsvara. Jfr 8 a kap. 2 § första stycket 2 ML; SFS 2000:500. Dessutom gäller då att även en bostadsrättshavare eller hyresgäst kan anses ha förvärvat en investeringsvara, om samma villkor uppfylls för kostnader som denne lagt ned på fastigheten. Jfr 8 a kap. 2 § första stycket 4 ML; SFS 2000:500.

[133] Jfr 8 kap. 16 a § tredje stycket ML.

byggmästaren och dragit uttagsmomsen eller hos byggmästaren som själv dragit uttagsmomsen vid överföring av fastigheten från sitt lager av omsättningsfastigheter till en annan verksamhet som han bedriver med rätt att lyfta moms (se avsnittet Byggbranschen), förutsatt att avdragen uttagsmoms uppgår till minst 100 000 kronor.[134] Ny-, till- eller ombyggnad anses enligt de nya reglerna den 1 januari 2001 ha skett det beskattningsår under vilket fastigheten kunnat tas i bruk efter åtgärderna eller, vid byggnads- eller anläggningsentreprenader, det beskattningsår under vilket slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits. Vid prövningen om gränsbeloppet enligt ovan överskrids för ett beskattningsår, när man bedömer om en fastighet utgör investeringsvara eller ej, sammanläggs därunder gjorda åtgärder, varvid även avdrag av nyss nämnda uttagsmoms inkluderas.[135] Om fastigheten överlåts eller dess användning ändras dessförinnan och avdrag för ingående moms medgivits, anses ny-, till- eller ombyggnaden enligt de nya reglerna 2001 ha skett det år avdrag medgivits.[136]

De ovan beskrivna reglerna om s.k. uttagsbeskattning av moms får i vart fall delvis samma effekt som reglerna om korrigering av avdragen ingående moms. Privat nyttjande av såväl anläggningstillgångar som omsättningstillgångar uttagsbeskattas momsmässigt. Det finns dock situationer där det inte sker någon uttagsbeskattning. Där fungerar korrigeringsreglerna på avdragssidan numera som ett komplement till avsaknaden av uttagsreglering. Detta är fallet när s.k. blandad verksamhet föreligger och en maskin som till exempelvis hälften används i den momspliktiga delen av verksamheten, och som därmed medfört avdragsrätt med 50% av ingående momsen vid förvärvstillfället, senare har övergått till att användas i mindre utsträckning i den momspliktiga verksamheten. En uttagsbeskattning skulle ske först om varan helt över-fördes från verksamhetsgrenen som medfört avdrag till den momsfria verksamhetsgrenen. Genom att korrigera avdragen ingående moms i efterhand redan på grund av den minskade användningen av maskinen i den momspliktiga delen av verksamheten sker en beskattningsåtgärd som annars inte hade varit möjlig med tillämpning av uttagsregler. Maskinen skulle också kunna övergå till att användas i större utsträckning i den momspliktiga verksamhetsgrenen. Då har ju avdraget om 50% varit för lågt. Även i detta fall kan de nya korrigeringsreglerna åberopas, nu på det viset att den skattskyldige berättigas till ett högre avdrag än det som ursprungligen medgivits, vilket tidigare var helt omöjligt att åstadkomma.[137]

Korrigering av avdragen ingående skatt har alltså införts för att man i efterhand skall kunna öka eller minska avdragsrätten bero-

[134]Jfr 8a kap. 2 § första stycket 3 ML; SFS 2000:500.
[135]Jfr 8a kap. 2 § andra stycket ML; SFS 2000:500.
[136]Jfr 8a kap. 6 § fjärde stycket ML; SFS 2000:500.
[137]Jfr prop. 1994/95:57 s. 134.

ende på att man vid förvärvstillfället inte kände till i vilken omfattning tillgången skulle komma att användas i momspliktig verksamhet.[138] Notera att det är användningen av den enskilda investeringsvaran i momspliktig resp. momsfri verksamhet som bedöms. Jämkning (korrigering) av avdragen ingående skatt skall ske i följande fall:[139]

1. *När* användningen av en investeringsvara ändras på så sätt att avdragsrätten minskar. Det förutsätts att rätt till avdrag helt eller delvis förelegat vid förvärvet, och detta avdrag sedermera framstår som för högt och därför skall korrigeras.
2. *När* det motsatta förhållandet till punkt 1 föreligger, dvs. då användningen av en investeringsvara förändras så att avdragsrätten ökar. Här förutsätts att avdrag för ingående moms inte medgivits eller endast delvis medgivits vid förvärvet.
3. *När* en annan investeringsvara än fastighet avyttras och omsättningen är momspliktig. Jämkning sker under förutsättning att förvärvet endast delvis medfört avdragsrätt.

Omsättning av inventarier m.m. undantas ju från momsplikten om rätt till avdrag för ingående moms inte förelegat alls vid förvärvet, vilket exempelvis är fallet vid utrangering av inventarier i en momsfri verksamhet t.ex. ett sjukhus säljer ut en bokhylla från sitt bibliotek (se avsnittet Vissa inventarieöverlåtelser samt verksamhetsöverlåtelser). I ett sådant fall sker ingen korrigering, vilket är naturligt eftersom avdragsrätt saknats. Har ett sådant ”betydande förvärv” till investeringsvaran (som här till bokhyllan) skett som berörs i avsnittet ”Vissa inventarieöverlåtelser är momsfria även om det är fråga om omsättning i en yrkesmässig verksamhet”, och som leder till att investeringsvaran blir momspliktig vid sjukhusets eventuella försäljning av den, är min bedömning att korrigering bara kan avse vad som tillförts investeringsvaran, om förutsättningarna för jämkning är uppfyllda för det tillförda, dvs. att detta är en investeringsvara i sig och förutsättningarna för jämkning uppfylls för den. Har full avdragsrätt förelegat vid förvärvet, tar beskattningen som sker vid en försäljning och det ursprungliga avdraget så att säga ut varandra varför inte heller i sådant fall någon korrigering sker. Har avdragsrätt emellertid endast delvis förekommit vid förvärvstillfället (partiell avdragsrätt) skall försäljningen dock föranleda beskattning och korrigering ske. I sådant fall skall tillgången behandlas som om den hade tillhört verksamheten tills korrigeringstiden (se nedan) löpt ut och antas vidare att verksamheten då hade full avdragsrätt. Jämkning (korrigering) av avdragsrätten sker vid ett enda tillfälle (se nedan) och avser alltså då återstoden av korrigeringstiden, och jämkningen medför sålunda att den ingående skatten ökar. Vad som kommer i fråga för jämkning är den del av den ingående skatten som inte tidigare avdragits. För att förhindra missbruk har införts en regel om att jämkningsbeloppet i förevarande fall (försäljning vid partiell avdragsrätt) högst kan uppgå till vad som motsvarar 25% av priset, exkl. moms, med anledning av avyttringen.[140]

---

[138]Jfr prop. 1994/95:57 s. 132.
[139]Jfr 8 kap. 16 b § ML och prop. 1994/95:57 s. 132, 189 och 190.
[140]Jfr prop. 1994/95:57 s. 189.

4. *När* en fastighet avyttras,[141] under förutsättning att avdrag för ingående moms medgivits vid förvärvet av fastigheten.

Omsättning av fastigheter föranleder inte momsbeskattning (se avsnittet Fastighetsbranschen). Avdrag för ingående moms kan dock ha skett beträffande fastigheten, exempelvis om en byggnad uppförts för användning i en momsskyldig verksamhet. Vid en avyttring av fastigheten kan detta avdrag komma att framstå som obefogat, varför en jämkningsmöjlighet sålunda finns. Jämkningen kan endast avse en minskning av den ingående skatten.[142]

Enligt de nya reglerna den 1 januari 2001 gäller att om en ändrad användning eller en överlåtelse avser endast en del av en fastighet, skall endast den ingående moms som hänför sig till denna del jämkas.[143]

Jämkning (korrigering) av den ingående skatten skall göras endast beträffande förändringar i användningen av en investeringsvara eller avyttring enligt vad ovan sagts som sker inom viss tid (*korrigeringstiden*). Korrigeringstiden är för *fastigheter sex* (6) *år*[144] från tidpunkten för förvärvet och för *andra investeringsvaror fem* (5) *år* från tidpunkten för förvärvet. I korrigeringstiden skall inräknas det räkenskapsår under vilket varan förvärvades. Från och med den 1 januari 2001 gäller dessutom att det år den ändrade användningen eller avyttringen sker skall räknas in i beräkningen av korrigeringstiden. Det innebär att det räkenskapsår under vilket användningen ändras eller överlåtelse sker av en investeringsvara skall räknas in i återstoden av korrigeringstiden.[145]

Korrigeringen grundas på förändringarna i avdragsrätten under aktuellt år i förhållande till det år då investeringsvaran anskaffades och görs i den första perioden efter räkenskapsåret.[146]

Jämkning av avdrag för ingående moms skall ske löpande för varje räkenskapsår under korrigeringstiden. Jämkning skall göras beträffande en *femtedel* (för *andra investeringsvaror än fastigheter*) resp. en *sjättedel* (för *fastigheter* – från och med den 1 januari 2001 en tiondel för fastigheter) av den ingående moms som erlagts vid förvärvet. Därvid saknar det betydelse om momsen endast varit partiellt avdragsgill. Endast de förändringar i användningen av en vara som skett under det aktuella året skall beaktas.[147]

---

[141]Från och med den 1 januari 2001 gäller här på samma sätt som dessförinnan för de s.k. återföringsreglerna (vilka upphör den 31 december 2000), att bestämmelserna om jämkning kan tillämpas på både oneröса och benefika fång, t.ex. gåva av fastighet, genom att ordet avyttras ersätts med överlåts i den nya regeln 8 a kap. 4 § första stycket 4 ML; SFS 2000:500.

[142]Jfr prop. 1994/95:57 s. 189 och 190.

[143]Jfr 8 a kap. 7 § tredje stycket ML; SFS 2000:500.

[144]Från och med den 1 januari 2001 är korrigeringstiden för fastigheter 10 år. Jfr 8 a kap. 6 § första stycket 1 och 2 ML; SFS 2000:500.

[145]Jfr 8 a kap. 7 § tredje stycket ML enligt SFS 2000:1358; bet. 2000/01:SkU7 och prop. 2000/01:23 s. 23 samt prop. 1999/2000:82 s. 101.

[146]Jfr SOU 1994:88 s. 271 och 13 kap. 28 a § ML.

[147]Jfr 8 kap. 16 d § första stycket ML och prop. 1994/95:57 s. 190.

Jämkning på grund av avyttring av en investeringsvara görs vid ett enda tillfälle och skall avse hela den återstående korrigerings-tiden för varan i fråga (redovisning sker som huvudregel i första perioden efter räkenskapsåret – se särskilt om fastigheter i avsnittet Fastighetsbranschen angående de regler som gäller härvidlag från och med den 1 januari 2001 för redovisning av jämkning som gäller både fastigheter med frivilligt inträde i momssystemet och fastigheter som omfattas av de obligatoriska reglerna om momsplikt).[148]

En ”väsentlighetsprincip” har också införts som innebär att jämkning (korrigering) inte skall ske om den procentuella förändringen av avdragsrätten i förhållande till avdragsrätten vid anskaffandet är mindre än 10.[149]

Vid jämkning av avdrag för ingående moms till följd av ändrad användning skall avdragsrätten under jämkningsåret bestämmas med ledning av förhållandena under hela året.[150] Det krävs alltså att en ändrad användning av en investeringsvara har en viss omfattning i tid. Det är således inte tillräckligt att användningen av en vara ändras endast under en mycket kort tid under det aktuella året. Utan en regel av denna innebörd vore det möjligt för ett företag att skaffa sig obefogade avdrag genom att flytta investeringsvaror mellan olika verksamheter. Detta gäller framför allt under sista året av korrigeringstiden.[151]

Jämkning av avdrag för ingående moms skall *inte ske om* en förändring i användandet av en investeringsvara föranleder *uttagsbeskattning* (se ovan) *eller* (till och med den 31 december 2000) s.k. *återföring av ingående moms* (se avsnittet Fastighetsbranschen).[152] I sistnämnda fall hänvisas i 8 kap. 16 e § första stycket ML till återföringsfall enligt 9 kap. 5 eller 6 §§ ML, vilket innebär att jämkning inte sker såväl när beskattning i stället sker genom att 100% (treårsregeln) av tidigare momsavdrag återförs till följd av en förändrad användning av en fastighet för vilken frivilligt inträde beslutats som när sådan återföring sker med enbart 50% (sexårsregeln) av tidigare avdragen moms för fastigheten.

Avyttras en investeringsvara i samband med överlåtelse av hela verksamheten eller verksamhetsgrenen (se avsnittet Vissa inventarieöverlåtelser samt verksamhetsöverlåtelser) som varan ingår i, skall förvärvaren överta säljarens rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning (korrigering) av avdrag för ingående moms

---

[148]Jfr 8 kap. 16 d § andra stycket ML.

[149]Från och med den 1 januari 2001 gäller i stället för en procentuell förändring av avdragsrätten om 10 som ”väsentlighetsprincip” en förändring av avdragsrätten om minst 5 procentenheter, för att jämkning skall ske. Jfr 8 a kap. 5 § 2 ML; SFS 2000:500 och prop. 1999/2000:82 s. 102.

[150]Jfr 8 kap. 16 e § tredje stycket ML.

[151]Jfr prop. 1994/95:57 s. 190 och 191.

[152]Jfr 8 kap. 16 e § första stycket ML.

under förutsättning att överlåtelsen undantas från momsplikt, varvid alltså överlåtelse sker utan korrigering.[153] Detsamma gäller från och med den 1 januari 2001, men under förutsättning att förvärvaren har rätt att lyfta ingående moms. Därvid gäller att förvärvaren i sina räkenskaper skall ha en av överlåtaren utfärdad handling som grund för att förvärvaren övertagit överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka.[154] Underlaget för att kunna fullgöra en senare eventuell jämkningsskyldighet skall bevaras av övertagaren under sju år efter utgången av det kalenderår under vilket korrigeringstiden löpt ut.[155]

Följande exempel kan ges på tillämpningen av jämkning (korrigering) av avdragen ingående skatt vid ändrad användning av annan investeringsvara än fastighet, t.ex. en maskin. (OBS! Exemplet gäller reglerna till och med den 31 december 2000, varvid "väsentlighetsprincipen" talar om en procentuell förändring om minst 10, vilken från och med den 1 januari 2001 gäller en förändring av avdragsrätten om minst 5 procentenheter.)

År 1

En maskin förvärvas för 400 000 kr exkl. moms till ett företag som bedriver konsultverksamhet (momspliktigt) och sjukvård (momsfritt). Momsen på förvärvet uppgår till 100 000 kr. Förhållandet mellan transaktioner som medför momsskyldighet och totala transaktioner (momspliktiga och momsfria) är 75:100. Maskinen utgör ett s.k. gemensamt förvärv, dvs. det är hänförligt till såväl momspliktig som momsfri verksamhet. Användningen av maskinen antas, för enkelhets skull, i exemplet följa omfattningen av momspliktig verksamhet i förhållande till den totala verksamheten. Avdraget för ingående moms uppgår därför till 75 000 kr vid förvärvet.

År 2

Förhållandet mellan transaktioner som medför skattskyldighet och totala transaktioner förändras till 70:100. 75/100 = 1,071; 107,1% – 100% = 7,1% i förändring av avdragsrätten. Ingenting händer eftersom korrigering inte sker när den procentuella förändringen av avdragsrätten i förhållande till avdragsrätten vid anskaffandet är mindre än 10. Ingen korrigering alltså.

År 3

Förhållandet mellan transaktioner som medför momsskyldighet och totala transaktioner förändras till 45:100. (Avdragsrätten har minskat med 40%, dvs. mer än 10; 75 – 45 = 30; 30/75 = 0,4, dvs. 40%.) Avdraget för ingående moms har blivit för stort och måste korrigeras. Korrigeringen skall avse en femtedel av den ingående momsen, dvs. 20 000 kr. Att återbetala till staten blir (75 – 45):100 = 30:100 multiplicerat med 20 000 kr = 6 000 kr.

---

[153]Jfr 8 kap. 16 f § ML och prop. 1994/95:57 s. 191 och prop. 1993/94:99 s. 161 samt SRN den 5 maj 2000 (fastighet) och Bilaga 4.
[154]Jfr 8a kap. 11 §, 8 kap. 20 § och 11 kap. 9 § ML; SFS 2000:500.
[155]Jfr 14 kap. 2 § andra stycket SBL; SFS 2000:501.

År 4
Momsskyldigheten och användningen av varan i fråga förändras till 90:100. (Avdragsrätten har ökat med 20%, dvs. mer än 10; 90/75 = 1,2; 120% – 100% = 20%.) Sett till detta år har det ursprungliga avdraget varit för lågt. Korrigeringen skall avse en femtedel av 100 000 kr. (90 – 75):100 = 15:100 multiplicerat med 20 000 kr = 3 000 kr. För detta år skall avdrag för ingående skatt öka med 3 000 kr.

År 5
Samma som år 1. Ingen korrigering sker eftersom det inte föreligger någon förändring i avdragsrätten i förhållande till det år då investeringsvaran anskaffades.

Övergångsbestämmelser

Avslutningsvis skall sägas att det av övergångsbestämmelserna till den nya lagstiftningen för s.k. investeringsvaror den 1 januari 1995 framgår att bestämmelserna om jämkning av avdrag av ingående skatt enligt detta avsnitt inte skall tillämpas på förvärv som gjorts före den 1 januari 1995.

Särskilt får nämnas att om ett aktiebolags verksamhet övertogs av ägaren till följd av att det upplöstes om aktiekapitalet inte höjts till minst 100 000 kr före utgången av år 1998 skall övertagarens eventuella beräkning av jämkning av avdrag för investeringsvara utgå från förhållandena i aktiebolaget.[156]

Behandling vid inkomst-taxeringen

Som ovan nämnts anser jag att momsbeskattning i form av korrigering (jämkning) skall behandlas på samma sätt som s.k. uttagsmoms vid inkomsttaxeringen.

I fackpress[157] tar jag för övrigt upp två särskilda frågor om korrigeringsregler. Nämligen dels att jämkning i likhet med vad som skulle gälla om det var fråga om tillämpning av s.k. återföringsregler (jfr avsnittet Fastighetsbranschen) enligt min mening inte skall ske, när användningen av en investeringsvara övergår i momsfri verksamhet enbart till följd av lagändring och inte i faktisk mening. Dels att korrigering enligt min mening inte heller skall ske för t.ex. ombyggnadstjänster på fastighet som avyttras inom korrigeringstiden, om undantaget för verksamhetsöverlåtelse (jfr avsnittet Vissa inventarieöverlåtelser samt verksamhetsöverlåtelser) är tillämpligt på avyttringen och förvärvaren omgående efter förvärvet av fastigheten går in i momssystemet genom ansökan om s.k. frivilligt inträde och verksamheten som sådan sålunda övergår oförändrad vad gäller den momsmässiga statusen.

Se även avsnittet Konkurs/utmätning/kundförluster etc. angående de nya reglerna den 1 januari 2001 och konkurs.

---

[156]Jfr 9 § andra stycket SFS 1996:761; prop. 1995/96:168 s. 27; SFS 1997:976.
[157]Jfr SN 10/1997 s. 622–625.

Avdragsförbud

Representation: förhållandet mellan arvoden och inkomstskatten
Stadigvarande bostad
Personbil/mc

Innan jag går över till redovisningsreglerna skall jag bara räkna upp de tre fall av avdragsförbud som gäller på momsområdet, dvs. de fall av förvärv (eller import) för vilka inte ens den momsskyldige har avdragsrätt för ingående moms. Avdragsförbud gäller för ingående moms som hänför sig till utgifter för 1. representation och liknande ändamål när avdrag inte heller medges vid inkomstbeskattningen (varom mera nedan i avsnittet Representation), 2. stadigvarande bostad (varom mera i avsnittet Fastighetsbranschen) eller 3. anskaffning av personbil eller motorcykel (varom mera i avsnittet Bilar).

Se särskilt om avdrag
vid s.k. vinstmarginal-beskattning
– i avsnittet om Åter-försäljare av begagnade varor m.m.
– i avsnittet Resebyrå-branschen

Dessutom kan man säga att ett s.k. avdragsförbud infördes den 1 november 1995 genom införandet av s.k. vinstmarginalbeskattning av moms avseende återförsäljares försäljning av begagnade varor m.m. som denne förvärvat från t.ex. en privatperson. Återförsäljarens kund har inte någon möjlighet att lyfta marginalmoms, då den inte får anges (specificeras) i faktura. Återförsäljaren kan emellertid välja att tillämpa allmänna momsbestämmelser i stället för vinstmarginalbeskattningsregler och på vanligt sätt debitera moms på toppen på priset, vilket medför att en kund med avdragsrätt i sin verksamhet kan lyfta debiterad moms och undvika kostnaden som en vinstmarginalmoms skulle innebära (se avsnittet Återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter). Vinstmarginalbeskattning (förkortas ibland VMB) förekommer även beträffande tillhandahållande av s.k. resetjänster sedan den 1 januari 1996, men där finns en möjlighet för momsskyldig förvärvare att göra avdrag då marginalmoms på resetjänst alltid får specificeras i fakturan till en förvärvare av resetjänst; om förvärvaren är en privatperson väljer resebyrån givetvis att inte specificera vinstmarginalmomsen. Om resenären är en näringsidkare med avdragsrätt, får resebyrån för övrigt välja att tillämpa allmänna momsbestämmelser för resetjänsten i stället för vinstmarginalbeskattningsregler (se avsnittet Resebyråbranschen).

Redovisning

Momsredovisning
– i självdeklaration om beskattningsunderlaget är högst 1 miljon kr för beskattningsåret
– i särskild momsdeklaration (MVD) om högre omsättning

Redovisning av moms kan ske till staten (skattemyndigheten) på två sätt: vid ett beskattningsunderlag (exkl. gemenskapsinterna förvärv och import av varor) om högst 1 miljon kr för beskattningsåret i inkomstdeklarationen och för övriga momsskyldiga i en särskild momsdeklaration.[158] De senare skall momsregistrera sig särskilt genom att lämna en s.k. skatte- och avgiftsanmälan i princip senast två veckor innan momsskyldig verksamhet påbörjas

[158]Jfr 10 kap. 31 § SBL (f.d. 14 kap. 3 § första stycket ML).

eller övertas.[159] De förra anses vara momsregistrerade när de efter tilldelning av F- skattsedel införts i centrala skatteregistret, vilket framför allt innebär att även dessa vid kontakter med andra EU-länder får skriva sitt person- eller organisationsnummer som ett s.k. VAT-nummer (se nedan).[160] Även om omsättningen inte beräknas överstiga nämnda gränsbelopp, kan skattemyndigheten besluta att den momsskyldige skall vara registrerad i det särskilda momsregistret. Ett sådant beslut gäller ett helt beskattningsår, om inte beslutet fattas på den momsskyldiges begäran. Sker beslutet på begäran av den momsskyldige gäller det i stället under två beskattningsår.[161] Jag använder förkortningen MVD för en särskild momsdeklaration (fr.o.m. 1998 momsdelen i en s.k. skattedeklaration).

Skatte- och avgiftsanmälan

Skatte- och avgiftsanmälan skall lämnas till lokala skattekontoret där verksamheten skall ha sin adress (momsskyldiges hemortskommun).[162] Om hemortskommun saknas eller om den momsskyldige är en utländsk företagare som skall företrädas av ett svenskt momsombud (jfr avsnittet Internationella affärer), skall anmälan lämnas till Skattemyndigheten i Stockholms län.[163] Till och med 1997 gällde att en momsskyldig med flera momsskyldiga verksamheter utan naturlig anknytning till varandra skulle lämna en anmälan för varje verksamhet, och sålunda lämna en MVD för varje verksamhet. Varje verksamhet fick då sitt eget momsregistreringsnummer genom att tilläggsnummer -01, -02 osv. lades till person- eller organisationsnumret för företaget. Det var emellertid endast i ett fall som skattemyndigheterna krävde att olika verksamheter hos samma person skulle delas upp på detta sätt, och det var när den ena verksamheten utgjorde uthyrning av rörelselokaler m.m. för vilken vederbörande blev momsskyldig genom särskilt beslut efter att frivilligt ha ansökt om registrering för sådan verksamhet (jfr avsnittet Fastighetsbranschen).

Skattebetalningslagen (SBL), SFS 1997:483, infördes 1998

Från och med 1998 har genom införandet av den s.k. skattebetalningslagen, SBL (SFS 1997:483), systemet med olika tilläggsnummer slopats och företaget skall redovisa moms (och även arbetsgivaravgifter och källskatt) i en enda skattedeklaration för hela företaget (nedan ges särskilt en kort sammanfattning av det nya skattekontosystemet och i övrigt redogör jag översiktligt för förfaranderegelerna med fokus på för vilken redovisningsperiod

[159]Jfr 3 kap. 2 § SBL (f.d. 14 kap. 21 § ML).
[160]Jfr bet. 1994/95:SkU7 s. 72.
[161]Jfr 10 kap. 11 § SBL (f.d. 14 kap. 3 § ML).
[162]Jfr 2 kap. 1 § första-tredje styckena SBL (14 kap. 20 § ML).
[163]Jfr 2 kap. 1 § fjärde stycket SBL (14 kap. 23 § ML).

moms skall deklareras, vilken frågeställning inte förändras genom det nya systemet). Fortfarande skall dock en anmälan för varje separat verksamhet lämnas.[164] Notera att anmälan enligt det nya systemet skall ske fortfarande senast två veckor innan verksamhet påbörjas eller övertas redan om det är fråga om näringsverksamhet, vilket alltså innefattar även den situationen att vederbörande inte är momsskyldig för sin verksamhet (t.ex. om enbart momsfria varor eller tjänster omsätts i densamma). Vederbörande kan ju ha anställda för vilka källskatteavdrag och arbetsgivaravgifter skall redovisas och således vara anmälningspliktig enbart på sådan grund.[165] Beträffande momsredovisning avseende uthyrning av rörelselokaler kommer skattedeklarationens momsdel att innehålla en separat avdelning skild från skattedeklarationens allmänna del för momsredovisning. Fortfarande kommer dock frivilligt inträde för uthyrning av rörelselokaler att förutsätta särskilt beslut därom av skattemyndigheten. Momsskyldigheten för sådan uthyrning kommer alltså fortfarande att ”födas” genom ett särskilt myndighetsbeslut (jfr avsnittet Fastighetsbranschen).

En enda skattedeklaration för hela verksamheten med moms, källskatt och arbetsgivaravgifter i en och samma deklaration (momsdel = MVD)

Som nämnts i samband med redogörelsen för momsskyldighetsbegreppet (se ovan) innebär allmänna bestämmelser att moms-skyldigheten uppkommer oberoende av någon registreringsåtgärd. Det är bara beträffande uthyrning av rörelselokaler m.m. (jfr avsnittet Fastighetsbranschen) samt beträffande konstnärer med en omsättning av egna verk understigande 300 000 kr per beskattningsår (jfr avsnittet Artistbranschen) som momsskyldigheten ”föds” genom myndighetsbeslut efter en frivillig ansökan därom. Däremot kan enligt vad nedan sägs en verksamhet som omfattas av de obligatoriska reglerna (dvs. allmänna bestämmelser), efter ansökan och myndighetsbeslut därom, momsregistreras in-nan någon omsättning skett, om särskilda skäl därtill finns vilket vanligen handlar om ett s.k. uppbyggnadsskede av verksamheten. I det s.k. skattekontosystemet som alltså gäller fr.o.m. 1998 kommer särskilda registreringsnummer fortfarande efter ansökan därom endast att tilldelas enmansredovisare i enkla bolag och partrederier, varom mera nedan. I alla andra fall kommer företagen alltså att ha en enda skattedeklaration för sin verksamhet/-er. Skattedeklarationen kommer att innehålla en del för arbetsgivaravgifter och källskatt och en del för momsredovisningen. Deklarations-dagen blir därmed gemensam men kan avse skilda redovisnings-perioder beträffande moms å ena sidan och övriga skatter och avgifter å andra sidan (varom mera nedan) och om moms att återfå redovisas kommer den sålunda att avräknas direkt i deklarationen mot arbetsgivaravgifter och källskatt, och sålunda ett nettobelopp

[164]Jfr 3 kap. 2 § andra stycket SBL.
[165]Jfr 3 kap. 1 och 2 §§ SBL.

erläggas till företagets skattekonto hos skattemyndigheten. (Från och med 1998 återfinns redovisningsreglerna för utgående och ingående moms i 10 kap. SBL och i 13 kap. 6–28 a §§ ML.)[166]

Enbart momsskyldig för GIF, inte redovisning i MVD utan i särskild deklaration till ”Ludvika- kontoret”
Punktskatt redovisas hos ”Ludvika-kontoret”
Varuimport: samma förfaranderegler som för tull
Särskilt om utländska företagare
– med omsättning här
– med enbart moms-
utgifter här

För momsdelen i skattedeklarationen använder jag förkortningen MVD, då man kan säga att den tidigare särskilda momsdeklarationen 1998 endast ”lyfts in” i skattedeklarationen. Emellertid skall man hålla i minnet att själva begreppet särskild momsdeklaration fr.o.m. 1998 passar bättre med SBLs begrepp ”särskild deklaration”, som avser det fallet att någon enbart är momsskyldig för s.k. gemenskapsinternt varuförvärv (GIF) och skall deklarera detta till det särskilda skattekontoret i Ludvika, vilket framför allt gäller privatpersoner som förvärvar nya transportmedel i andra EU- länder och gör införsel för permanent bruk i Sverige,[167] varom mera i avsnittet Internationella affärer. Notera att nyss nämnda fall av gemenskapsinterna förvärv aldrig skall redovisas i en skattedeklaration, utan alltså i stället i en särskild deklaration till särskilda skattekontoret i Ludvika. Inte heller s.k. punktskatter, t.ex. reklamskatt, skall tas upp i skattedeklarationen, utan redovisas särskilt och även här till det särskilda skattekontoret i Ludvika. Beträffande varuimport (dvs. införsel från länder utanför EU) och momsbeskattning därvid gäller att den som anmäler en vara till förtullning den tullskyldige fortfarande skall omfattas av de särskilda förfaranderegler som gäller för tull även beträffande erläggande av importmomsen och sålunda inte av skattekontosystemet för denna.[168] Här skall bara nämnas att en momsskyldig givetvis fortfarande gör avdrag i MVD för såväl beräknad utgående moms avseende GIF som för importmoms, varom mera i avsnittet Internationella affärer. Särskilt erinras om att en utländsk företagare som omsätter momspliktiga varor och/eller tjänster i Sverige, skall momsregistrera sig här genom ombud även för en enstaka, tillfällig omsättning såvida s.k. förvärvsbeskattning inte skall ske hos den svenske kunden. Som nämnts skall det befullmäktigade ombudet för den utländske företagaren lämna anmälan för registrering hos Skattemyndigheten i Stockholms län. [169] (Utländska företagare med fast driftställe i Sverige momsregistrerar sig givetvis här själva och inte genom ombud.) Utländska företagare som enbart har momsutgifter i Sverige, och som skulle ha varit avdrags- eller återbetalningsberättigade i Sverige för omsättningar vartill utgifterna kan hänföras om omsättningarna hade skett här, kan

---

[166]Jfr 13 kap. 1 § ML (SFS 1997:502).
[167]Jfr 10 kap. 32 § SBL.
[168]Jfr 10 kap. 30 § första stycket SBL.
[169]Jfr 2 kap. 1 § fjärde stycket och 23 kap. 4 § SBL. Enligt EG:s rådsdirektiv 2000/65/EC skall det fr.o.m. den 1 januari 2002 vara frivilligt för ett företag i visst EG-land att utse momsombud i ett annat EG-land där företaget har omsättning men saknar fast driftställe.

vända sig till det särskilda skattekontoret i Ludvika och begära restitution av erlagd moms.[170] Se mera om utländska företagare med verksamhet i Sverige etc. i avsnittet Internationella affärer.

Tvångsregistrering

Skattemyndigheten kan tvångsregistrera en verksamhet särskilt till moms, om den momsskyldige inte efterkommer en anmaning att lämna skatte- och avgiftsanmälan. I sammanhanget är det viktigt att komma ihåg, som nämnts, att det inte är registreringsåtgärden som ”föder” momsskyldigheten, utan det är tvärtom. För den tid som momsskyldighet förelegat innan en registrering formellt skett kan inte registreringsåtgärden ges retroaktiv verkan, utan för den tiden är skattemyndigheten hänvisad till att efterbeskatta den momsskyldige, om omsättningen varit 1 miljon kr eller högre för beskattningsåret. Notera i sammanhanget att den momsskyldige i sådant fall inte kan påföras s.k. skattetillägg, då detta förutsätter att oriktig uppgift lämnats i en deklaration (eller i ett skriftligt meddelande); för den tid registrering ehuru felaktigt inte förelegat har den momsskyldige inte ens haft möjlighet att lämna en sådan uppgift.[171] Om den momsskyldige har haft en lägre omsättning, kan en höjning av skatten på grund av oredovisad moms göras av skattenämnden med tillämpning av omprövningsinstitutet i samband med taxeringen. I sammanhanget kan också nämnas att om en momsskyldig med en omsättning om 1 miljon kr eller högre för visst beskattningsår ändå redovisat momsen i inkomstdeklarationen för det året och inte varit särskilt momsregistrerad måste skattemyndigheten, kan vederbörande begära omprövning av inkomstskattedeklarationen enligt det femåriga omprövningsinstitutet på taxeringssidan, varvid skattemyndigheten måste ”noll-taxera” momsen. Om det har gått mer än två år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut, är skattemyndigheten i sådant fall hänvisad till att tillämpa det svårare efterbeskattningsinstitutet för att kunna beskatta vederbörande i det särskilda momssystemet i stället.[172] För det fall någon har momsregistrerat sig på grund av att vederbörande har haft för avsikt att bedriva en momsskyldig rörelse, men den senare visat sig olönsam och avregistrering sker till följd av avveckling, kan enligt min mening denne inte åläggas att betala tillbaka ett utnyttjat negativt momsnetto till staten för den tid momsregistrering förevarit, om inte vederbörande i skatte- och avgiftsanmälan falskeligen uppgivit att en momsskyldig verksamhet skulle påbörjas eller övertas. Som nämnts skall ju sådan anmälan lämnas i princip senast två

[170]Jfr 10 kap. 1-4 §§ och 19 kap. 1-4 §§ ML.
[171]Jfr RÅ 1987 ref. 115 och SN 7-8/1996 s. 474–475.
[172]Jfr 21 kap. 9 och 10 §§ SBL (f.d. 15 kap. 9 § första stycket och 10 § ML).

veckor dessförinnan och på det viset kan ML sägas vara en avsiktslagstiftning: har bara vinstsyfte etc. förelegat från början skall ingen behöva återbetala åtnjutna momsrestitutioner från staten avseende överskjutande ingående moms enbart för att verksamheten i verkligheten visade sig olönsam.[173]

”Taxering av moms” i självdeklarationen

Momsskyldiga som redovisar momsen i inkomstdeklarationen kan man säga ”taxeras” för moms, och de omfattas därvid av i princip samma förfaranderegler som gäller i övrigt vid inkomstskattetaxeringen. Redovisningen sker alltså därmed en gång per år och genom att beskattningsårets ingående och utgående moms anges i för ändamålet särskilt avsedda rutor i självdeklarationen. Sedan kommer ingående moms resp. utgående moms med slutskattesedeln för beskattningsåret och avräknas från resp. läggs till övrig skatt. Moms ingår för övrigt för sådana momsskyldiga i den preliminärt debiterade F-skatten, vilken alltså krediteras mot slutlig skatt.

Särskilt momsregistrerade, enmånadsredovisning = huvudregel

***Undantag*: HB (och andra som inte lämnar själv-deklaration) med års-omsättning om högst 200 000 kr, helårsredo-visning möjlig**
Skattedeklaration – momsdel (”MVD”)
– del för källskatt och arbetsgivaravgifter
Redovisningsperiod,
deklarationsdag och
inbetalningsdag
– om årsomsättning över 40 miljoner kr

Momsskyldiga med högre omsättning, och som således särskilt registreras i momsregistret, lämnar, som nämnts, en särskild momsdeklaration, och detta skall ske månatligen (enmånadsredovisning).[174] Annan redovisningsperiod än kalendermånad är helår, och sådan period kan bara sådana momsskyldiga ha som inte har möjlighet att lämna självdeklaration, om deras beskattningsunderlag exkl. gemenskapsinterna förvärv och import av varor för beskattningsåret beräknas uppgå till högst 200 000 kr. De subjekt det handlar om är handelsbolag, konkursbon, europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) och alltså alla i övrigt som inte lämnar inkomstskattedeklaration; handelsbolag och kommanditbolag inkomstbeskattas ju på delägarnivå och lämnar alltså inte själva någon självdeklaration.[175] Möjligheten för momsskyldiga vars ekonomiska situation är sådan att s.k. likvidationsbalansräkning (kortperiodiskt bokslut) måste upprättas, att erhålla kortare eller längre redovisningsperiod än en månad, försvann genom att skattebetalningslagen (SBL) trädde i kraft 1998.[176] Införandet av SBL innebär för övrigt att förfaranderegelerna i ML för särskilt

---

[173]Jfr även ang. möjligheter att begära inhibition av avregistreringsbeslut, RÅ 1988 ref. 143.
[174]Jfr 10 kap. 13 och 14 §§ SBL (f.d. 14 kap. 8 § första stycket ML).
[175]Jfr 10 kap. 15 § SBL (f.d. 14 kap. 8 § andra stycket ML).
[176]Jfr Ikraftträdandebestämmelserna punkt 2 i SFS 1997:502.

momsregistrerade väsentligen överfördes till SBL. Den viktigaste förändringen är som nämnts att den momsskyldige lämnar en enda skattedeklaration för hela verksamheten och att däri redovisas inte bara moms utan även arbetsgivaravgifter och källskatt samt att redovisningsperioderna för moms och övriga skatter och avgifter sammanfaller när beskattningsunderlaget för moms, exkl. gemenskapsinterna förvärv och import av varor, för beskattningsåret beräknas överstiga 40 miljoner kr, vilket också medför gemensam deklarationsdag i sådant fall: den 26e i månaden efter redovisningsperioden (utom i december som har den 27e). Däremot är förfallodagen för inbetalning av moms å ena sidan och källskatt och arbetsgivaravgifter å andra sidan olika i sådant fall: momsen skall betalas till staten senast samma dag som deklarationsdagen enligt vad nyss sagts medan källskatt och arbetsgivaravgifter skall betalas senast den 12e, i januari senast den 17e, i månaden efter redovisningsperioden (se tabell nedan: SKM = skattemyndigheten; -AG-avgift = arbetsgivaravgift; ffd = förfallodag).[177]

Deklaration till SKM senast	*Avs. källskatt och AG-avgift perioden*	*ffd*	*Avs. moms perioden (MVD-del)*	*ffd*
26 februari	Januari	12/2	Januari	26/2
26 mars	Februari	12/3	Februari	26/3
26 april	Mars	12/4	Mars	26/4
26 maj	April	12/5	April	26/5
26 juni	Maj	12/6	Maj	26/6
26 juli	Juni	12/7	Juni	26/7
26 augusti	Juli	12/8	Juli	26/8
26 september	Augusti	12/9	Augusti	26/9
26 oktober	September	12/10	September	26/10
26 november	Oktober	12/11	Oktober	26/11
27 december	November	12/12	November	27/12
26 januari	December	17/1	December	26/1

– om årsomsättning högst 40 miljoner kr

Vid beräknad årsomsättning om högst 40 miljoner kr per beskattningsår skall skattedeklaration med viss deklarationsdag uppta källskatt och arbetsgivaravgifter för närmast föregående månad, men moms för den redovisningsperiod som utgörs av andra månaden före ”deklarationsmånaden”. Deklarationsdagen är i och för sig alltid gemensam för moms och övriga skatter och avgifter som redovisas i skattedeklarationen, men den kan alltså avse skilda redovisningsperioder beträffande moms å ena sidan och övriga skatter och avgifter å andra sidan. I detta fall sammanfaller emellertid

[177]Jfr 10 kap. 18 och 19 §§ och 16 kap. 4 § SBL.

deklarationsdagen med förfallodagen för inbetalning: senast den 12e, i augusti och januari senast den 17e, i månaden närmast efter den månad för vilken källskatt och arbetsgivaravgifter redovisas och i den andra månaden efter den månad för vilken moms redovisas (se tabell nedan).

Deklaration till SKM senast	*Avs. källskatt och AG-avgift perioden*	*ffd*	*Avs. moms perioden (MVD-del)*	*ffd*
12 februari	Januari	12/2	December	12/2
12 mars	Februari	12/3	Januari	12/3
12 april	Mars	12/4	Februari	12/4
12 maj	April	12/5	Mars	12/5
12 juni	Maj	12/6	April	12/6
12 juli	Juni	12/7	Maj	12/7
17 augusti	Juli	17/8	Juni	17/8
12 september	Augusti	12/9	Juli	12/9
12 oktober	September	12/10	Augusti	12/10
12 november	Oktober	12/11	September	12/11
12 december	November	12/12	Oktober	12/12
17 januari	December	17/1	November	17/1

Överskjutande ingående moms

Redovisas överskjutande ingående moms (ingående moms utgående moms) i en skattedeklaration, skall i samma deklaration redovisas också källskatt och arbetsgivaravgifter för perioder som hör till samma deklaration även om deklarationen lämnas före senaste deklarationsdag enligt vad ovan sagts. När avräkning av övriga skatter och avgifter har skett får emellertid eventuell återstående överskjutande ingående moms utbetalas av skattemyndigheten till den momsskyldige före den aktuella periodens senaste deklarations-/förfallodag.[178] MVD kan givetvis inte lämnas förrän den period som den avser har gått till ända, och i fall med årsomsättning om högst 40 miljoner kr måste man dessutom normalt sett vänta på att den period för vilken källskatt och arbetsgivaravgift skall redovisas i samma skattedeklaration också har gått till ända.

Genom SFS 1998:232 infördes i SBL (10 kap. 18 §) möjligheten för mindre företag, att från och med redovisningsperiod som gått till ända den 31 augusti 1998, ansöka och, för minst tolv på varandra följande redovisningsperioder, erhålla beslut om att företaget skall tillämpa de regler som gäller företag vars årsomsättning överstiger 40 miljoner kronor.

När jag talar om MVD avser jag fr.o.m. 1998 momsdelen i en skattedeklaration. Här nedan ger jag en kort sammanfattning av det nya skattekontosystemet.

[178]Jfr 10 kap. 20 § och 18 kap. 4 § SBL.

Skattekontosystemet, kort sammanfattning

Det gamla uppbördssystemet avseende inkomst- och förmögenhetsskatt, socialavgifter och mervärdesskatt (moms) hade i allt väsentligt gällt sedan 1985. Då samordnades arbetsgivaravgifterna med redovisningen och betalningen av innehållen preliminär skatt, så att bådadera kunde redovisas varje månad i en och samma handling uppbördsdeklarationen. 1994 ändrades betalningstidpunkterna för F-skatt till en gång per månad, vilket även skedde med momsen 1996. Därmed fanns alltså förutsättningarna att samordna all uppbörd av inkomst- och förmögenhetsskatt, socialavgifter och moms, så att den sker i en och samma handling och betalning görs till ett gemensamt s.k. skattekonto. Målet på uppbördsområdet är att skapa en mera överblickbar reglering och enklare tillämpning för såväl företagen som skatteförvaltningen. Andra skatter än nyss nämnda, t.ex. punktskatterna, kommer dock tills vidare att ligga utanför det nya systemet.

Det nya skattekontosystemet, som gäller fr.o.m. 1998, regleras alltså i en helt ny lag, skattebetalningslagen (SBL) SFS 1997:483; bet. 1996/97:SkU23; prop. 1996/97:100, som ersätter uppbördslagen och lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare samt förfarandebestämmelserna i mervärdesskattelagen (de materiella momsbestämmelserna kvarstår dock i mervärdesskattelagen). SBL gäller fr.o.m. årsskiftet 1997/98, varvid dock bl.a. reglerna för skattekontroll gäller redan fr.o.m. den 1 november 1997. I framtiden är det meningen att man skall försöka skapa en allmän förfarandelag för samtliga skatter och avgifter, men på grund av omfattningen av ett sådant arbete har man begränsat SBL till att gälla förfarandet för uppbörd av inkomst- och förmögenhetsskatt, socialavgifter och moms.

Terminologiska frågor

Uppbörd anses vara ett föråldrat uttryck, och en modernisering av det lagtekniska språkbruket har överhuvudtaget ansetts nödvändig i samband med införandet av den nya lagen. Den nya lagen ges därför den enkla och korta benämningen skattebetalningslagen (förkortas SBL). SBL gäller som nämnts även uppbörden av socialavgifter, vilka alltså definitionsmässigt inte utgör skatter, men behovet av en förenkling anses överväga och då bortses från denna terminologiska inkonsekvens. Vad som stadgas i SBL om skatt gäller sålunda även avgifter som omfattas av SBL. I stället för själva uttrycket uppbörd har man i SBL valt att använda begreppen redovisning och betalning.

De olika formerna av preliminär skatt, A-skatt och F-skatt, benämns i SBL kort och gott A-skatt och F-skatt, dvs. ordet ”preliminär” stryks. F-skatt debiteras av skattemyndigheterna och sedan skall företaget inbetala F-skatt varje månad medan inbetalningen av A-skatt sker i två steg: arbetsgivaren drar först skatten

från arbetstagarens lön och betalar sedan in den till staten. Det första steget benämns i SBL skatteavdrag och det andra kallas helt enkelt inbetalning av skatt.

I uttrycken A-skattesedel och F-skattesedel har i SBL ”e”-inskottet tagits bort, så att det i stället heter A-skattsedel och F-skattsedel. Fortfarande skall det dock heta F-skattebevis.

Liksom i dag skall enligt SBL en avstämning av preliminär och slutlig skatt göras årligen. Emellertid utmönstras uttrycken kvarstående skatt, överskjutande skatt och tillkommande skatt. Om för litet preliminär skatt betalats eller den slutliga skatten höjs i efterhand stadgas i SBL helt enkelt att ytterligare slutlig skatt skall påföras och betalas av den skattskyldige. Om för mycket preliminär skatt erlagts, skall enligt SBL återbetalning av skatt ske.

Beträffande A-skatten talar man i dag om särskild skatteberäkning resp. jämkning, när avvikelse får lov att ske från fastställda skattetabeller. I SBL används inte ordet jämkning, utan i stället används där uttryckssättet ändrad beräkning av preliminär skatt. Ett par andra omoderna termer som utmönstrats är restitution resp. eftergift, vilka i SBL har ersatts med återbetalning resp. befrielse.

Samordnade och enhetliga rutiner

Som nämnts innebär införandet av SBL en övergång till ett gemensamt förfarande för uppbörden av inkomstskatt, förmögenhetsskatt, socialavgifter och moms.

Samordnade och enhetliga rutiner skall därmed tillämpas för nämnda skatter och avgifter om bl.a. redovisning, betalning, förfallodagar, avstämning hos skattemyndigheten och överlämnande för indrivning. I grunden handlar det om att med ett effektivitetskrav för skatte- och avgiftskontrollen utforma ett system för redovisning och betalning av skatter och avgifter som bygger på faktorer såsom enkelhet, enhetlighet, överskådlighet och lättillgänglighet.

Även om företagens administration av redovisningen och inbetalningen av skatter och avgifter blir enklare med ett gemensamt dokument för redovisningen av skatter och avgifter och färre och gemensamma förfallodagar för inbetalningen, är det ändå i grunden fråga om att skattemyndigheternas avstämningsförfarande mellan redovisningar och betalningar skall effektiviseras med den nya ordningen. Även ordningen för betalningspåminnelser m.m. och överlämnandet av skatte- och avgiftskrav till kronofogdemyndigheterna för indrivningsåtgärder görs effektivare för skattemyndigheterna med det nya systemet. Att hanteringen av skatter och avgifter sker på samma sätt medför dessutom att enhetliga ränteberäkningsregler och sanktionsbestämmelser kan användas i det nya systemet, vilket kan sägas öka överskådligheten för såväl företagen som myndigheterna.

För företagen medför det gemensamma systemet för uppbörden av skatter och avgifter främst att det på ett enklare sätt än i dag

går att avläsa den vid varje tidpunkt aktuella skulden till eller fordran på staten avseende källskatt, arbetsgivaravgifter och moms.

Genom SBL införs sålunda ett s.k. skattekontosystem med avräkningskonton för skatte- och avgiftsinbetalningar. Dessa avräkningskonton kallas skattekonton och varje företag har ett skattekonto som är gemensamt för dess inbetalning av skatter och avgifter.

Huvuddragen i skatte-kontosystemet

Skatte- och avgiftsredovisningar samt in- och utbetalningar av skatter och avgifter skall alltså hanteras i ett system med avräkningskonton, s.k. skattekonton. I det nya skattekontosystemet kommer varje skatt- eller avgiftsskyldig person, såväl fysiska som juridiska, att ha ett skattekonto.

Det är *inte* fråga om att den skatt- eller avgiftsskyldige har ett särskilt postgiro- eller bankkonto för inbetalning av skatter och avgifter, utan det är skattemyndigheten som bokför de skatter och avgifter som berör en viss skattskyldig på ett sammanhållet sätt på ett skattekonto. På varje skattekonto bokförs löpande debiterade skatter. Sålunda bokförs slutlig skatt för ett visst taxeringsår på skattekontot i samband med att skatten debiteras. Avdragen skatt (källskatt), arbetsgivaravgifter och moms redovisar företaget i en skattedeklaration, och skattemyndigheten bokför vad som sålunda har redovisats på företagets skattekonto. Om taxeringen omprövas av skattemyndigheten eller skattemyndigheten likaledes fattar ett omprövningsbeslut avseende avdragen skatt, arbetsgivaravgifter eller moms, görs en ny beräkning av den slutliga skatten eller avdragen skatt, arbetsgivaravgifter eller moms och bokföring sker på skattekontot den dag skatten eller avgiften förfaller till betalning.

På skattekontot bokför skattemyndigheten även varje betalning som den skatt- eller avgiftsskyldige gör. Preliminär skatt, som redovisas i en kontrolluppgift, bokförs i samband med att den slutliga skatten debiteras.

Den skatt- eller avgiftsskyldige kan inte styra en betalning till att avse en viss skatte- eller avgiftsskuld, utan inbetalningar och andra belopp som räknas kontohavaren till godo bokförs på skattekontot utan någon avräkningsordning mellan olika skatter och avgifter. De skatt- eller avgiftsskyldiga lämnar sina redovisningar, skattedeklarationen, endast en gång per månad, och därför hänförs så långt som möjligt betalningar i skattekontosystemet till endast en förfallodag i månaden. Skattedeklarationerna omfattar alla de skatter och avgifter för vilka det finns en redovisningsskyldighet och som förfaller till betalning under månaden. Varje månad som det har förekommit någon transaktion på skattekontot gör skattemyndigheten en avstämning, vilken normalt sett skall följas av ett kontoutdrag till den skatt- eller avgiftsskyldige utvisande ställningen på dennes skattekonto. Dessutom sker, i sam-

band med avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt, alltid en avstämning av samtliga skattekonton hos skattemyndigheterna minst en gång per år.

Uppvisar ställningen på skattekontot ett underskott efter en avstämning, innefattar kontoutdraget en betalningspåminnelse. Ett överskott på skattekontot skall i regel vara tillgängligt för kontohavaren, och efter nödvändig kontroll kunna återbetalas till denne när som helst under månaden. Differenser vid såväl de månadsvisa som den årliga avstämningen av skattekontot blir alltså antingen över- eller underskott på skattekontot, varför beteckningarna kvarstående, överskjutande och tillkommande skatt blir obehövliga för det nya systemet och, som nämnts, sålunda utmönstras. Ett överskott på skattekontot kan ha sin grund i en överskjutande ingående mervärdesskatt. När skattemyndigheten har kontrollerat att skattedeklarationen även innehåller redovisning av avdragen skatt och arbetsgivaravgifter som skall betalas under perioden, kan återbetalning av överskottet ske redan före månadens ordinarie förfallodag.

Eftersom betalningar antingen medför ett underskott eller överskott på skattekontot, kan ett enhetligt ränteinstitut användas. Dagens system med räntor och avgifter, dvs. dröjsmålsavgiften, anståndsräntan, respiträntan, restitutionsräntan, ö-skatteräntan och kvarskatteavgiften, slopas helt och ersätts med s.k. kostnadsränta på underskott på skattekontot och s.k. intäktsränta på överskott på skattekontot. Dröjsmålsavgift finns dock kvar (se SFS 1997:484) för t.ex. moms, när momsen inte omfattas av SBLs förfaranderegler, vilket är fallet med moms som skall redovisas till tullverket eller det särskilda skattekontoret i Ludvika.

Underskott på skattekontot, dvs. obetalda belopp, skall efter betalningspåminnelse fortlöpande lämnas till kronofogdemyndigheten för indrivningsåtgärder. I vart fall för skatt- och avgiftsskyldiga som löpande har transaktioner på skattekontot skall emellertid skattemyndigheten för begränsade kontounderskott kunna underlåta att indrivning aktualiseras.

Skattekontosystemets tillämpningsområde

De poster som skall ingå i det nya skattekontosystemet är:

- F-skatt,
- särskild A-skatt,
- av arbetsgivare innehållen A-skatt (källskatt),
- preliminär skatt på ränta och utdelning,
- slutlig skatt,
- arbetsgivaravgifter (även s.k. särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och allmän löneavgift samt egenavgifter),
- mervärdesskatt (moms),
- särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,

- (kostnads)ränta resp. (intäkts)ränta på underskott resp. överskott på skattekonton samt
- skattetillägg och förseningsavgift.

Tills vidare lämnas alltså bl.a. punktskatter samt arvs- och gåvoskatt utanför skattekontosystemet. Administrationen av dessa skatter skulle kräva en mera genomgripande översyn i sig för att kunna inordnas i skattekontosystemet. Till exempel gäller sålunda beträffande punktskatterna, dvs. reklamskatt och energiskatt m.m., att de även fortsättningsvis hanteras av det särskilda skattekontoret i Ludvika, vilket även fortsatt gäller för vissa fall av s.k. gemenskapsinterna varuförvärv (GIF). Moms på varuimport (från tredje land) tas även fortsättningsvis ut av tullen.

Särskilda fall av momsskyldighet

Innan jag går vidare med redovisningsreglerna för de momsskyldiga skall jag nämna något om de specialfall av momsskyldighet som räknas upp i 6 kap. ML. Reglerna markerar sådant som att momsbeskattningen för handelsbolag skall ske på bolagsnivå och inte som för inkomstskatten på delägarnivå. För vissa personer markeras med specialreglerna att de allmänna bestämmelserna om yrkesmässighet inte behöver vara uppfyllda för att momspliktig omsättning skall medföra momsskyldighet, så t.ex. med konkursbon. I vissa fall anser jag att specialfallen av momsskyldighet mera har karaktären av redovisningsregler, varför jag tar upp dem här och inte särskilt i avsnittet ovan om begreppet momsskyldighet.

– konkursbon
– dödsbon
– handelsbolag
– kommanditbolag
– enkla bolag
– partrederier
– EEIG
– statliga affärsverk
– stat och kommun

När det gäller konkursbon och dödsbon får särskilt anmärkas att de ”övertar” gäldenärens resp. den avlidnes momsskyldighet och sålunda blir momsskyldiga från första omsättningskronan, dvs. det räcker med att ett konkursbo omsätter en momspliktig vara eller tjänst för att momsskyldighet skall anses föreligga, någon prövning av huruvida konkursboet har vinstsyfte etc. och om det därmed är yrkesmässigt eller ej behöver inte ske såsom annars är fallet när frågan om en person är momsskyldig eller ej skall bedömas (jfr ovan i samband med redogörelsen för begreppet momsskyldighet).[179] Jag anser att dessa speciella fall av momsskyldighet mera har karaktären av redovisningsregler. Det vill säga, t.ex. ett konkursbo skall kunna momsregistrera sig och sålunda ha möjlighet att ”rensa bort” momsen från massafordringar och massaskulder utan att ha det annars allmänna kravet på sig att den fortsatta driften av gäldenärens verksamhet under ett avvecklingsskede är yrkesmässig, vilket för övrigt enligt min mening skulle innebära en motsättning i sig. Se för övrigt särskilt om konkursbon i avsnittet

[179]Jfr 6 kap. 3 och 4 §§ ML.

Konkurs/utmätning/kundförluster etc. I avsnittet Artistbranschen tar jag för övrigt upp en intressant aspekt på frågan om ett dödsbo efter en artist etc. vars rättigheter har blivit momspliktiga genom lagändring efter vederbörandes död är momsskyldigt. Andra subjekt för vilka det i ML anges att särskilda fall av momsskyldighet gäller är handelsbolag, HB (och kommanditbolag, KB) och s.k. europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG). För handelsbolagen är det speciella enbart att inkomsterna inte beskattas hos bolaget inkomstskattemässigt, men att så sker momsmässigt, varför just detta för tydlighets skulle anges i ML. Handelsbolaget måste emellertid uppfylla ML:s allmänna regler om yrkesmässighet för att det skall bli momsskyldigt någon första kronans princip gäller alltså inte här. Ett handelsbolag som inte är registrerat hos patent- och registreringsverket är ett s.k. enkelt bolag, och för en delägare i ett enkelt bolag (eller i ett partrederi) gäller att vederbörande är momsskyldig i förhållande till sin andel i bolaget (eller rederiet). Efter ansökan av samtliga delägare kan skattemyndigheten dock besluta om att den av delägarna som dessa föreslår tills vidare skall anses som momsskyldig för bolagets (eller rederiets) hela momspliktiga omsättning (s.k. enmansredovisare).[180] På samma sätt som med handelsbolagen är det med EEIG: ML anger endast att det är själva EEIG som skall beskattas och inte deltagarna i grupperingen.[181] En likadan bestämmelse finns beträffande statliga affärsverk, vilken enbart uttrycker att det är verket (och inte staten) som är momsskyldigt, men för sådana gäller dock liksom för stat och kommun att de är yrkesmässiga även om något vinstsyfte inte föreligger.[182]

– producentföretag
– t.ex. handelskommission (”6:7-fall”)
– frivilligt inträde, uthyrning av rörelselokaler m.m. och konstnärer med omsättning under 300 000 kr/år

Beträffande s.k. producentföretag gäller på samma sätt som beträffande t.ex. handelskommission (se i samband med redogörelsen för momsskyldigheten ovan angående ”6:7-fall”) att producentföretagets försäljning av en vara eller en tjänst på en auktion skall anses utgöra en omsättning av såväl producentföretaget som producenten. Med producentföretag förstås ett företag som har bildats av producenter för avsättning av deras produktion eller som har tillkommit i detta syfte.[183] I avsnittet Fastighetsbranschen redogörs för det speciella fallet av s.k. frivillig momsskyldighet för uthyrning av rörelselokaler m.m. och i avsnittet Artistbranschen redogörs för det andra fallet av möjlighet till frivilligt inträde i momssystemet, nämligen beträffande konstnärer (eller konstnärs dödsbo) som har en omsättning av egna konstverk understigande 300 000 kr per beskattningsår. I avsnittet Bank- och finansieringsområdet redogörs för det tredje fallet av frivilligt inträde i moms-

[180]Jfr 6 kap. 2 § ML och 23 kap. 3 § SBL.
[181]Jfr 6 kap. 1 § ML.
[182]Jfr 6 kap. 6 § och 4 kap. 6 § ML.
[183]Jfr 6 kap. 8 § ML.

systemet, nämligen beträffande möjligheten att utnyttja den s.k. beskattningsoptionen mellan näringsidkare vid omsättning av annars momsfritt s.k. investeringsguld.

Gruppregistrering av vissa företagsgrupper

Genom en bindande förklaring av riksskattenämnden 1968 kunde momsredovisning av en verksamhet som ett kommissionärsföretag (enligt definitionen i 2 § 2 mom. SIL – motsvarar 36 kap. 2 § IL) driver för ett kommittentföretags räkning ske hos kommittenten. Enligt ett regeringsrättsavgörande[184] försvann dock den möjligheten den 1 juli 1994. Inom koncerner måste momsredovisning ske för omsättningar precis som mellan helt fristående företag. Att nämnda bindande förklaring upphävdes innebar att vissa förenklingar av momsredovisningen hos närstående företag inte längre kunde ske. För enkla bolag (konsortier) eller partrederier finns en möjlighet för delägarna att ansöka hos skattemyndigheten om att en av dessa ensam skall anses som momsskyldig för bolagets (rederiets) hela momspliktiga omsättning (s.k. enmansredovisning).[185] Detta är dock ingen hjälp för nämnda kommissionärs- och kommittentföretag. Detsamma gäller för t.ex. banker och försäkringsbolag som är momsfria och saknar avdragsrätt för ingående moms, men som inom sina koncerner måste debitera moms för momspliktiga tjänster som ett koncernbolag göra åt andra bolag inom samma koncern, och där en momskostnad uppstår hos det koncernbolag som köper sådan tjänst, t.ex. en datatjänst, men som alltså t.ex. bedriver icke momsskyldig och därmed icke avdragsberättigande bankverksamhet.[186]

För att undvika dessa problem infördes den 1 juli 1998 möjligheten att, med verkan tidigast från och med den 1 januari 1999, bilda en s.k. mervärdesskattegrupp, där två eller flera näringsidkare anses som en enda näringsidkare (mervärdesskattegrupp).[187] Om en mervärdesskattegrupps verksamhet skall anses medföra momsskyldighet följer av de allmänna förutsättningarna.

En mervärdesskattegrupp får endast avse näringsidkare som är nära förbundna med varandra i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende, och i en sådan mervärdesskattegrupp får endast ingå:

1. momsfria bank-, finans- eller försäkringsföretag som står under finansinspektionens tillsyn, och

---

[184]Jfr RÅ 1995 not 16.
[185]Jfr 6 kap. 2 § ML och 23 kap. 3 § SBL.
[186]Jfr RÅ 1992 not 210.
[187]Jfr 6a kap. ML, infört genom SFS 1998:346, och bet. 1997/98:SkU29 (och även bet. 1997/98:SkU17) samt prop. 1997/98:134 och prop. 1997/98:148.

2. näringsidkare med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla sådana företag varor eller tjänster, eller
3. näringsidkare som är kommissionärs- och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 2 § 2 mom. SIL (motsvarar 36 kap. 3 § IL).

I en mervärdesskattegrupp får endast ingå en näringsidkares fasta driftställe i Sverige, och näringsidkare enligt kategorierna 1 och 2 här ovan får inte ingå i fler än en mervärdesskattegrupp.

En mervärdesskattegrupp anses bildad den dag skattemyndigheten – efter ansökan därom från näringsidkarna i fråga – beslutar att näringsidkarna skall registreras som en sådan grupp (gruppregistrering), eller den senare dag som skattemyndigheten därvid bestämmer.

Av sådant beslut skall framgå vem som skattemyndigheten har utsett som huvudman för gruppen. Till sådan grupphuvudman skall utses:

- beträffande näringsidkare enligt kategorierna 1 och 2 här ovan, den näringsidkare i mervärdesskattegruppen som de övriga näringsidkarna i gruppen föreslår (om inte särskilda skäl talar mot detta); eller,
- beträffande näringsidkare enligt kategori 3 här ovan, det av företagen som är kommittentföretag.

Om skattemyndigheten – efter ansökan därom – beslutar om detta, får nya näringsidkare inträda i gruppen, näringsidkare utträda ur gruppen eller grupphuvudman bytas ut. Gruppregistreringen består till dess att skattemyndigheten – efter ansökan därom – har beslutat att den skall upphöra. Ett beslut om ändring i gruppregistreringen eller om avregistrering gäller från och med dagen för beslutet eller den senare dag som skattemyndigheten bestämmer.

Skattemyndigheten skall besluta om gruppregistrering, ändring av gruppen eller avregistrering av gruppen efter ansökan därom från näringsidkarna i fråga, om det inte finns särskilda skäl som talar mot ett sådant beslut. Om förutsättningarna för gruppregistrering har upphört eller om det finns särskilda skäl, får skattemyndigheten på eget initiativ besluta om avregistrering.

Undantag för vissa interna tjänster

Här skall också nämnas att ett särskilt (okvalificerat) undantag från momsplikt införts i ML genom att 3 kap. 23 a § ML infördes i samband med reglerna om gruppregistrering.[188] Det undantaget

[188]Jfr SFS 1998:346.

är dock obligatoriskt. Det skall därför tillämpas restriktivt och gäller endast för omsättning av tjänster som tillhandahålls inom en fristående sammanslutning av fysiska eller juridiska personer, om verksamheten i övrigt inte medför momsskyldighet. T.ex. gäller undantaget i fråga inom sjukvårdsområdet för omsättning av tjänster vilka fristående yrkesgrupper med medicinsk eller liknande karaktär tillhandahåller sina medlemmar och som avser deras undantagna verksamhet.[189]

Processuella aspekter

Som nämnts gäller enligt de allmänna bestämmelserna att anmälningsskyldigheten till momsregistrering ”föds” genom att en momspliktig omsättning görs i en yrkesmässig verksamhet, dvs. genom att en obligatorisk momsskyldighet uppkommer till följd av omsättningen. Detsamma kan sägas gälla för företag med en från momsplikt kvalificerat undantagen omsättning av varor och tjänster. Emellertid medför registrering i skattekontosystemet (momssystemet) av den sortens verksamhet att företaget kommer i åtnjutande av s.k. återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv till verksamheten utan att någon skyldighet att redovisa utgående moms på den egna omsättningen uppkommer. Jag säger detta för att markera att registrering av en sådan verksamhet enbart medför rättigheter för företaget, varför det enligt min mening blir fel att tala om en anmälningsskyldighet; när är man skyldig att utöva en rättighet? Alltnog avser jag som nämnts när inget annat sägs med momsskyldiga företag, vars rätt att lyfta moms kallas avdragsrätt, även företag som omfattas av s.k. kvalificerat undantag och använder generellt sett begreppet avdragsrätt för rätten att lyfta ingående moms.

Uppbyggnadsskede

Innan jag går närmare in på redovisningsreglerna och bl.a. frågan om när avdragsrätten för ingående moms på ett förvärv kan utövas i deklarationen för vilken redovisningsperiod (kalendermånad) kan den ingående momsen redovisas? skall jag ta upp några processuella aspekter. Avdragsrätten i verksamheten ”föds” ju genom att momsskyldighet uppkommer enligt vad nyss sagts (se även ovan i samband med redogörelsen för begreppet avdragsrätt). Som ovan nämnts kan emellertid inte en momsregistrering ges retroaktiv verkan och efterbeskattning kan bara ske för tid före en formell registrering om momsskyldig omsättning skett då. Dessutom finns, som nämnts i samband med redogörelsen för begreppet avdragsrätt, ingen retroaktiv sådan som på inkomstskatteområdet med undantag dock för fastighetsägare som frivilligt in-

[189]Jfr prop. 1997/98:148 s. 63 och 64 vari refereras till artikel 13A.1.f i EG:s sjätte momsdirektiv och EG-målet C-348/87 (Stichting Uitvoering).

träder i momssystemet för uthyrning av rörelselokaler m.m. (se angående retroaktiv avdragsrätt för ny-, till- eller ombyggnad i avsnittet Fastighetsbranschen). För den företagare som måste genomgå ett uppbyggnadsskede av verksamheten, innan intäkter kan genereras, dvs. innan omsättning som medför momsskyldighet och grundar avdragsrätt sker, finns möjlighet att anföra särskilda skäl för momsregistrering under uppbyggnadsskedet.[190] Om verksamheten kräver stora investeringar innan omsättning kan ske och det är klart att dessa inte skulle företas om det inte vore för att bygga upp en yrkesmässig verksamhet som ändå kommer att bli momsskyldig, brukar skattemyndigheterna efter ansökan därom normalt sett besluta om momsskyldighet under uppbyggnadsskedet. Detta blir en bra förstärkning likviditetsmässigt för företag, eftersom alltså ingående moms kan lyftas på investeringarna för att bygga upp verksamheten. Det är viktigt att företaget i samband med sin ansökan redogör så utförligt som möjligt om de ekonomiska planerna för att skattemyndigheten så säkert som möjligt skall kunna bedöma om verksamheten sedermera kommer att generera omsättning. Har ett företag godtagits som skattskyldig av skattemyndigheten, men senare inte fullföljer sina planer på grund av bristande lönsamhet, kan skattemyndigheten endast kräva tillbaka åtnjutna momsavdrag om myndigheten kan visa att något vinstsyfte aldrig förelåg, dvs. att företaget bedrägligen åstadkommit en registrering till moms exempelvis under uppbyggnadsskede. Om den skattskyldige lämnat en avsiktsförklaring om planerad verksamhet i god tro, kan inte skatteförvaltningen kräva åtnjutna momsavdrag tillbaka retroaktivt.[191]

Omprövning av fråga om yrkesmässighet

Särskilt för nystartade verksamheter kan det ju vara svårt att bedöma om det gäller enbart en hobbyaktivitet eller en näringsverksamhet som sökanden skall livnära sig på, om det inte finns framtagna ekonomiska kalkyler, lånehandlingar i bank etc. som klarlägger läget för myndigheten. Om emellertid registrering vägras efter en ansökan under beskattningsåret, kan vederbörande givetvis göra en ny ansökan genom att yrka avdrag för ingående moms i självdeklarationen med en förklarande bilaga därtill och i den eller under Övriga upplysningar så utförligt som möjligt redogöra för att ingående moms avser investeringar för att starta en verksamhet som kommer att generera omsättning senare för vilken momsskyldighet uppkommer.[192] Om omsättning hunnit ske under beskattningsåret kanske skattemyndigheten vägrar avdrag ändå med motiveringen att något vinstsyfte inte gjorts sannolikt,

---

[190]Jfr 10 kap. 9 § ML och RSV:s skrivelse dnr 24739-93/900.
[191]Jfr EG-målet C-110/94 (INZO) och även EG-målet 268/83 (Rompelman) samt EG-målen C-396/98 (Grundstückgemeinschaft Schloßstraße) och C-400/98 (Brigitte Breitsohl).
[192]Jfr prop. 1993/94:99 s. 254 och 255.

dvs. att yrkesmässigheten brister och att avdragsgrundande momsskyldighet inte uppkommit trots den i och för sig momspliktiga omsättningen. Om verksamheten sedan pågått några år och dess resultat kan ses i ett något längre perspektiv, kan emellertid frågan om vinstsyftet ofta bedömas på betydligt säkrare grund, och därmed frågan om yrkesmässighet föreligger momsmässigt också omprövas. 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.[193] Om t.ex. en företagare som är svårbedömbar vad avser vinstsyftet för sitt första verksamhetsår har 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. Vid omprövningen kan för det första året näringsverksamhet i efterhand bedömas ha förelegat, vilket medför att utgående och ingående moms skall redovisas i efterhand. Det sagda leder enligt min bedömning till att skattemyndigheterna rutinmässigt borde samordna den momsmässiga och inkomstskattemässiga bedömningen av framför allt 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.[194]

När skall utgående moms redovisas?
När kan avdragsrätt för ingående moms utövas?
Faktureringsmetoden ("huvudregeln")
Finns även s.k. bokslutsmetod
Alltid faktureringsmetod vid redovisning av ingående moms om kreditköp med återtagandeförbehåll

Redan i samband med redogörelsen ovan av begreppen momsskyldighet och avdragsrätt har jag erinrat om att man måste skilja på frågeparen: när uppkommer den principiella momsskyldigheten (utgående moms) och när uppkommer den principiella avdragsrätten (ingående moms)? resp. när skall moms redovisas (utgående moms) och när kan avdragsrätten utövas (ingående moms)? Den principiella momsskyldigheten inträder när varan har levererats eller när tjänsten har tillhandahållits, och detta får, som nämnts, betydelse såtillvida att den momssats som gällde vid den tidpunkten skall tillämpas. Som nämnts har en momsskyldig person en i princip generell avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import av varor eller tjänster för verksamheten. När säljaren har levererat varan eller tillhandahållit tjänsten uppkommer alltså en principiell avdragsrätt hos en sådan köpare. Nu antar jag

[193]Jfr prop. 1989/90:110 del 1 s. 312 och 313.
[194]Jfr prop. 1989/90:74 s. 363 och 364.

att detta är klarlagt (för närmare studium av dessa frågeställningar hänvisas till redogörelserna ovan för momsskyldigheten och avdragsrätten) och då gäller i stället följdfrågorna dvs. frågeparet när skall moms redovisas (utgående moms) och när kan avdragsrätten utövas (ingående moms)? Först skall sägas att jag utgår ifrån att både säljare och köpare redovisar moms enligt den s.k. faktureringsmetoden, dvs. baserat på den löpande bokföringen av fakturor in och ut i företaget. Här skall bara nämnas att företag med en årsomsättning som normalt sett understiger 20 prisbasbelopp (vilket år 2001 är 738 000 kronor) får tillämpa den s.k. bokslutsmetoden, vilket är en modifierad kontantmetod där momsredovisningen under löpande år sker för de perioder då kontanta medel flyter in och utbetalas i företaget och moms på utestående fordringar och skulder redovisas först för den sista perioden för beskattningsåret. När inget annat sägs talar jag alltså om faktureringsmetoden, vilket kan sägas vara huvudregeln efter vilken moms skall redovisas och för vilken metod begreppet god redovisningssed är avgörande vid tillämpningen. Här skall bara nämnas att faktureringsmetoden alltid gäller beträffande avdrag för ingående moms vid kreditköp med förbehåll från säljaren om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., dvs. även om köparen skulle vara registrerad för den s.k. bokslutsmetoden.[195]

God redovisningssed avgör frågorna om när redovisning skall ske och när avdrag kan yrkas (utövas)

Utgående moms skall redovisas för i MVD för den redovisningsperiod (kalendermånad) under vilken säljaren enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört omsättningen i fråga.[196] God redovisningssed (se definition nedan) styr alltså i vilken period den affärshändelse för vilken momsskyldighet föreligger skall redovisas. På samma sätt är det med köparens avdragsrätt. Denne gör ett förvärv för vilket han förutsatt att han själv bedriver en momsskyldig verksamhet och avdragsförbud inte föreligger för förvärvet i fråga har en principiell avdragsrätt för debiterad ingående moms i samma ögonblick som momsskyldigheten uppkommer hos säljaren, men han kan utöva avdragsrätten först i MVD för den period då förvärvet enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts (förutsatt att han då har erhållit ett enligt ML fullgott underlag i form av faktura eller jämförlig handling, se nedan och även ovan i samband med redogörelsen för begreppet avdragsrätt).[197] Även redovisning av s.k. beräknad utgå-

[195]Jfr 13 kap. 19 § ML.
[196]Jfr 13 kap. 6 § 1 ML.
[197]Jfr 13 kap. 16 § 1 ML.

ende moms för ett gemenskapsinternt varuförvärv eller en importtjänst följer god redovisningssed (se särskilt om sådan moms i avsnittet Internationella affärer).[198] Som nämnts (se ovan i samband med redogörelsen för begreppet momsskyldighet) kan en tjänst som tillhandahålls successivt, framför allt uthyrningstjänster, vara mera problematiska att avgöra. Om fakturering skett för uthyrning av en maskin (eller t.ex. rörelselokal för vilken frivilligt inträde beviljats, se avsnittet Fastighetsbranschen) och hyrestiden som fakturan avser är ett kvartal är det tveksamt om god redovisningssed kan anses medföra att uthyraren får vänta så länge med att redovisa utgående moms. Det normala är sannolikt att denne skall redovisa utgående moms redan för den första perioden (kalendermånaden) under fakturerat kvartal och att momsredovisningen får delas upp på de tre perioderna under kvartalet i fråga. Den principiella momsskyldigheten för fakturerat kvartal inträder ju successivt, dvs. i takt med tillhandahållandet, och uthyraren kan enligt min mening därför inte tvingas att redovisa i fakturan debiterad utgående moms för den andra perioden (andra kalendermånaden under fakturerat kvartal) innan den gått till ända osv. Förhyraren har förvärvat (dvs. konsumerat) nyttjanderätten för en redovisningsperiod när den gått till ända och kan alltså på motsvarande sätt lyfta moms i MVD för den första kalendermånaden (perioden) först när den gått till ända osv. (se dock särskilt här nedan om förskottssituationer). Detta synsätt stämmer med att ML för uttag av tjänst som sträcker sig över mer än en redovisningsperiod stipulerar sådan uppdelning ”period för period” av beskattningen.[199] Skattemyndigheterna brukar ibland försöka angripa redovisat avdrag för leasade maskiner o.d. där leasingavgiften för det första året under hyrestiden är högre än för följande år med att en periodisering av momsen skall ske och hänvisar då till Bokföringsnämndens (BFNs) uttalanden.[200]

Jag anser att detta är en felsyn även om BFN ger uttryck för god redovisningssed och ML generellt sett hänvisar till detta begrepp; någon proportionering av ingående moms skall aldrig ske, korrigering (jämkning) av ingående moms kan enligt en specialreglering i ML som gäller särskilt för s.k. investeringsvaror ske men aldrig periodisering. Skattemyndigheten måste enligt min mening för att kunna ifrågasätta höjden på leasingavgiften göra sannolikt att den är godtycklig och inte motsvarar ett reellt ekonomiskt värde till den del de vill skära i avdragsrätten, dvs. i sådan del göra sannolikt att skenavtal föreligger. Eftersom förvärvaren skall kunna förlita sig på fakturerad moms enligt vad ovan sagts i samband med re-

[198]Jfr 13 kap. 6 § 2 ML.
[199]Jfr 13 kap. 12 § ML.
[200]Jfr BFN U 87:6 och BFN U 87:7.

dogörelsen för begreppet avdragsrätt, måste enligt min mening en förvärvare i god tro kunna förvärva rätten till momsavdraget någon insikt i leasegivarens prissättning och ekonomiska kalkyler kan man enligt min mening inte kräva att leasetagaren skall besitta. En tjänst som tillhandahålls som ett färdigt projekt, och som avlämnas t.ex. i form av en färdig dokumentation, tillhandahålls emellertid vid själva avlämnandet, och då skall utgående moms för tjänsten redovisas för den period för vilken avlämnandet enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts (jämför i avsnittet Byggbranschen om slutbesiktning av en entreprenad).

I förskottssituationer
gäller ML som speciallag före god redovisningssed

I förskottssituationerna styr emellertid inte god redovisningssed, utan där gäller enligt ML att säljaren skall redovisa utgående moms resp. köparen redovisa ingående moms i den period då säljaren har tagit emot förskottet eller a conto-betalningen.[201] Intressant härvidlag är att det för en successivt tillhandahållen tjänst innebär att om kvartalshyran enligt exemplet ovan har erlagts i förskott skall uthyraren redovisa utgående moms resp. kan förhyraren utöva avdragsrätten redan i sina resp. MVD för perioden då uthyraren mottog förskottshyran, dvs. om detta skedde i månaden före fakturerat kvartal redan innan tillhandahållande ens skett med en enda dag. Moms på förskott eller a conto för beställd vara eller tjänst skall debiteras öppet i faktura, se dock i avsnittet Byggbranschen där valfrihet särskilt råder i detta avseende.

Exempel, redovisning successivt tillhandahållen tjänst

Antag att en momsregistrerad fastighetsägare skickar en hyresfaktura till sin momsskyldige hyresgäst på 30 000 kronor exklusive moms (37 500 kronor inklusive moms). Momsen är specificerad i fakturan till 7 500 kronor.

1. Fakturan skickas i slutet av december 1999 och avser första kvartalet år 2000. Hyresgästen betalar 37 500 kronor före årsskiftet 1999/2000 till hyresvärden (fastighetsägaren). Fastighetsägaren skall i skattedeklarationen för redovisningsperioden december 1999 redovisa utgående moms om 7 500 kronor. Hyresgästen får i sin deklaration för samma period lyfta motsvarande belopp som ingående moms. ”Förskottsregeln” innebär att skattskyldighet/avdragsrätt inträder i den månad betalning sker.
2. Samma förutsättningar som i 1), men betalningen sker i februari år 2000 (och jag antar att bedömningen skall ske innan deklaration lämnas för redovisningsperioden mars 2000). Fastighetsägaren skall redovisa utgående moms om 2 500 kronor i skattedeklarationen för redovisningsperioden januari 2000

[201] Jfr 13 kap. 6 § 3 och 16 § 2 ML.

(enligt huvudregeln om skattskyldighet i takt med tillhandahållande) och om 5 000 kronor i skattedeklarationen för perioden februari 2000 (enligt förskottsregeln). I sina skattedeklarationer för motsvarande perioder får hyresgästen lyfta motsvarande belopp som ingående moms.

3. Samma förutsättningar som i 1), men någon betalning sker inte förrän i juni år 2000. Fastighetsägaren skall (enligt huvudregeln) redovisa utgående moms med 2 500 kronor i vardera av skattedeklarationerna för perioderna januari, februari och mars 2000. Hyresgästen får lyfta motsvarande belopp som ingående moms i sina skattedeklarationer för motsvarande redovisningsperioder.

En momsskyldig person som erlägger förskott eller a conto för en beställd vara erhåller en principiell avdragsrätt för momsen i förskottsbeloppet redan då denne har utbetalat detta även om varuleveransen då ännu inte har tagits emot och kan dessutom utöva avdragsrätten redan i MVD för den period då förskottet utbetalades. Detsamma gäller för erlagda förskott och a conton för beställda tjänster. När det gäller tjänster kan dock avdragsrätten uppkomma redan då avtalet har ingåtts. Så är, som nämnts, enligt min mening fallet när rättigheter förvärvas, eftersom dessa får anses tillhandahållna redan genom kontrakts undertecknande, om det därav framgår att rättigheten, t.ex. ett patent, tillträds då och sålunda kan nyttjas omgående.

Som framgår i samband med redogörelsen för momsskyldigheten kan en tjänst ”skapas” helt enkelt genom att en säljare av något vad som helst, som inte är en vara, skriver under ett avtal om försäljningen tillsammans med köparen. Eftersom tjänsten inte ”fanns” tidigare är det enligt min mening tveksamt om god redovisningssed kan ge någon vägledning för när bokföring av affären borde ske, dvs. för vilken period utgående moms borde redovisas. Ett sådant avtal är sannolikt också konstruerat så att köparen tillträder nyttjanderätten eller den fullständiga äganderätten till tjänsten först i samband med att betalning sker.

Varuimport, tullräknings mottagande avgör redovisning av ingående moms

Importtjänster och GIF god redovisningssed avgörande

Förutom förskottssituationerna skall särskilt nämnas att som lex specialis gäller att moms på varuimport (införsel från tredje land) får dras som ingående moms först i MVD för den period varunder den momsskyldige har tagit emot en av Tullverket utfärdad tullräkning (se dock i avsnittet Internationella affärer om alternativt tidigaste avdragsdatum vid anlitande av speditör). Beträffande gemenskapsinterna varuförvärv och importtjänster gäller dock hu-

vudregeln att redovisning av beräknad utgående moms följer god redovisningssed, och eftersom momsskyldig får göra avdrag för sådan moms som för ingående moms och detta enligt förarbetena i samma deklaration som den beräknade utgående momsen redovisas,[202] avgör alltså god redovisningssed även frågan om när ingående moms skall redovisas. Se i avsnittet Internationella affärer mera om frågor om skattskyldighetens inträde etc. beträffande såväl tullmoms som beräknad utgående moms.

God redovisningssed (definition)

God redovisningssed beskrivs enligt förarbetena till bokföringslagen (OBS! Ny bokföringslag gäller fr.o.m. den 1 januari 2000 enligt SFS 1999:1078) som att det rör sig om en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga. Ibland får begreppet bestämmas branschvis på grund av särförhållanden, varvid branschorganisationer, som bearbetar redovisningsfrågor, kan ge upplysning om och öva inflytande på vad som är god redovisningssed. Ett avgörande inflytande utövas av den expertis som praktiskt och teoretiskt verkar på redovisningsområdet, varvid de organ och sammanslutningar som representerar dessa har särskild betydelse, t.ex. Föreningen auktoriserade revisorer (FAR) och BFN.[203] Jag utgår i första hand ifrån BFN:s uttalande BFN U 90:2 och ger följande korta översikt över frågan när i tiden som avdragsrätten för ingående moms för exempelvis ett varuförvärv tidigast kan utövas, varvid jag bortser helt från förskottssituationer. Notera härvidlag att detta är min tolkning av BFN U 90:2 för bedömningen av vad som är god redovisningssed i förevarande sammanhang. BFN U 90:2 är enligt min mening förenlig med några färska domar som berör frågan när ett avdrag kan ske enligt god redovisningssed.[204] BFN:s uttalande i fråga liksom nyss nämnda domar uttrycker att vilka rutiner som passar i det enskilda företaget för bokföring av utfärdade resp. mottagna fakturor får avgöras från fall till fall vid bedömningen av om utgående respektive ingående moms redovisas i enlighet med kravet om att uppfylla god redovisningssed. Det är enligt min mening av en avgörande betydelse att företaget i fråga tillämpar samma rutiner för utfärdade och mottagna fakturor.

---

[202] Jfr prop. 1994/95:57 s. 79.

[203] Jfr prop. 1975:104 s. 31 och 8 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078).

[204] Jfr RÅ 1998 Not 50, där BFN U 90:2 refererades men frågan egentligen handlade om förskottsregeln och därför inte ger någon ledning beträffande tolkningen av begreppet god redovisningssed, samt RÅ 1999 Ref 16, där frågan var om s.k. periodiseringsfel förelåg och vilket avgörande enligt min mening är förenligt med BFN U 90:2.

När kan avdragsrätt för ingående moms tidigast utövas?

Kort översikt (exempel)

BFN:s uttalande BFN U 90:2 ger om än indirekt genom ML:s hänvisning till god redovisningssed svar på frågan *för* vilken redovisningsperiod avdrag för den ingående momsen för t.ex. ett varuinköp tidigast kan utövas (yrkas).

I min bedömning nedan utgår jag ifrån att avdraget för ingående moms kan styrkas på rätt sätt enligt ML (se nedan särskilt om ML:s krav på vad en faktura eller jämförlig handling skall innehålla), dvs. att fakturan från säljaren avseende varuförvärvet innehåller bl.a. en öppen momsdebitering. Jag skall här bara erinra om att momsavdraget även kan styrkas av andra underlag än fakturor (med fakturor jämförliga handlingar), t.ex. en följesedel, som uppfyller ML:s krav på uppgift om priset med momsbeloppet öppet angivet, identifikation av säljare (med momsregistreringsnummer angivet) och köpare och platsen för varans mottagande, transaktionens art och övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av momsskyldigheten hos säljaren och avdragsrätten hos köparen, är givetvis också ett fullt godtagbart underlag (se särskilt ovan i samband med redogörelsen för begreppet avdragsrätt att jag anser att det inte är någon s.k. oriktig uppgift som skulle kunna rendera köparen skattetillägg om momsunderlaget måste korrigeras i efterhand).[205]

Liksom i BFN U 90:2 utgår jag ifrån att säljaren levererar varan (varorna) i juni. Fakturan avsänds normalt sett i slutet av samma månad och tas emot av köparen i juli. En eftersläpning med faktureringen förekommer dock i exemplet.

Bedömningen sker utifrån två alternativ: Dels är det fråga om ”löpande år”, dvs. säljaren och köparen har kalenderår som räkenskapsår, vilket innebär att juni inte är den sista månaden under räkenskapsåret och dels är det fråga om ”bokslutssituationen”, dvs. säljaren och köparen har bokslut per den sista juni, dvs. tillämpar s.k. brutet räkenskapsår, vilket innebär att juni är den sista månaden under räkenskapsåret.

Att jag väljer att ge säljaren och köparen samma räkenskapsår har ingen särskild betydelse, utan det är mera för att lättare kunna illustrera såväl försäljningssidan som inköpssidan. Till exempel köparen kan ju i sin tur vara säljare i förhållande till en tredje part. Säljaren och köparen bedöms alltså var för sig utan koppling till

---

[205]Denna inställning är förenlig med de s.k. periodiseringsdomarna, RÅ 1999 Ref 16. Jag anser dessutom att i det fall nytt underlag inte införskaffas avdrag kan ske med stöd av annan bevisning, vilket jag kommenterat i SN 5/1999 s. 258–268 och även i SN 5/2000 s. 284. (I SN 5/1999 s. 258–268 nämner jag även de förenade målen i EG-domstolen C-370/95, C-371/95 och C-372/95, där fråga var om en skatt på bruk av spelautomater kunde karakteriseras som moms.) Till stöd för min uppfattning anser jag att jag kan anföra nyss nämnda förenade mål från EG-domstolen samt numera även stöd från RSV i form av RSV:s skrivelse dnr 11530-99/100. Se även min artikel i SN 7–8/1996 s. 471–474.

vad den andre tillämpar för räkenskapsår. På samma sätt har det ingen betydelse för köparens avdragsrätt huruvida den momsskyldige säljaren rent faktiskt har uppfyllt sin redovisningsskyldighet och betalningsskyldighet gentemot staten. Jag erinrar också om att såväl säljaren som köparen antas redovisa momsen enligt den s.k. faktureringsmetoden, och inte enligt bokslutsmetoden.[206]

(Bilden nedan är stilistisk och beskriver endast ordningen 1–5 kronologiskt.)

Tid (1998)		*Skyldigheter bokförings-mässigt*	*Skyldigheter och rättigheter - visavi staten*
1.	**Säljaren** (S)	Avtal	**Köparen** (K)
2. **juni**	Leverans (förvärv av K)		S momsskyldig K avdragsrätt (den ingående momsen ”finns”)
3. juni	Faktura borde utfärdas enligt normala rutiner	(S bokförings-skyldig)	S redovisnings-skyldig
4. juli	Faktura borde komma	(K bokförings-skyldig)	
5. augusti	Faktura utfärdas faktiskt. Faktura tas emot faktiskt och, beroende på sina bokföringsrutiner, kan K redovisa den ingående momsen tidigast i MVD Juni -98 eller senare i t.ex. MVD Juli -98		K kan *yrka* avdraget här (”för sent”)

1. Att säljaren (S) och köparen (K) ingår ett köpeavtal avseende varan innebär ingenting ur momssynpunkt. (Det är ju inte fråga om någon förskottssituation här.)
2. Det är i stället när varan levereras (avlämnas) i *juni* (leveransmånaden) som S blir principiellt momsskyldig och på grund av det samtidiga mottagandet av varuleveransen får K en principiell avdragsrätt för den ingående momsen. Genom förvärvet (mottagandet) är varan ”inneliggande lager” hos K och då ”finns” alltså en ingående moms för vilken avdrag kan yrkas av K gentemot staten när K har ett godtagbart underlag i form av en momsbärande faktura från S.

[206]Se mera om bokslutsmetoden i RSV:s skrivelse dnr 4838-99/100.

3. Inom många branscher är det god affärssed att fakturera en månads leveranser senast under den påföljande månaden. Emellertid kan ju de normala rutinerna i företaget givetvis innebära en mycket snabbare fakturering än beskrivna ”senastetidpunkt”. I detta fall skulle S ha utfärdat fakturan normalt sett i slutet av, varför bokföringsskyldigheten inträder för S då.

   En fördröjning av faktureringen i förhållande till vad nu sagts kan godtas endast vid särskilt hinder av tillfällig natur.
4. Fakturan borde ha mottagits av K under *juli*, varför bokföringsskyldigheten inträder för K i juli.

   Oavsett om S har utfärdat någon faktura eller ej anger BFN en allmän senaste tidpunkt för när själva grundbokföringen måste ske hos S och K. God redovisningssed anses innebära att leveranser/mottaganden under en kalendermånad skall grundbokföras senast under den påföljande månaden. En längre fördröjning av grundbokföringen kan godtas endast vid särskilda hinder av tillfällig natur och fordringen hos S. och skulden hos K. i sådant fall bokföras i efterhand på sina ”rätta” bokföringsdagar.

Löpande år

Det sagda innebär att ”rätt” bokföringsdag för S beträffande utgående moms är *juni*, eftersom fakturan enligt S normala rutiner borde ha utfärdats då. Därmed föreligger en skyldighet för S att redovisa utgående moms till staten i redovisningsperioden *juni*. I detta fall antas emellertid att S utfärdar fakturan resp. K tar emot fakturan först någon gång under *augusti* månad (5.). Att S inte fakturerar förrän i augusti, dvs. ”för sent”, förtar dock inte S skyldighet att redovisa den utgående momsen för redovisningsperioden *juni.*

För S skulle de normala rutinerna för fakturering och sålunda ”rätt” bokföringsdag kunna förläggas till senast i *juli* (om inte god affärssed medger ännu senare fakturering), och därmed skulle S redovisa utgående moms för varuleveransen under juni i redovisningsperioden juli 1998 (MVD Juli -98).

K kan å sin sida yrka avdrag för den ingående momsen i deklarationen för redovisningsperioden *juli* dvs. då fakturan borde ha mottagits förutsatt att K har en faktura från S med en öppen momsdebitering då K yrkar (utövar) avdraget, dvs. då K lämnar momsdeklarationen för redovisningsperioden juli (MVD Juli -98). K kan till skattemyndigheten lämna MVD Juli -98 tidigast den 1 augusti 1998 och K skall lämna den senast den 12 september 1998 om K har en omsättning i sin verksamhet om högst 40 miljoner kr per år och senast den 26 augusti 1998 om K har en omsättning som överstiger 40 miljoner kr per år.

Om K mottog fakturan i juni, skulle avdraget givetvis kunna yrkas redan för redovisningsperioden juni 1998. För K skulle emellertid ”rätt” bokföringsdag även i förevarande fall kunna ligga redan i leveransmånaden om Ks bokföringsrutiner för såväl inköp som försäljningar medger detta, och momsen då var känd till sitt belopp för K. Då skulle enligt min mening alltså K utan att det skulle anses strida mot god redovisningssed kunna yrka avdrag för den ingående momsen redan i momsdeklarationen för juni, trots att fakturan tas emot först i juli eller ännu senare, som i förevarande fall, i t.ex. augusti. Notera emellertid att K aldrig kan yrka avdrag för momsen i månaden före leveransmånaden, även om fakturan mottagits under månaden före leveransmånaden. Förvärvet sker ju först när varan mottagits, och dessförinnan ”finns” inte någon principiell avdragsrätt. På samma sätt kan aldrig S bli skyldig att redovisa den utgående momsen i en redovisningsperiod före leveransmånaden bara för att fakturan har utfärdats under månaden före leveransmånaden.

> Om en fördröjning av faktureringen i förhållande till normala rutiner beror på att faktureringen har måst föregås av exempelvis förhandlingar om priset, har ett särskilt hinder av tillfällig natur förelegat. Då förskjuts ”rätt” bokföringsdag i förhållande till vad som skulle ha gällt om normala rutiner hade kunnat följas. S. momsskyldighet inträder i sådant fall senare än i normalfallet och K. kan å sin sida, enligt min mening, inte yrka avdrag för den ingående momsen avseende affären i fråga för en redovisningsperiod tidigare än den varunder fakturan faktiskt har mottagits. Först då har ju K. känt till momsens belopp.

Bokslutssituationen

Nu antas att S och K har bokslut per den 30 juni 1998 och att de båda tillämpar en s.k. brytdag tre veckor in på det nya räkenskapsåret (enbart för enkelhets skull har, som nämnts, lika uppgifter antagits för S och K). Leveransmånaden är fortfarande juni. Då kan K yrka avdrag för den ingående momsen i momsdeklarationen för redovisningsperioden juni 98 (MVD Juni 1998) om fakturan från S tas emot senast den 21 juli 1998. Tas fakturan emot senare behandlas den ingående momsen som en interimspost i bokslutet och avdrag kan yrkas för den ingående momsen tidigast i MVD Juli 1998 (eftersom böckerna ”stängdes” för det gamla räkenskapsåret den 21 juli 1998).[207]

[207]Jfr angående brytdagen, RSV:s skrivelse dnr 4838-99/100.

S skall på motsvarande sätt redovisa utgående moms i MVD Juni 1998 beträffande faktura som utfärdas senast den 21 juli 1998, och beträffande senare utfärdade fakturor behandlar S den utgående momsen som en interimspost i bokslutet per den 30 juni 1998 och redovisar den utgående momsen i MVD Juli 1998.

5. Fakturan utfärdas av S och tas emot av K först i *augusti*, dvs. ”för sent” i förhållande till de normala rutiner som antagits för faktureringen i förevarande fall.

Skattetillägg?

Som nämnts medför en korrigering av momsunderlaget i efterhand från säljarens sida i enlighet med ML:s krav på utformningen av en faktura eller därmed jämförlig handling (se nedan) i sig inte att köparen skall påföras s.k. skattetillägg. Om däremot momsavdrag för affärshändelsen redovisats i ”fel” period enligt exemplet ovan, föreligger s.k. periodiseringsfel och, om eftergiftsgrund inte föreligger, kan skattetillägg påföras köparen av skattemyndigheten enligt den lägre avgiftssatsen 10% (på för tidigt yrkat utövat momsavdrag)[208] i stället för enligt huvudregelns 20%. Skattemyndigheten skall för övrigt beakta eventuella eftergiftsgrunder ex officio, dvs. utan särskilt yrkande därom från den momsskyldige.[209]

Särskilda avsnitt om redovisning av moms
– i byggbranschen
– i begagnathandeln etc.
– i resebyråer

Särskilt för tre branscher gäller speciella redovisningsregler för moms, nämligen för Byggbranschen (se avsnittet Byggbranschen) samt för handeln med begagnade varor m.m. (se avsnittet Återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter) och för s.k. resetjänster (se avsnittet Resebyråbranschen). Beträffande byggbranschen gäller framför allt särskilda regler för förskott och a conton och beträffande när avskattning skall ske, varvid det skiljer sig åt mellan byggnation i gen regi och entreprenadarbeten. I de båda andra fallen handlar det om att en s.k. vinstmarginalbeskattning (VMB) gäller under vissa förutsättningar, varvid moms enbart skall beräknas på vinstmarginalen för den begagnade varan etc. eller för resetjänsten.

Se även särskilt avsnitt om kundkrediteringar och om verksamhetsöverlåtelser

I avsnittet Konkurs/utmätning/kundförluster etc. tar jag dessutom särskilt upp hur momsen skall hanteras i samband med kundkrediteringar etc. I avsnittet Vissa inventarieöverlåtelser samt verksamhetsöverlåtelser tar jag särskilt upp hur momsen skall hanteras i samband med verksamhetsöverlåtelser. Här skall bara nämnas att om en verksamhet avvecklas och läggs ned, skall redo-

---

[208]Denna lägre avgiftssats sänktes till 5% den 1 januari 1998, vilket även gäller retroaktivt för redovisningsperioderna januari 1997 och senare, enligt SFS 1997:1029; bet. 1997/98:SkU10 och prop. 1997/98:10.
[209]Jfr 15 kap. SBL (f.d. 18 kap. ML).

visningen fullgöras t.o.m. den redovisningsperiod under vilken avvecklingen slutförts.[210]

Kvartalsrapport, se avsnittet Internationella affärer

Se särskilt i avsnittet Internationella affärer om redovisning i periodisk sammanställning, s.k. kvartalsrapport (KVR), av varuleveranser till annat EU-land och av s.k. trepartshandel med varor med andra EU-länder. Nedan i detta avsnitt redogörs dock för de olika kolumnerna etc. i en KVR.

Faktura eller därmed jämförlig handling: innehåll enligt ML

Det är som framgår ovan viktigt att momsen debiteras öppet i en faktura eller därmed jämförlig handling. Med jämförlig handling avses avräkningsnota, kvitto, köpehandling och liknande handling. Med handling avses även upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel.[211] Någon beloppsgräns finns inte längre för när öppen debitering måste ske. Den 200-kronorsgräns som tidigare gällde togs bort 1995, vilket inte ses som något problem enligt förarbetena då de flesta kassaapparater i dag framställer kvitton med uppgift om momsen.[212] (Se särskilt om avräkningsnotor vid exempelvis auktionsförrättningar i samband med redogörelsen ovan för momsskyldigheten.) En faktura eller därmed jämförlig handling skall enligt ML[213] innehålla uppgift om

1. ersättningen,
2. skattens belopp för varje skattesats,
3. utställarens och mottagarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,
4. transaktionens art,
5. platsen för varans mottagande,
6. den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt eller, då den skattskyldige inte är registrerad, hans person- eller organisationsnummer om det finns ett sådant och annars en likvärdig uppgift, och
7. övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och mottagarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning.

Punkterna 3–5 får frångås då det gäller en faktura eller jämförlig handling som upptar endast ett mindre belopp. Dessutom skall särskilt för det fallet att en momsskyldig köper fastighet från byggnadsrörelse säljarens faktura innehålla s.k. uttagsmoms (se ovan i samband med redogörelsen för avdragsrätten), handlingen, förutom uppgifter enligt punkterna 3, 4, 6 och 7 ovan, innehålla uppgift om uttagsmomsen. Notera att detta inte skall förväxlas med sådant särskilt intyg som under vissa förutsättningar kan

---

[210] Jfr 10 kap. 37 § SBL (f.d. 13 kap. 5 § ML).
[211] Jfr 1 kap. 17 § ML.
[212] Jfr prop. 1994/95:57 s. 136.
[213] Jfr SFS 1997:502 och SFS 1997:1036; 11 kap. 5 § ML.

utfärdas beträffande s.k. återföringsmoms för rörelselokaler m.m. för vilka s.k. frivilligt inträde beslutats (se avsnittet Fastighetsbranschen).[214]

Fakturering i utländsk valuta

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.[215] Det är ju leveransen av varan, tillhandahållandet av tjänsten som styr momsskyldighetens inträde, och skatten skall anges i svenska kronor. Det är per den tidpunkten som affärshändelsen skall beskattas, inte förr och inte senare. Som framgår i avsnittet Internationella affärer skall ju inte heller någon momsjustering ske för valutakursvinster eller -förluster. Se särskilt i nämnda avsnitt när momsskyldigheten anses inträda för s.k. gemenskapsinterna varuförvärv (GIF).

Nya regler om redovisningsvaluta från och med den 1 mars 2000

Den 1 januari 1999 införde EU den nya valutan euron (Sverige står dock utanför, liksom Danmark, Grekland och Storbritannien). Den 1 mars 2000 infördes genom SFS 2000:31 i den nya bokföringslagen (1999:1078), som gäller fr.o.m. den 1 januari 2000, möjlighet att ha euro som alternativ till svenska kronor som redovisningsvaluta i bokföringen, vilket har föranlett följdändringar i ML (jfr SFS 2000:54) och i SBL (jfr SFS 2000:55) fr.o.m. den 1 mars 2000 samt införande av en särskild lag (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m.

Aktiebolag, ekonomiska föreningar, spar- eller medlemsbanker, understödsföreningar, försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag får välja euro i stället för svenska kronor som redovisningsvaluta. Detsamma gäller utländska filialer i Sverige. T.ex. enskild firma (fysisk person), handelsbolag och stiftelse får dock bara använda kronor som redovisningsvaluta.

Beslut om byte till euro kan ske från och med den 1 mars 2000, men gäller tidigast närmast följande räkenskapsår, dvs. vid byte i år (2000) tidigast från och med det räkenskapsår (beskattningsår) som inleds den 1 januari 2001. Meningen är inte att bytet av redovisningsvaluta skall kunna ske under ett löpande räkenskapsår. Ett första byte blir till euro, eftersom idag endast svenska kronor är tillåtna som redovisningsvaluta. Vid sådant byte skall för det första räkenskapsår som omfattas en ingående balans upprättas i euro. Efter ett byte av redovisningsvaluta får nytt byte göras endast om skattemyndigheten tillåter det. Om det finns anledning anta otillbörligt syfte med byte, får tillstånd vägras.

I ett andra steg skall företagen ges möjlighet att välja andra valutor än svenska kronor och euro som redovisningsvaluta, t.ex. US-dollars, men det lär kunna ske tidigast fr.o.m. det räkenskapsår som inleds den 1 januari 2002. Till dess får dock svenska företag med filial i utlandet ha redovisningen för filialen i den valuta som godtas som redovisningsvaluta i aktuellt land.

---

[214]Jfr angående brytdagen, RSV:s skrivelse dnr 4838-99/100.
[215]Jfr RSV/FB Im 1983:25.

Deklarationerna avges alltjämt i svenska kronor. För momsen gäller följande.

Den som bokför i euro, måste omräkna till svenska kronor, när skattedeklarationen upprättas. För moms (och reklamskatt) skall sådan omräkning ske enligt aktuell redovisningsperiods genomsnittskurs. Genomsnittskursen beräknas utifrån kurser fastställda av Europeiska centralbanken.

Är tillämpad faktureringsvaluta för ett inköp eller en försäljning en annan än företagets redovisningsvaluta, måste det först göra en omräkning för sin bokföring. Är redovisningsvalutan euro har en omräkning från svenska kronor eller annan tillämpad faktureringsvaluta skett till euro, och sedan måste en omräkning ske till svenska kronor för skattedeklarationen.

Om en säljare fakturerar i en annan valuta än sin redovisningsvaluta, skall denne ange momsens belopp i båda valutorna i fakturan. Däri skall också anges den kurs som använts vid omräkningen. Om redovisningsvalutan är euro och faktureringsvalutan är svenska kronor – eller vice versa – måste momsen anges i båda valutorna. Om faktureringsvalutan är en annan än svenska kronor eller euro, måste momsen anges i fakturan i den valutan samt även i den av valutorna euro eller svenska kronor som används som redovisningsvaluta.

Momsregistreringsnummer

Skattemyndigheterna tilldelar i dag fysiska och juridiska personer som är momsskyldiga ett momsregistreringsnummer, när de anmäler sig till momsregistrering. Numret bygger på person- eller organisationsnumret och föregås av en länskod samt åtföljs av ett tilläggsnummer.

Företag med så låg omsättning att inte momsregistrering sker utan momsen redovisas i självdeklarationen samt nystartade företag som ännu inte erhållit momsregistreringsnummer, anses principiellt som momsregistrerade, när de på grund av tilldelning av F-skattesedel införts i centrala skatteregistret.

Exempel på momsregistreringsnummer: 01-556111-2345-01
01-, länskoden för Stockholms län
-01, tilläggsnumret

Genom införandet av SBL slopades länskoden i registreringsnumret.

VAT-nummer
Registreringsnumret skrivet som VAT-nummer (VAT = Value Added Tax, dvs. moms på engelska), ges exempel på här: SE556111234501 (SE = landkoden för Sverige).

Landkoder i EU

SE	Sverige	**EL**	Grekland	**IE**	Irland
AT	Österrike	**ES**	Spanien	**IT**	Italien
BE	Belgien	**FI**	Finland	**LU**	Luxemburg
DE	Tyskland	**FR**	Frankrike	**NL**	Nederländerna
DK	Danmark	**GB**	Storbritannien	**PT**	Portugal

Momsdeklarationen (MVD)

Momsdelen (MVD) i skattedeklarationen innehåller följande positioner:

Moms att betala eller få tillbaka

Position 32 **Utgående moms 25%**. Här redovisas moms på omsättning (försäljning) av varor och tjänster som följer den generella momssatsen, dvs. momspliktiga varor och tjänster som inte omfattas av någon av de reducerade momssatserna 6 eller 12%.

Position 33 **Utgående moms 12%**. Här redovisas moms på: livsmedel; rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet; upplåtelse av campingplatser och mot svarande i campingverksamhet; och transport i skidliftar.

Position 34 **Utgående moms 6%**. Här redovisas moms på omsättning av dagstidningar; litterära och konstnärliga rättigheter m.m.; personbefordran där resemomentet inte är av underordnad betydelse; inträde till idrottsanläggningar och -arenor.

Position 35 **Utgående moms EU-förvärv**. Här redovisas en *beräknad utgående moms* på förvärv av varor från annat EU-land under åberopande av svenskt VAT-nummer.

Position 36 **Utgående moms på tjänsteförvärv från utlandet**. Här redovisas beräknad utgående moms på s.k. importtjänster, bl.a. gemenskapsinterna varutransporttjänster och förvärv av rättigheter etc. från annat EU-land eller tredje land.

Position 37 **Avdragsgill ingående moms.** Här redovisas dels moms som debiterats i inköpsfakturor, dels moms motsvarande beräknad utgående moms enligt positionerna 35 eller 36. Allt i den mån avdragsrätt eller s.k. återbetalningsrätt föreligger i verksamheten.

Position 39 **Moms att betala eller få tillbaka.** Summan av positionerna 32–36 minskad med position 37: Positivt netto innebär skatt att betala för redovisningsperioden i fråga. Negativt netto innebär att staten skall återbetala skillnaden till företaget.

Skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler

Position 30/31 **Momsskyldighet för uthyrning av rörelselokaler m.m.** Vid position 30 anges om utgående moms avseende förevarande fall ingår i belopp enligt position 32. Position 31 anger om ingående moms avseende förevarande fall ingår i belopp enligt position 37.

Omsättning *inom* Sverige

Position 11 **Momspliktig omsättning inom landet.** Här redovisas redovisningsperiodens samlade omsättning exkl. moms avseende omsättning av momspliktiga varor och tjänster inom landet för vilka moms skall redovisas vid positio-

nerna 32–34. Även värdet exkl. moms av tjänsteförvärv från utlandet, för vilka moms skall redovisas vid position 36, redovisas här.

Position 12 **Momsfri omsättning inom landet.** Här redovisas sådan omsättning av varor och tjänster som är undantagen från momsplikt, oavsett om det är fråga om undantag med s.k. återbetalningsrätt (kvalificerade undantag) eller undantag utan vare sig avdrags- eller återbetalningsrätt (okvalificerade undantag).

Position 13 **Momspliktiga uttag av fastighetsförvaltningstjänster.** Här redovisas i övrigt momsfria företags uttagsmoms för fastighetsförvaltning med anställd personal (se avsnittet Fastighetsbranschen).

Position 14 **Omsättning av marginalbeskattade varor och tjänster redovisas här (VMB).** Se avsnitten Återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföre mål och antikviteter och Resebyråbranschen.

Position 15 **Beskattningsunderlag för marginalbeskattad omsättning.** Underlaget för VMB redovisas här, bruttoomsättningen redovisas på position 14.

Exportomsättning och EU-handel
(Se avsnittet Internationella affärer och nedan om KVR.)

Position 21 **Omsättning av varor utanför EU (export).** Här redovisas varuförsäljningar till länder utanför EU.

Position 22 **Omsättning av tjänster till utlandet.** Här redovisas samtliga exporttjänster (dvs. till samtliga länder utanför Sverige).

Position 23 **Omsättning av varor till annat EU-land.** Här redovisas varuförsäljningar till andra EU-länder.

Position 24 **Överföring av varor till annat EU-land.** Här redovisar företag med verksam het i andra EU-länder överföring av egna varor från Sverige till sådan verksamhet.

Position 25 **Förvärv av varor från annat EU-land.** Här redovisas värdet exkl. moms av varuförvärv från andra EU-länder för vilka moms skall redovisas på position 35.

Position 26 **Trepartsförvärv av varor från annat EU-land.** Här redovisas förvärv där den momsskyldige är den slutlige köparen i fall av s.k. trepartshandel, där varan införs till denne i Sverige, och för vilket förvärv moms skall redovisas på position 35.

Underskrift

Underskrift skall ske. Om en inlämnad deklarationsblankett inte är undertecknad anses inte att deklaration avgivits, utan i stället anses att skriftliga uppgifter har lämnats. Så anses vara fallet också när uppgifter lämnats på annat sätt än i av skattemyndigheten fastställd deklarationsblankett, t.ex. på ett vanligt A4-ark, även om undertecknande skett. Deklarationen skall vara undertecknad av den som enligt bolagsbevis eller dylikt är behörig firmatecknare. Undertecknande kan alltså inte ske t.ex. med stöd av fullmakt. I en enskild firma undertecknas givetvis deklarationen av den fysiska personen själv.

Förklaring i särskild skrivelse kan givetvis fortfarande ske även om någon särskild ruta inte finns i skattedeklaration för markering att sådan åtföljer redovisningen. Detta kan ha betydelse för frågor om skattetillägg. Ett öppet yrkande kan inte rendera den momsskyldige skattetillägg, om skattemyndigheten skulle underkänna t.ex. ett momsavdrag. Eftersom en skattedeklaration skall lämnas utan bilagor eller dylikt i det kuvert som skattemyndigheten skickat till företaget, måste en förklaring enligt vad nyss sagts skickas i ett separat kuvert till det skattekontor där företaget hör hemma.

Periodisk sammanställning, s.k. kvartalsrapport (KVR)

Periodisk sammanställning, s.k. kvartalsrapport (KVR), lämnas antingen fyra gånger per år eller årligen av den som levererar varor till annat EU-land och/eller bedriver s.k. trepartshandel med varor med andra EU-länder (se avsnittet Internationella affärer). Redan här skall dock för tydlighets skull sägas att tjänster aldrig redovisas i KVR. Det vill säga, t.ex. en varutransporttjänst till annat EU-land avser i och för sig en varuleverans till annat EU-land, men redovisas inte i KVR av transportören. Varuförsäljningen (varuleveransen) redovisas dock i KVR av säljaren av själva varan.

Den som lämnar kvartalsrapport fullgör en uppgiftsskyldighet, och bidrar därmed till att upprätthålla ett kontrollmoment för den gränslösa varuhandeln inom EU, baserat på EU-företagens egna bokföringar; en kontroll som annars utförs av tullmyndigheterna vid varuhandeln med länder utanför EU.

Följande uppgifter anges av det uppgiftsskyldiga företaget i dess kvartalsrapport och vid positionerna enligt nedan:

Landkod Här anges landkoden för köparens hemland inom EU.

Kolumn 1 Här anges köparens VAT-nummer.

Kolumn 2 Här anges värdet (exkl. moms) av varuleveranser under aktuellt kvartal till köparen i fråga i det andra EU-landet. Summan av värdet av varuleveranserna för det aktuella kvartalet skall i princip stämma med summan av varuleveranser och varuöverföringar till EU enligt positionerna 23 och 24 i MVD för de tre månader som motsvarar kvartalet i fråga. I annat fall skickar skattemyndigheten ett kontrollmeddelande till den uppgiftsskyldige.

Kolumn 3 Här anges värdet (exkl. moms) av varuförsäljningar under aktuellt kvartal till köpare i annat EU-land, där det uppgiftsskyldiga företaget endast är mellanman. Det vill säga, företaget står som säljare i kontraktet med köparen i fråga, men det har köpt varan i fråga från ett företag i ett EU-land som inte är Sverige eller det EU-land där köparen finns och varan skickas direkt från det EU-landet till köparens EU-land (s.k. trepartshandel).

Ange i de båda rutorna längst ned till höger i KVR vilket nummer sidan har och hur många sidor man lämnar totalt för perioden.

Kvartalsrapporten skall undertecknas av behörig firmatecknare hos den uppgiftsskyldige.

KVR skall lämnas senast den 5:e i andra månaden efter utgången av kvartalet i fråga. Kvartalsrapporten för t.ex. januarimars skall lämnas senast den 5 maj.

Om skattemyndigheten går med på det kan KVR lämnas en gång per år, och då senast den 5 februari året efter det kalenderår rapporten avser, under förutsättning att 1. denne tillämpar kalenderår som räkenskapsår, 2. och beskattningsunderlagen för kalenderåret beräknas uppgå till högst 200 000 kr exkl. moms och 3. varuleveranserna till andra EU-länder uppgår till högst 120 000 kr exkl. moms per kalenderår och 4. leveranserna enligt 3 inte avser nya transportmedel. Att KVR får lämnas för helt år innebär inte att helårsredovisning i MVD därmed medges. MVD skall lämnas varje månad (enmånadsredovisning), om inte företaget i fråga, t.ex. en enskild firma eller aktiebolag, har en omsättning om högst 1 miljon kr per år och därför redovisar moms i självdeklarationen i stället för i MVD. Handelsbolag och andra som inte lämnar självdeklaration kan dock medges helårsredovisning i MVD, om årsomsättningen är högst 200 000 kr (se ovan).

Förseningsavgift om 1 000 kr kan påföras om den uppgiftsskyldige inte lämnar KVR i tid.

Momskonton i bokföringen

Utgående moms, dvs. ”försäljningsmomsen” (= skuld till staten), redovisas kredit på kontot 2410 och på de övriga konton i samma serie som beräknad utgående moms och moms med olika skattesatser redovisas (i bilden nedan redogör jag för enkelhets skull bara för ett utgående moms- konto. Moms i kreditnotor från kunder redovisas debet på kontot. Ingående moms, dvs. ”inköpsmomsen” (= fordran på staten) redovisas debet på kontot ett enda konto, vanligen 1471. Moms i kreditnotor till leverantörer redovisas kredit på kontot. Kontona 2410 etc. och kontot 1471 avslutas varje redovisningsperiod mot momsavräkningskontot 2480, som antingen utvisar netto moms att betala till staten eller netto moms att få tillbaka från staten. Notera att dessa konton gäller för företag som fortfarande skall följa BAS-planen och att andra kontonummer gäller för före-tag som skall följa EU-BAS-planen enligt den nya årsredovisningslagen. Principerna är dock givetvis desamma.

(1471) Ingående moms

Här bokförs all ingående moms.	Här bokförs moms som ingår i kreditnotor från leverantörer. Saldot över förs till 2480 inför varje deklarationstillfälle.

(2410) Utgående moms

Här bokförs moms som - ingår i kreditnotor till kunder. Saldot överförs till 2480 inför varje deklarationstillfälle.	Här bokförs all utgående moms.

(2480) Momsavräkning

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

Genom att ingående moms redovisas som en fordran på staten på tillgångskontot 1471 och utgående moms redovisas som en skuld till staten på skuldkontona i 2410-serien ”rensas” alltså som nämnts ovan momsen bort från resultaträkningen i det momsskyldiga företaget. 2480-kontot utvisar den utgående och ingående moms som skall redovisas av den momsskyldige i MVD varje månad (enmånadsredovisare) eller i MVD för helår i handelsbolag och andra subjekt som inte lämnar självdeklaration som har en låg omsättning (se ovan) eller i de särskilda rutorna för moms i självdeklarationen hos företag, t.ex. enskild firma eller aktiebolag, med så låg omsättning att de redovisar moms en gång per år i samband med inkomstskattetaxeringen (se ovan).

Sambandet mellan moms och inkomstskatt, t.ex. vid omprövning

Ovan, bl.a. under Inledningen, har redogjorts för att utgående moms utgör en inkomst och inte en intäkt och att ingående moms utgör en utgift och inte en kostnad i ett momsskyldigt företag. Momsen ligger med andra ord ”utanpå” inkomstskatten och sålunda som nyss nämnts ”utanför” resultaträkningen (vilken ”rensas” från moms), och redovisas i stället i balansräkningen (dvs. på 2480-kontot per bokslutsdagen) hos den momsskyldige. Vid inkomsttaxeringen räknas alltså inte utgående moms som intäkt och ingående moms inte som kostnad. 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 kommunalskattelagen (KL).[216] Till följd härav utgör återbetald, avkortad eller avskriven moms, för vilken avdrag medgivits vid inkomsttaxeringen, skattepliktig intäkt vid inkomsttaxeringen. Har s.k. återföring av moms skett till följd av t.ex. försäljning av fastighet för vilken frivilligt inträde i momssystemet beviljats (jfr avsnittet Fastighetsbranschen) räknas det återförda beloppet som en driftkostnad för säljaren vid inkomsttaxeringen endast i den mån återfört belopp betalats till staten.[217] I övrigt skulle rättsläget enligt RSV vara oklart angående huruvida en omprövning av moms (se nedan) skall leda till en omprövning av taxeringen för det beskattningsår som t.ex. ett vägrat momsavdrag avser eller om korrigeringen skall ske vid inkomsttaxeringen för löpande beskattningsår, dvs. för det år då skattemyndigheten gör omprövningsbeslutet avseende i MVD eller självdeklaration redovisad moms, även om det gäller en period under ”gammalt” år. Att bokföringsmässiga grunder gäller för företag vid inkomsttaxeringen talar enligt min mening för det senare synsättet.[218]

Beskattningsbeslut/överklagande m.m.

Beskattningsbeslut

Har den momsskyldige lämnat momsdeklaration, här i betydelsen särskild momsdeklaration enligt nuvarande system eller momsdelen i en s.k. skattedeklaration fr.o.m. 1998 (MVD, se ovan), i rätt

---

[216]Jfr första stycket första meningen punkt 23 av anvisningarna till 23 § KL. Motsvarar 16 kap. 17 § IL.
[217]Jfr första stycket tredje meningen punkt 23 av anvisningarna till 23 § KL. Motsvarar 16 kap. 16 § andra stycket IL.
[218]Jfr tredje stycket punkt 1 av anvisningarna till 24 § KL. Motsvarar 14 kap. 2 § IL.

tid enligt vad som sägs ovan i samband med redogörelsen för redovisningsreglerna eller inom den tid som anges i ett beslut om anstånd med att lämna MVD, anses beskattningsbeslut ha fattats i enlighet med deklarationen.[219]

Om MVD inte har inkommit i rätt tid till skattemyndigheten avseende viss redovisningsperiod anses skatten genom beskattningsbeslut ha bestämts till 0 kr för perioden i fråga.[220]

Man kan alltså säga att momsbeslut fattas automatiskt för den som är momsregistrerad: antingen enligt lämnad deklaration eller till 0 kr om deklaration inte lämnas. För den icke momsregistrerade blir det fråga om efterbeskattning om det upptäcks att vederbörande är registreringsskyldig för bedriven verksamhet (se ovan i samband med redogörelsen för redovisningsreglerna om tvångsregistrering etc.).

I avsaknad av MVD 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 MVD 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 ”på grundval av tillgängliga uppgifter” kan också fattas med ett brev från den momsskyldige som underlag.[221] Eftersom en ”riktig” deklaration saknas i dessa fall anses skatten enligt vad ovan sagts först fastställd till 0 kr. 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.[222]

I sammanhanget skall sägas att om deklaration eller meddelande lämnats för momsskyldig, som är juridisk person anses MVD eller uppgiften vara lämnad av den momsskyldige, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den momsskyldige. Till exempel den som är firmatecknare och/eller verkställande direktör är alltid behörig att underteckna momsdeklarationen, 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.

---

[219]Jfr 11 kap. 16 § SBL (f.d. 15 kap. 2 § första stycket ML).
[220]Jfr 11 kap. 18 § SBL (f.d. 15 kap. 2 § andra stycket första meningen ML).
[221]Jfr 11 kap. 19 § andra stycket första meningen SBL (f.d. 15 kap. 20 § ML).
[222]Jfr 11 kap. 19 § första stycket och 21 kap. 1 § första stycket första meningen SBL (f.d. 15 kap. 2 § andra stycket andra meningen ML).

Skönsbeslut

Finns överhuvudtaget inga tillförlitliga handlingar för en redovisningsperiod för vilken senaste deklarationsdatum passerats och för vilken momsen sålunda fastställts till 0 kr, kan momsen skönsmässigt fastställas (s.k. sköning) av skattemyndigheten.[223] En sådan sköning måste också föregås av kommunikation med den momsskyldige, eftersom den utgör ett omprövningsbeslut.

Om en momsdeklaration kommer in till skattemyndigheten för sent men innan ett omprövningsbeslut enligt vad ovan sagts meddelats den momsskyldige, anses momsen fastställd i enlighet med deklarationen.[224] Har emellertid ett skönsmässigt beslut om momsen hunnit meddelas måste alltså ett nytt omprövningsbeslut meddelas med anledning av den för sent inkomna deklarationen.

Frivillig rättelse

Ovan framgår att MVD antingen kan utvisa skatt att betala eller skatt att återfå (sistnämnda benämns ”negativ deklaration”). En deklaration som lämnats i tid kan ändock omprövas antingen på initiativ av den momsskyldige eller på initiativ av skattemyndigheten. En omprövning som initierats av den momsskyldige (dvs. inte föranletts av frågor från myndigheten eller vetskap om förestående granskning e.d.) kan emellertid aldrig föranleda s.k. skattetillägg (”frivillig rättelse” föreligger), utan enbart ränta, 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 (se nedan).

Beslutande myndighet

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.

Processuella aspekter

Som nämnts ovan 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.[225] Ibland ser man när sådan samordning inte skett från skattemyndighetens sida, att den, när ärendet efter överklagande kommit upp i länsrätten, vill ändra sig beträffande vad saken gäller, och t.ex. hävda uttagsbeskattning av moms i stället för vägrat momsavdrag. I sådana fall kan den momsskyldige enligt min mening hävda att den nya frågan (nya saken) skall avvisas av

---

[223]Jfr 11 kap. 19 § andra stycket andra meningen SBL (f.d. 15 kap. 20 § tredje meningen ML).
[224]Jfr 11 kap. 18 § andra meningen SBL (f.d. 15 kap. 2 § andra stycket andra meningen ML).
[225]Jfr prop. 1989/90:74 s. 363 och 364.

rätten, i vart fall om den skulle medföra att ytterligare utredning är behövlig.[226]

Beslut avseende flera -perioder

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.[227] Antag att den momsskyldige är enmånadsredovisare och att tillämpat räkenskapsår är kalenderår. Då är den sista redovisningsperioden för beskattningsåret december. 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 kan alltså beslutet om ändringen hänföras till redovisningsperioden december. Om ändringen företas på initiativ av den momsskyldige, talar man om att denne lämnar en 13:e rättad deklaration. Notera också att det i det nya skattekontosystemet fr.o.m. 1998 går att hänföra en ändring redan under löpande beskattningsår till den senaste period som berörs av ändringen.[228]

RSV:s möjligheter att medge befrielse från momsskyldighet

När synnerliga skäl föreligger kan RSV besluta om befrielse från skyldighet att ta ut moms på viss omsättning eller att betala importmoms (införselmoms).[229] ”Synnerliga skäl” är emellertid den strängaste skrivning svensk lagstiftning känner, varför RSV[230] i praktiken har begränsat befrielsefallen till att i dag gälla två fall: när leveranser sker till Röda Korsets s.k. katastrofförråd för dess utländska hjälpverksamhet samt när en utländsk företagare själv förtullar varor till svensk köpare och denne går i konkurs och sålunda inte kan kompensera den utländske företagaren för tullmomsen; en svensk leverantör hade ju kunnat reducera sin utgående moms i bokföringen på grund av kundförlusten och den utländske företagaren skall inte drabbas hårdare i avsaknad av sådan möjlighet.

Omprövning, överklagande[231]
– av den momsskyldige

Den momsskyldige kan senast under det *sjätte året efter* utgången av det *kalenderår* under vilket *beskattningsåret har gått ut*, till skattemyndigheten inkomma med en *skriftlig begäran om omprövning* av moms för period under det beskattningsåret. Om den momsskyldige kan göra sannolikt att han eller hon inte inom två månader före nämnda tidpunkt fått kännedom om t.ex. ett beskattningsbeslut som vederbörande önskar få omprövat, kan begäran om omprövning ske inom två månader från den dag den momsskyldige fick sådan kännedom. Om vederbörande rubricerar

---

[226]Jfr prop. 1989/90:74 s.373.
[227]Jfr 11 kap. 2 § andra stycket första meningen SBL (f.d. 15 kap. 21 § ML).
[228]Jfr 11 kap. 2 § andra stycket andra meningen SBL.
[229]Jfr 13 kap. 1 § SBL (f.d. 22 kap. 9 § ML).
[230]Jfr RSV Im 1982:3.
[231]Jfr 17 och 21 kap. SBL (f.d. 15 och 16 kap. och 20 kap. 29 §§ ML).

sin skrivelse till skattemyndigheten Överklagande, skall skattemyndigheten först göra en formell omprövning, och om den inte går den momsskyldiges väg, skilja ärendet ifrån sig genom att hänskjuta ärendet till länsrätten. Länsrättens dom kan överklagas till kammarrätten, och kammarrättens dom kan överklagas till Regeringsrätten, varvid prövning dock förutsätter s.k. prövningstillstånd (vanligen att Regeringsrättens avgörande kan komma att tjäna till ledning för rättstillämpningen). Begäran om omprövning hos skattemyndigheten kan annars den momsskyldige göra hur många gånger som helst under omprövningstiden enligt ovan.

Betalningsanstånd i samband med omprövning eller överklagande, möjligt i vart fall om utgången i sakfrågan är oviss

I samband med begäran om omprövning eller överklagande kan den momsskyldige i särskild ansökan därom till skattemyndigheten begära anstånd med inbetalning av den moms som myndighetens beslut avser till dess frågan avgjorts i länsrätten. Detta förutsätter vanligen att utgången i sakfrågan som begäran om omprövning eller överklagandet avser kan anses åtminstone oviss.[232] Om skattemyndigheten vägrar anstånd, kan den frågan överklagas särskilt av den momsskyldige. Notera härvidlag att om länsrätten inte medger anstånd, förutsätter en prövning av själva anståndsfrågan hos kammarrätten att den beviljar s.k. prövningstillstånd. Skulle den momsskyldige inte erhålla anstånd men vinna i sakfrågan i länsrätten, kan vederbörande om skattemyndigheten överklagar till kammarrätten ansöka på nytt om anstånd med erläggande av skatten och då borde skattemyndigheten enligt min mening medge anstånd eftersom utgången i sakfrågan gått den momsskyldiges väg i länsrätten. Om momsen efter omprövning eller överklagande skall sänkas, men den, på grund av utebliven betalning av den momsskyldige och avsaknad av anstånd, redan hunnit lämnas av skattemyndigheten till kronofogdemyndigheten (KFM) för indrivningsåtgärd, skall myndigheten uppdra åt KFM att gallra restföringsuppgifter (vilket skall medföra att anmärkning hos Upplysningscentralen tas bort). I fackpress[233] har jag för övrigt framfört den synpunkten att momsdeklaranten måste anses ha rätt att få en klar rättsfråga (ej bevisfråga alltså) prövad utan att skattemyndigheten föregriper utgången av ett överklagande från deklarantens sida och fattar ett beskattningsbeslut som inte bara riskerar att bli ”fel”, utan också riskerar att föranleda deklarantens konkurs, om vederbörande inte erhåller anstånd med beslutat belopp i avvaktan på domstolsprövningen.

– av myndigheten

OBS! Efterbeskattnings-institutet om över två år passerat

Skattetillägg

Skattemyndigheten kan under *samma omprövningstid som ovan* (6 år) självmant initiera ett ärende och ompröva en momsperiod, varvid den momsskyldige kan överklaga. Om beslutet är till den momsskyldiges nackdel och det meddelas senare än två år ef-

---

[232] Jfr prop. 1989/90:74 s. 340 och 341.

[233] Jfr SN 12/1996 s. 746-747.

ter utgången av det kalender år under vilket beskattningsåret som momsperioden i fråga är hänförlig till har gått ut, är dock skattemyndigheten hänvisad till det s.k. efterbeskattningsinstitutet, vilket innebär att skattemyndigheten måste göra sannolikt att den momsskyldige lämnat en oriktig uppgift som lett till en felaktigt beslutad moms. Då krävs alltså dels att beslutad moms inte bara är materiellt sett felaktig utan att en oriktig uppgift i sak lämnats i MVD, dels att det föreligger ett orsakssamband mellan sådan uppgift och att ett felaktigt momsbeslut fattats. Har en förklaring lämnats till MVD för viss period i en särskild skrivelse från den momsskyldige till skattemyndigheten angående vad t.ex. ett senare av myndigheten ifrågasatt momsavdrag enligt MVD faktiskt har handlat om, är det fråga om ett öppet yrkande och någon oriktig uppgift i sak finns inte, vilket innebär att skattemyndigheten inte kan genomdriva en efterbeskattning. Som ovan nämnts är det ofta avgörande för frågan om s.k. skattetillägg kan påföras av skattemyndigheten om den momsskyldige lämnat en särskild skrivelse. Om ett öppet yrkande skett har ingen oriktig uppgift i sak lämnats och skattemyndigheten kan i och för sig ompröva en materiellt felaktigt beslutad moms om tvåårsgränsen inte passerats och tillämpning av efterbeskattningsinstitutet inte förutsätts men kan inte påföra skattetillägg som alltid förutsätter förekomsten av en oriktig uppgift från den momsskyldiges sida.

II.

VISSA SITUATIONER

Vissa inventarieöverlåtelser samt verksamhetsöverlåtelser

Som ovan redogjorts för är skyldigheten för ett företag, som uppfyller rekvisiten för momsskyldighet, att debitera och redovisa moms på sina omsättningar av momspliktiga varor och tjänster helt oberoende av om avdragsrätt för ingående moms på förvärv till verksamheten förelegat eller ej. För en omsättning mot ersättning av en sådan vara eller tjänst i en yrkesmässig verksamhet skall moms redovisas för omsättningen även om det t.ex. rör sig om omsättning av en vara för vilken företagaren själv inte har haft rätt att göra avdrag för ingående moms vid sitt eget förvärv av varan. Emellertid gäller särskilt beträffande omsättning av anläggningstillgångar, dvs. andra tillgångar än omsättningstillgångar, undantag från momsplikten om den som överlåter tillgången kan visa att han inte har haft avdragsrätt för ingående moms vare sig vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången i fråga därefter. Jag återkommer till detta speciella undantag nedan, och erinrar bara om att andra tillgångsöverlåtelser medför momsskyldighet enligt vad nyss sagts, om inte tillgången överlåts i samband med en s.k. verksamhetsöverlåtelse.

Även om undantagen från momsplikt i detta avsnitt är av okvalificerat slag, påverkar tillämpningen av något av dem hos en i övrigt momsskyldig företagare enligt min mening inte företagarens avdragsrätt för ingående moms på förvärv till verksamheten. Bara för att en momsfri omsättning redovisas med anledning av ifrågavarande slag av överlåtelser, uppkommer enligt min mening inte de avdragsbegränsande effekter som annars (se ovan redogörelsen för avdragsrätten) är typiska för s.k. blandade verksamheter. Det handlar ju här om omsättningar som, till skillnad från t.ex. momsfri utbildning, saknar utsträckning i tiden, utan utgör aktiviteter av utpräglad engångskaraktär. En verksamhetsöverlåtelse påverkar ju inte den aktivitet som förekommit före överlåtelsen och som har berättigat företagaren till avdragsrätt. Som framgår nedan angående vissa inventarieöverlåtelser förutsätter momsfriheten i de fallen att just det ifrågavarande inventariet inte har berättigat till avdragsrätt vid själva förvärvet av det och att avdragsrätt inte heller förelegat senare om mera betydande förvärv av varor eller tjänster tillförts detsamma. Den momsfriheten kan med andra ord sägas förutsätta att vad som överlåts är opåverkat i avdragshänseende av den avdragsberättigande aktivitet som förekommit i företaget före överlåtelsen.

Överlåtelse av verksamhet eller del därav (verksamhetsöverlåtelser)

Undantag från momsplikt i samband med verksamhetsöverlåtelse

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 momsskyldig.[234]

Särskilt får nämnas att en överföring av verksamheten i ett aktiebolag till ägaren till följd av att bolaget upplöses om aktiekapitalet inte höjts till minst 100 000 kr före utgången av år 1998 inte utlöser uttagsbeskattning.[235]

Sverige har alltsedan mervärdesskatten infördes 1969 i sin mervärdesskattelagstiftning haft detta undantag från mervärdesskatt för verksamhetsöverlåtelser etc. Bestämmelsen kompletterades i visst avseende 1973, varvid departementschefen uttalade att detta endast skulle utgöra en bekräftelse på vad som redan faktiskt tillämpades och att det därför klart skulle anges att den som övertar verksamhet med tillgångar och skulder träder fullt ut i överlåtarens ställe som skattskyldig fr.o.m. tidpunkten för överlåtelsen.[236] Detta med anledning av att utredningen hade föreslagit tillägg av innebörd att den som övertagit verksamhet eller del därav med varulager, andra tillgångar, fordringar och skulder fr.o.m. övertagandet skall vara skattskyldig i samma omfattning som skulle ha gällt för överlåtaren, om denne hade fortsatt verksamheten Detta har i praxis[237] tolkats som att för mervärdesskattefrihet för tillgångar som överlåts i samband med verksamhetsöverlåtelse uppställs kravet att ”verksamheten skall övergå till den nye ägaren oförändrad även beträffande den mervärdesskattemässiga karaktären”. Skattefriheten förutsätter sålunda att ”tillgångarna överlåts till den som övertar verksamheten som sådan”.[238] Enligt EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv[239] kan medlemsstaterna beträffande överlåtelse mot ersättning eller utan ersättning av en hel verksamhet eller del därav (”of a totality of assets or part thereof”) föreskriva i sin lagstiftning att någon leverans av varor (”supply of goods”) inte har skett, och att förvärvaren skall anses träda i överlåtarens ställe (”be treated as the successor to the transferor”).[240]

---

[234]Jfr 3 kap. 25 § ML.
[235]Jfr 9 § första stycket SFS 1996:761; prop. 1995/96:168 s. 27; SFS 1997:976.
[236]Jfr prop. 1973:163 s. 130.
[237]Jfr RÅ 1987 ref. 152 och även RÅ 1990 not 505.
[238]Jfr prop. 1989/90:111 s. 117.
[239]Jfr artikel 5(8) i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEC).
[240]Jfr prop. 1993/94:99 s. 161.

Kontinuitetsprincipen

Jag erinrar om att undantag från mervärdesskatteplikten alltid skall ges en snäv tolkning. Det kontinuitetskrav som får anses följa av refererade källor, innebär därför enligt min mening att det för att en mervärdesskattefri verksamhetsöverlåtelse skall anses föreligga, krävs att hela verksamheten, eller i förekommande fall hela verksamhetsgrenen (del av verksamhet), substansmässigt sett överlåts. I annat fall föreligger en mervärdesskattepliktig tillgångsöverlåtelse. Kravet på att övertagaren av en verksamhet skall vara momsskyldig, eller bli det genom övertagandet av verksamheten i fråga, kom emellertid till klart uttryck i lagen först genom momsreformen 1991.[241] I ett förhandsbesked[242] avseende tid dessför-innan uttalade RSV:s nämnd för rättsärenden att något krav inte ställdes på förvärvarens momsmässiga status för att en verksamhetsöverlåtelse skulle anses momsfri. Regeringsrätten ändrade dock 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. 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 enligt min mening mot bakgrund av ovan anförda källor 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.

Man kan alltså inte ”välja ut” vissa tillgångar, fordringar eller skulder att överlåtas momsfritt, utan verksamheten/verksamhetsgrenen skall i princip till fullo övergå till den nye ägaren. Om säljaren behåller några tillgångar av ringa värde torde det enligt min mening inte automatiskt 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. 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

[241] Jfr prop. 1989/90:111 s. 117.
[242] Jfr RÅ 1984 1:41.

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 enligt min mening 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) som han behåller, eftersom ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgifter för materiella eller immateriella tillgångar normalt sett utgör näringsverksamhet i sig[243] och sålunda medför dessa inkomster yrkesmässighet enligt ML.

Avdrag för ingående moms på tjänster i samband med momsfri verksamhetsöverlåtelse

I en skrivelse den 13 december 1999 anser RSV att eftersom en fastighetsförsäljning är en momsfri omsättning skall säljaren inte ha rätt att dra ingående moms för mäklararvodet. En del skattemyndigheter verkar tolka detta yttrande som att samma begränsning av avdragsrätten skulle gälla tjänster som förvärvas i samband med en momsfri verksamhetsöverlåtelse. Jag anser att synsättet strider mot kontinuitetsprincipen, när fråga är om fastigheter som ingår i en momsskyldig verksamhet eller omfattas av frivilligt inträde i momssystemet, och att detsamma gäller när fråga är om överlåtelse av verksamhet som är momspliktig. Jag anser att kopplingen till en momsfri omsättning inte kan anses medföra en begränsad avdragsrätt för att genomföra omsättningen under alla omständigheter. Om verksamheten som överlåts medför momsskyldighet hos köparen, kommer ju en avskattning att ske av avdragen moms för säljarens kostnader för att genomföra verksamhetsöverlåtelsen. Säljarens försäljningskostnader ligger med i priset för verksamheten, och när köparen prissätter verksamhetens produkter ingår även nämnda kostnader i beskattningsunderlaget. Kontinuitetsprincipen tar över enligt min mening och kopplingen av försäljningskostnaderna till en momsfri omsättning (fastighetsöverlåtelse eller verksamhetsöverlåtelse) medför inte i sig att ingående moms inte skulle kunna dras för kostnaderna.[244]

---

[243]Jfr punkt 1 av anvisningarna till 21 § KL. Motsvarar 13 kap. 11 § IL.

[244]Jfr Bilaga 1 och min analys där av RSV:s skrivelse dnr 12027-99/100 med anledning av SRN:s förhandsbesked den 16 november 1999 (överklagat) och BLP Group-fallet (EG-domstolens mål nr C-4/94).

Rörelsearrende och försäljning av lager omfattas inte av undantaget

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 enligt vad som nyss sagts. Eftersom varulagret utgjorde hela substansen i rörelsen momsbeskattas inte försäljningen av detsamma, då 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.

Verksamhetsöverlåtelse och viss tillgång behålls

Ibland får man frågan av den som skall överlåta sin verksamhet om verkligen ”allt” måste överlåtas för att momsfrihet skall vara för handen: kan man inte behålla någonting för privat bruk? Det kan t.ex. vara någon som bedriver zoologisk affär som vill sälja den, men som själv vill behålla ett par akvarier för privat bruk. Då kan svaret vara att zoohandlaren momsbeskattas genom uttagsbeskattning 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 kan enligt min mening se det som ett förfarande i två steg: i förstone sker uttagsbeskattning på grund av uttaget ur rörelsen, först därefter anses den momsfria verksamhetsöverlåtelsen ske.

Del av verksamhet (verksamhetsgren)

Det finns ingen definition av begreppet del av verksamhet, men enligt min mening kan man söka ledning i uttalanden i förarbetena om begreppet verksamhetsgren. I ML 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 en företagare som dels bedriver eget bokförlag (momspliktigt), dels bedriver utbildning (momsfritt) där egen litteratur används i undervisningen. Som en verksamhetsgren bör enligt min tolkning av förarbetena i dessa och andra fall avses den del av verksamheten som

medför momsskyldighet och som en annan verksamhetsgren övriga (okvalificerat momsfria) delar av verksamheten.[245]

I exemplet ovan med bokförlag 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 är registrerat till moms för en s.k. blandad verksamhet. 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 eller enbart delvis vid förvärvet. Exempelvis ett inventarium för vilket momsavdrag endast delvis skett vid förvärvet till verksamheten skulle momsbeskattas för hela värdet. Däremot skulle moms inte behöva debiteras om den särskilda inventarieregeln som jag redogör för nedan kunde tillämpas, men det skulle förutsätta att säljaren kan visa, dvs. inte bara göra sannolikt, att han helt saknade avdragsrätt vid sitt eget förvärv. Det räcker inte heller med att vederbörande rent faktiskt inte utnyttjade avdragsrätten, utan han skall ha saknat en principiell rätt till momsavdrag vid sitt eget förvärv för att kunna sälja inventariet vidare utan att vara tvungen att debitera moms på försäljningen. Problemet är att bokförlaget och utbildningen har en naturlig anknytning till vartannat och därmed utgör en enda verksamhet,[246] dvs. här en blandad verksamhet då den innehåller en momsfri och en momsskyldig verksamhetsgren. För att separera bokförlaget från utbildningen, och därmed i praktiken undvika problem med blandad verksamhet och momsbeskattning även vid försäljning av inventarier förvärvade utan avdragsrätt, när tillgångarna utförsäljs en och en (tillgångsöverlåtelse) och inte i samband med verksamhetsöverlåtelse eller överlåtelse av verksamhetsgren, vore det lämpligt att lägga bokförlaget 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 enligt den särskilda inventarieregeln nedan, då inventarierna lika litet som alla andra förvärv inte berättigade till momsavdrag vid det momsfria utbildningsbolagets eget förvärv. (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 kurs-

[245]Jfr prop. 1993/94:99 s. 129 vari hänvisas till prop. 1978/79:141 s. 59.
[246]Jfr prop. 1993/94:99 s. 165.

paket som bolaget tillhandahåller.) Situationen skulle genom uppdelningen av verksamheten på två bolag likställas med den som gällde om ett subjekt bedrev verksamheten, men naturlig anknytning saknades mellan aktiviteterna, t.ex. om bokförlag (momspliktigt) och sjukvård (momsfritt) bedrevs. Då skulle inte en blandad verksamhet föreligga, utan, på grund av avsaknaden av naturlig anknytning, två separata verksamheter föreligga och någon moms inte debiteras vid en försäljning av t.ex. ett inventarium i den momsfria sjukvårdsverksamheten, då avdragsrätt inte förelegat för ingående moms avseende förvärvet av detsamma (se även nedan om den särskilda inventarieregeln).

Rättigheter

Som framgår ovan undantas från momsplikt i samband med verksamhetsöverlåtelser inte bara tillgångar som utgör varor utan även *rättigheter* (dvs. tjänster) av alla de slag, oavsett om dessa uttrycks som royalty, goodwill, optioner e.d. i företagets balansräkning. 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 även förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en rättighet eller från att utöva en viss verksamhet torde i sig utgöra exempel på tillhandahållande av momspliktiga tjänster.[247] En sådan negerat bestämd upplåtelse, t.ex. i form av konkurrensklausul, momsbeskattas om överenskommelsen (avtalet) som den ingår i inte innebär en verksamhetsöverlåtelse, utan t.ex. endast går ut på att rörelsen i fråga skall vara vilande och inte konkurrera med verksamheten hos den till vilken förpliktelsen riktas. I sådant fall utgör enligt min mening förpliktelsen ett utflöde ur den vilande rörelsen, och ersättningen för densamma ingår sålunda i en yrkesmässig verksamhet, oavsett om den är en engångsersättning eller en royalty.

Fusioner etc.

Notera att undantag enligt förevarande stadgande förekommer såväl vid byte av företagsform som vid företagssammanslagningar, fusioner etc. 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

[247] Jfr 5 kap. 7 § andra stycket 9 ML.

frekventa mellan aktiebolag. Det finns enligt min mening ingenting som vederlägger att även fissioner är momsfria med stöd av förevarande regel, när fissioner blir möjliga mellan aktiebolag enligt svensk rätt.

Undantagsregeln är obligatorisk

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 skattemyndigheternas 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 sådan 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 typiskt sett inte är att förvänta i konkurser.

Redovisningsskyldighet och avdragsrätt i samband med verksamhetsöverlåtelse

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.[248] 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. Enligt RSV bör härvidlag vid överlåtelsen utestående fordringar och skulder behandlas enligt följande. Momsen i obetalda fakturor, för vilka redovisningsskyldighet/avdragsrätt inte tidigare inträtt, bör tas upp av säljaren i dennes deklaration för den redovisningsperiod under vilken överlåtelsen av verksamheten/verksamhetsgrenen sker.[249]

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 ver-

[248]Jfr 13 kap. 11 § första stycket ML.
[249]Jfr avsnitt 7.1 i RSV Im 1984:2 och prop. 1993/94:99 s. 240.

kan. Om säljaren av en momsskyldig verksamhet har redovisat utgående moms för en viss affär och kunden sedan vänder sig mot köparen av verksamheten och i efterhand får priset nedsatt, kan dock verksamhetens nye ägare i aktuell period reducera sin utgående moms med hänsyn därtill. Denne kan vända sig till säljaren av verksamheten och försöka få priset vid verksamhetsöverlåtelsen justerat med nettobeloppet (dvs. exkl. moms) av vad han nödgats utbetala i efterhand till säljarens forna kund. Hade köparen av rörelsen redovisat den utgående momsen avseende affären i fråga, hade han också fått reducera utgående momsen på grund av kundkrediteringen eller kundförlusten 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 ske i de rätta redovisningsperioderna. Säljaren av rörelsen å sin sida har rätt att lämna en rättad momsdeklaration och därvid reducera den tidigare felaktigt redovisade utgående momsen.

Om köparen av en verksamhet efter övertagandet erhåller en kreditnota från en av säljarens leverantörer, skall köparen återföra till beskattning den ingående momsen i prisnedsättningen som tidigare avdragits av säljaren.[250]

Se mera om kundförluster och kundkrediteringar nedan i avsnittet Konkurs/utmätning/kundförluster etc.

Vissa inventarieöverlåtelser är momsfria

Från momsplikt undantas överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar, dvs. av anläggningstillgångar, om[251]

1) den som överlåter tillgången kan visa att han varken har haft någon rätt till avdrag för ingående moms eller rätt till återbetalning av ingående moms vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången,[252]

[250]Jfr 13 kap. 26 § andra stycket ML.
[251]Jfr 3 kap. 24 § ML.
[252]Jfr i sistnämnda hänseende EG-målen C-322/99 (Finanzamt Burgdorf ./. Hans-Georg Fischer) och C-323/99 (Finanzamt Düsseldorf-Mettman ./. Klaus Brandenstein).

eller

2) överföring av tillgången har skett från en momsskyldig verksamhet hos överlåtaren till en annan verksamhet hos denne, men som inte alls eller endast delvis medför avdragsrätt (blandad verksamhet), och tillgången därför har uttagsbeskattats momsmässigt på grund av överföringen hos överlåtaren.

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 avsnitten Försäkringsbranschen och Bank- och finansieringsområdet).

Punkt 1. Exempelvis bedriver en läkare icke momsskyldig verksamhet (jfr avsnittet Sjukvårdsområdet) och har alltså inte avdragsrätt för ingående moms på förvärv till sin verksamhet. Om denne säljer en tillgång som använts i verksamheten (inventarium), exempelvis en dator, skall utgående moms således enligt förevarande regel inte debiteras. Detta trots att själva varan är momspliktig och läkarens verksamhet är yrkesmässig och förutsättningarna för momsskyldighet sålunda egentligen är uppfyllda. Eftersom s.k. fiktivt momsavdrag slopades den 1 november 1995, kan inte längre en momsskyldig köpare av läkarens dator undgå att träffas av den latenta momsen i priset som en kostnad. En återförsäljare av datorer kan dock tillämpa s.k. vinstmarginalbeskattningsregler (VMB) vid sin vidareförsäljning av läkarens dator, vilket inte eliminerar kostnaden hos denne för latent moms i ersättningen till läkaren, men som innebär att moms enbart redovisas av återförsäljaren på ett underlag som motsvarar vidareförsäljningspriset minskat med ersättningen till läkaren (dvs. vinstmarginalen). Se mera om regler om VMB i förhållande till förevarande undantagsregel i avsnittet Återförsäljning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter samt särskilt exemplet med försäljning av begagnad bil som återges i avsnittet Bilar, där förvärv som tillförs tillgång som nu avses också berörs.

Notera att det endast är under förutsättning att läkarens försäljning av begagnade inventarier o.d. sker i butiksmässiga (eller eljest rörelseliknande) former som momsskyldighet uppkommer för dennes försäljning. Då är det ju inte längre fråga om anläggningstillgångar utan om omsättningstillgångar och förevarande undantag från momsplikten är inte längre aktuellt. Om försäljning av omsättningstillgång i och för sig inte sker med vinstsyfte, blir i sådant fall läkaren ändå momsskyldig, om sådan rörelseliknande

varuförsäljning överstiger 30 000 kr exkl. moms för beskattningsåret (se ovan i samband med redogörelsen för momsskyldigheten).

Som nämnts ovan i samband med redogörelsen för undantaget för verksamhetsöverlåtelser åligger det 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. Det räcker alltså inte med att han gör detta sannolikt.

Punkt 2. Om i exemplet ovan med s.k. blandad verksamhet bestående i bokförlag och utbildning en dator överförs från den momsskyldiga bokförlagsgrenen till den momsfria utbildningsgrenen i verksamheten, sker en s.k. uttagsbeskattning momsmässigt. Tillgången (inventariet) belastas alltså i sådant fall med moms på grund av överföringen från momsskyldig verksamhet/verksamhetsgren till momsfri verksamhet/verksamhetsgren som om den hade förvärvats direkt till den momsfria icke avdragsberättigade verksamheten/verksamhetsgrenen. Därmed gäller enligt förevarande undantagsregel att någon momsbeskattning inte skall föranledas av en eventuell vidareförsäljning av datorn från utbildningsverksamheten.

Notera att om datorn inte helt överförs från momsskyldig del av blandad verksamhet till den momsfria delen eller, i fallet ovan med två separata verksamheter (bokförlag och sjukvård), från momsskyldig verksamhet till momsfri verksamhet utan användningen minskar bara i bokförlagsdelen på grund av att datorn börjar användas även i utbildningsdelen, kan inte någon uttagsbeskattning ske. Då kan i stället enligt vad som sägs ovan i samband med redogörelsen för avdragsreglerna en korrigering (jämkning) av tidigare avdragen ingående moms föranledas inom den femåriga korrigeringstiden, vilket dock förutsätter att datorn utgör en s.k. investeringsvara (dvs. dess anskaffningskostnad översteg 200 000 kr exkl. moms).

Om i exemplet ovan med två separata verksamheter utan naturlig anknytning till varandra (bokförlag och sjukvård), avdrag skett i viss mån trots att inventariet i fråga använts enbart i den momsfria sjukvårdsverksamheten, har någon avdragsrätt inte förelegat och sålunda sker ingen momsbeskattning vid en vidareförsäljning. Det felaktiga avdraget kan då omprövas av skattemyndigheten inom sex år. Ovan i samband med redogörelsen för beskattningsbeslut etc. framgår att om två år har förflutit efter utgången av kalenderåret då det felaktiga momsavdraget redovisades, måste skattemyndigheten visa att en oriktig uppgift lämnats i deklarationen i fråga. Har vederbörande gjort ett öppet yrkande, kan myndigheten i sådant fall enligt min mening inte efterbeskatta honom, trots att avdraget var felaktigt materiellt sett.

Punkt 1 och 2. Notera för övrigt att undantagsreglerna enligt punkterna 1 och 2 gäller ”överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar”. Det är alltså inte bara fråga om sådana tillgångar i form av varor, utan undantagen gäller även olika rättigheter såsom goodwill, patent etc.

Tillämpning av undantaget för verksamhetsöver-låtelse vid förvärv av tillgång hinder för punkt 1?

SRN har i ett förhandsbesked 1995-12-14 (ej överklagat)[253] ansett att redan den omständigheten att undantaget från momsplikt för en tillgång i samband med verksamhetsöverlåtelse enligt 3 kap. 25 § ML har tillämpats, medför att förutsättningar inte kan föreligga för en tillämpning av undantaget från momsplikt enligt 3 kap. 24 § första stycket 1 ML på en senare överlåtelse av tillgången. Jag håller inte med om detta.[254]

3 kap. 24 § första stycket 1 ML (första ledet) stadgar att från skatteplikt (momsplikt) undantas överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar (dvs. överlåtelse av anläggningstillgångar), om säljaren kan visa att tillgången, t.ex. en maskin eller ett patent som utgör inventarium i dennes verksamhet, vid förvärvet av densamma inte berättigade denne till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt. Om vederbörande säljare vid sitt förvärv av t.ex. inventariet i fråga inte hade någon principiell rätt till avdrag för ingående skatt, får vederbörande inte debitera moms på en senare försäljning av inventariet. Lagrummets ordalydelse är densamma i dag som före den 1 november 1995, då en ingående skatt även kunde vara s.k. fiktiv moms. Detsamma gäller 3 kap. 25 § ML som stadgar undantag från momsplikt för omsättning av en tillgång i samband med verksamhetsöverlåtelse. I motsats till SRN anser jag därför att ”utformningen av 25 § jämförd med 24 § första stycket 1 vad gäller kravet på förvärvarens rätt resp. avsaknad av rätt till avdrag för ingående skatt” inte leder till att en tillämpning av undantaget enligt 3 kap. 25 § ML på en tillgång hindrar tillämpning av undantaget från momsplikt enligt 3 kap. 24 § första stycket 1 ML på en senare försäljning av tillgången.

Jag anser att min inställning beläggs av att de enda begränsningar som stipuleras angående omfattningen av undantagen från momsplikt i 3 kap. 24 § ML, dvs. bl.a. angående första stycket 1 i lagrummet, är beträffande vissa fall av överlåtelser av varor hos försäkringsföretag och finansieringsföretag (se avsnitten Bank- och finansieringsområdet samt Försäkringsbranschen) samt beträffande omsättning av skepp etc. (se avsnittet Övriga undantag) som vid det egna förvärvet eller importen undantogs från momsplikt enligt 3 kap. 21 § ML (jfr 3 kap. 24 § tredje stycket ML). Jag anser att SRNs tolkning så som den i vart fall refereras av RSV inskränker vad som följer av den direkta ordalydelsen i 3 kap. 24 §

---

[253] Jfr SN 4/1996 s. 160-162.
[254] Jfr SN 4/1997 s. 202-203.

första stycket 1 ML, och att en beskattning av den senare försäljningen av tillgången med stöd därav därför skulle strida mot legalitetsprincipen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. Enligt min mening borde därmed inte SRNs inställning stå sig vid en prövning i Regeringsrätten, dvs. i högsta instans.

En säljare har enligt min mening vid tillämpningen av 3 kap. 24 § första stycket 1 ML enbart att bedöma att dennes eget förvärv av t.ex. ett inventarium inte berättigade till avdrag för ingående skatt, för att denne vid en senare försäljning av inventariet skall kunna underlåta att debitera moms. Det krav som därvid ställs på en säljare med momsskyldig verksamhet är att denne kan *visa* att han själv inte skulle debiteras ingående skatt vid sitt förvärv och, beträffande förvärv före den 1 november 1995, att vederbörande i annat fall inte heller hade rätt till avdrag för ingående skatt som s.k. fiktiv moms. Att den som vederbörande själv förvärvade inventariet ifrån underlät att debitera moms med stöd av 3 kap. 25 § ML har enligt min mening ingen betydelse i sig för tillämpningen av undantaget enligt 3 kap. 24 § första stycket 1 ML vid den senare försäljningen. Jag bortser härvidlag för enkelhets skull från den rättsliga betydelsen av olika fall av villfarelser hos vederbörande beträffande möjligheterna för förste säljaren att överhuvudtaget tillämpa undantaget enligt 3 kap. 25 § ML.

Min sammanfattande bedömning blir att säljaren av t.ex. ett inventarium inte skall behöva göra någon djupare materiell prövning av riktigheten i att den från vilken han förvärvade detsamma exempelvis med stöd av 3 kap. 25 § ML underlät att debitera moms, för att han själv vid en senare försäljning skall tillämpa undantaget från momsplikt enligt 3 kap. 24 § första stycket 1 ML. Förutsatt givetvis att han efter sitt förvärv inte har gjort momsavdrag vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts inventariet, vilket stadgas i andra ledet av 3 kap. 24 § första stycket 1 ML, och som jag för enkelhets skull förutsätter inte vara fallet här. Det föreligger i och för sig, som nämnts, ett förhöjt beviskrav i det att det inte räcker med att vederbörande skall göra sannolikt utan visa att han inte hade någon avdragsrätt för ingående skatt vid sitt förvärv. Emellertid handlar ifrågavarande situation om att vederbörande har gjort sitt förvärv av inventariet i samband med förvärv av en hel verksamhet eller en verksamhetsgren från säljaren, och då bör beviskravet vid den senare försäljningen vara uppfyllt, om köpekontraktet beträffande vederbörandes eget förvärv av inventariet utvisar att verksamheten (eller en verksamhetsgren), i vilket det ingick, som sådan (dvs. enligt min mening substansmässigt) har övergått till honom.

Representation

Som framgår av redogörelsen för avdragsreglerna ovan finns ett avdragsförbud som innebär att avdragsrätt inte föreligger för ingående moms som belöper på utgifter för representation och liknande ändamål, när avdrag inte heller medges vid inkomstbeskattningen.[255] Begreppet representation saknar definition i skattelagstiftningen, men utgifter för representation kan avse mat, dryck, betjäning, hotellrum, teaterbiljetter och liknande samt indirekta utgifter såsom för underhåll och löner samt för t.ex. fastighet eller inventarier som används för representationsändamål. Notera att olika momssatser gäller beroende på i vilken form representation sker: den generella momssatsen 25% på servering, men 12% på hämtluncher och hotellrum; 6% på teaterbiljetter; och 6% på före-tagsgolf.

Omedelbart samband med verksamheten förutsätts för avdrag

För att berättiga till momsavdrag skall utgifter för 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.

Kravet på omedelbart samband med verksamheten medför sålunda att avdragsrätten inte omfattar privata levnadskostnader som t.ex. kostnader för sällskapsliv av personlig natur, personlig gästfrihet och liknande.

Representationen kan 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).

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 affärsför-

---

[255] Jfr 8 kap. 9 § första stycket 2 ML och punkt 1 av anvisningarna till 20 § KL (motsvarar 16 kap. 2 § IL) samt RSV S 1997:2 (som ersatt RSV S 1996:11 som i sin tur ersatte RSV Dt 1991:20). Se dock min artikel i Balans 6–7/2000 s. 34–41 (som återfinns i slutet av boken i en något större version som Bilaga 2), där jag ifrågasätter om avdragsbegränsningen för moms på personalvård är förenlig med artikel 17.6 i EG:s sjätte momsdirektiv, när den bygger på en koppling till KL och sålunda på nationell lag som inte omfattas av direktivet. Se även avsnittet Avdragsrätt och vad jag säger där om personalvård och s.k. hemdatorer och avdragsrätten.

handlingar, 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.

Enligt RSV kan t.ex. representation på annan ort än verksamhetsorten vara ett tecken på att omedelbart samband med verksamheten saknas och sålunda medföra vägrat avdrag. Detta måste enligt min mening ändå handla om uppenbara fall, där parterna överhuvudtaget inte kan anses ha något annat syfte med utgifterna än privat konsumtion.

Beloppsramar för måltider o.d.

Från och med kalenderåret 1997 gäller inte längre det särskilda förbudet för avdrag i den del utgifterna består i förtäring av spritdrycker och vin. I stället har man sänkt den s.k. beloppsramen för måltidsutgifter som avser lunch, middag eller supé till 90 kr exkl. moms per person, vilket gäller både extern och intern representation (momsavdrag högst 22 kr och 50 öre per person alltså: 25% x 90 kr = 22 kr och 50 öre). För andra måltider än nyss nämnda utgör beloppsramen 60 kr exkl. moms per person (momsavdrag högst 7 kr och 20 öre för s.k. hämtlunch: 12% x 60 kr = 7 kr och 20 öre). För teaterbiljetter eller, vid extern representation, för greenfee vid golfspel är beloppsramen 180 kr exkl. moms per person (momsavdrag högst 10 kr och 80 öre per person: 6% x 180 kr = 10 kr och 80 öre). RSV anser att beloppsramarna gäller vid varje enskilt representationstillfälle, och att sålunda billig representation vid ett tillfälle inte får kvittas mot dyrare ett senare tillfälle. Se särskilt nedan om beloppsramen för måltidsutgift i samband med jubileum och enklare förtäring i samband med visning e.d.

Lyxbetonad representation

Lyxbetonad representation medger aldrig avdrag, och därmed får enligt RSV anses t.ex. särskilt arrangerade jaktutflykter eller fiskeresor och specialarrangerad underhållning samt hållande av lustjakter och lantställen för representationsändamål. Till denna kategori räknar RSV också villor och andra byggnader som helt eller huvudsakligen är avsedda för representationsändamål. Undantag kan dock göras för byggnader på orter där bostadsfrågan för besökande affärsförbindelser annars inte kan ordnas på ett tillfredsställande sätt.

Uttag av varor från en momsskyldig verksamhet för representation eller liknande ”uttagsmomsas” inte om inte förevarande av-

dragsförbud gäller.[256] Angående fri eller subventionerad kost åt personal, se avsnittet Kommunikation/media, hotell, restaurang och livsmedel.

Extern representation

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.

Jubileum, visningar etc.

För att en jubileumskostnad skall vara avdragsgill bör den avse en mer 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.

Beloppsramarna enligt ovan gäller inte för utgift för representation vid jubileum, invigning och jämförliga händelser, utan avdrag för belopp som anses skäliga medges, men för måltidsutgift i samband med jubileet medges dock avdrag med högst 90 kr exkl. moms per person. I den mån det är fråga om förtäring av enklare slag i samband med demonstration eller visning medges avdrag med högst 60 kr exkl. moms per person.

Intern representation

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 om-

[256]Jfr 3 kap. 27 § ML.

fattningen 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.

Avdrag för måltidsutgifter vid intern representation medges enligt vad ovan sagts med högst 90 kr exkl. moms per person.

För företagets kringkostnader vid personalfest i form av bl.a. lokalhyra, utgifter för musikunderhållning eller uppträdande rekommenderar RSV att avdrag medges med skäligt belopp, dock högst 180 kr exkl. moms per person. Antalet avdragsberättigande personalfester begränsas till två per år. RSV anser att avdrag enligt vad nyss sagts bör medges även för den andel av utgifterna som belöper på inbjudna pensionerade anställda och anställdas inbjudna familjemedlemmar.

Styrelsemöten m.m.

Som avdragsgill representationskostnad bör enligt RSV inte räknas kostnad för måltider i samband med styrelsesammanträde, revision, bolagsstämma eller föreningsstämma. Avdrag kan dock medges för utgifter för enklare förtäring med högst 60 kr exkl. moms per person.

Gåvor i form av representation

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 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.

– representationsgåva

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 för representationsgåva medges med skäligt belopp, dock högst 180 kr exkl. moms per person.

Avdrag för representationsgåva till affärsförbindelser vid helger eller personliga högtidsdagar bör enligt RSV 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

Kostnad för julgåva, jubileumsgåva och minnesgåva till anställd[257] är alltid avdragsgill för arbetsgivaren om gåvorna är av mindre värde trots att sådan gåvor är skattefria hos den anställde. En julgåva är avdragsgill för företaget om värdet inte överstiger 350 kr *inkl.* moms (avdragsgill moms 70 kr: 20% x 350 kr = 70 kr). Motsvarande gäller en jubileumsgåva vars värde inte överstiger 1 050 kr inkl. moms. En minnesgåvas värde får inte överstiga 6 000 kr inkl. moms och inte ges vid mer än ett tillfälle utöver vid anställningens upphörande för att den skall vara avdragsgill hos företaget och skattefri hos den anställde. 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. I sistnämnda fall bör minnesgåva anses föreligga endast om anställningen varit varaktig, vilket vanligen anses vara fallet enligt RSV om den sammanhängande anställningstiden uppgått till minst sex år.

Andra gåvor till anställda anses som remuneratoriska, dvs. att de egentligen utgör ersättning för utfört arbete, vilket innebär att avdragsrätt föreligger för arbetsgivaren, men beskattning skall ske på vanligt sätt hos den anställde.

Underlag för avdrag

RSV rekommenderar att företagen beträffande representationsutgifter bör göra anteckningar på restaurangnota eller liknande verifikat som utvisar utgifternas storlek och sambandet mellan de personer som deltar i representationen och företagets verksamhet. Detta kan ske genom att på verifikat antecknas uppgift om datum för representationen, namn, yrke eller funktion i företaget avseende samtliga personer med vilka representationen utövats och det eller de företag som de företräder samt syftet med representationen. Vid representation i hemmet bör enligt RSV motsvarande uppgifter antecknas för varje representationstillfälle. Representation i företagets lokal eller hem där utgiften inte kan verifieras genom restaurangnota e.d. bör avdrag medges med belopp som på grundval av företedd utredning framstår som skäligt, dock högst 90 kr exkl. moms per person.

---

[257] Jfr RSV S 2000:50 (avseende inkomstår 2001).

Konkurs/utmätning/kundförluster etc.

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.

Konkurs

Konkursbo

Har momsskyldig fysisk eller juridisk person försatts i konkurs är konkursboet skattskyldigt till moms enligt vad ovan sagts i samband med redogörelsen för redovisningsreglerna.[258] 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 mervärdesskatt före konkursutbrottet. Om konkursboet överlåter tillgångarna 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 ovan i avsnittet Vissa inventarieöverlåtelser samt verksamhetsöverlåtelser).

Om konkursgäldenären inte var momsskyldig och sålunda varken var momsregistrerad eller skyldig att redovisa momsen i inkomstdeklarationen, skall konkursboet aldrig momsregistreras. Se även särskilt i samband härmed vad som sägs i avsnitt Fastighetsbranschen 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.

---

[258] Jfr 6 kap. 3 § ML.

I fackpress[259] har jag för övrigt framfört den synpunkten att ett konkursbos ansökan om momsregistrering inte kan avvisas och inte heller momsdeklaration från detsamma avvisas enbart på den grunden att konkursen är avslutad, innan ansökan om momsregistrering av boet eller deklaration för boet hunnit lämnas till skattemyndigheten.

Konkursgäldenär

Konkursgäldenären själv blir genom konkursutbrottet omedelbart redovisningsskyldig för utgående moms avseende alla dessförinnan inträffade affärshändelser.[260] Även om konkursboet betalar skulder för affärshändelser som hänför sig till tiden före konkursutbrottet har konkursgäldenären avdragsrätt för ingående moms avseende dessa affärshändelser.[261]

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.

> Enligt de nya reglerna för jämkning av ingående moms (se avsnitten Avdragsrätt angående investeringsvaror och Fastighetsbranschen) som träder i kraft den 1 januari 2001 gäller att om en fastighetsägare försätts i konkurs kan konkursboet överta gäldenärens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående moms under förutsättning att konkursboet är momsskyldigt. Se härvidlag avsnittet Fastighetsbranschen angående s.k. frivilligt inträde och att det kan tillämpas av konkursbon enligt de nya reglerna 2001. Övertagandet av rättigheterna och skyldigheterna från gäldenären skall ske innan konkursboet överlåter fastigheten, men gäller från det att konkursboet blivit momsskyldigt för verksamheten i fastigheten. Konkursgäldenären skall dock alltid jämka avdrag för ingående moms på grund av ändringar som inträffat under tiden fram till dess gäldenären försattes i konkurs. När en fastighet överlåts av konkursboet gäller bestämmelserna från och med den 1 januari 2001 på samma sätt för konkursboet och förvärvaren som i vanliga fall enligt vad som beskrivs angående de nya reglerna 2001 i avsnittet Fastighetsbranschen.[262]

Beträffande byggnadsentreprenör som går i konkurs och därför inte fullföljer ursprunglig entreprenad samt fall där beställaren av en entreprenad går i konkurs, se avsnittet Byggbranschen.

---

[259]Jfr SN 9/1996 s. 533-534 samt RÅ 1998 Ref 31, varav framgår att ett konkursbo kan momsregistrera sig för frivilligt inträde avseende uthyrning av verksamhetslokaler även om gäldenären inte var registrerad, och RÅ 1999 Not 35 av samma innebörd.
[260]Jfr 13 kap. 10 § ML.
[261]Jfr 13 kap. 21 § ML.
[262]Jfr 8a kap. 13 § ML; SFS 2000:500.

Se särskilt i avsnittet Internationella affärer angående eventuella momsmässiga konsekvenser för importör med anledning av anlitad speditörs konkurs.

Likvidation

En juridisk person kan inte bara försättas i konkurs utan även träda i likvidation i stället. Att ett aktiebolag, ett handelsbolag, ett kommanditbolag 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.

Utmätning

Enligt RSV utlöser inte utmätning momsbeskattning, eftersom någon övergång av äganderätten inte sker på grund av utmätningen.[263] 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. Se angående auktionsförrättare vad som sägs ovan i samband med redogörelsen för momsskyldigheten.

Angående momsskyldigheten i samband med försäljning av en pant, se avsnittet Bank- och finansieringsområdet.

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 redovisningsperiod då förlusten uppkommer.[264] Liksom fallet är när kreditnotor utfärdas (se nedan) beräknas avdraget (reduktionen) efter samma momssats som på den ursprungliga fakturan.

---

[263] Jfr avsnitt 2 i RSV Im 1984:1.

[264] Jfr 7 kap. 6 § tredje stycket och 13 kap. 24 § första stycket första meningen ML. Se även Regeringsrättens förhandsbesked 2000-05-31, mål nr 1962–1963–99 (RÅ 2000 Ref 63), där återköp av värdelösa varufordringar ansågs utgöra kundförluster enligt 7 kap. 6 § tredje stycket ML och berättiga minskning av beskattningsunderlaget.

För att få göra en sådan 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.[265] 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.[266]

Inflyter betalning från kund efter det att reduktion av moms skett för en tidigare som förlorad ansedd fordran, skall beloppet åter upptas i momsredovisningen.[267]

Regeringen har på inkomstskatteområdet föreslagit att när det gäller förluster av kontanta medel genom stöld eller rån skall avdragsrätten begränsas till de fall där den skattskyldige kan visa förlustens storlek och karaktär. I samband härmed klargjordes att därvidlag inte införs någon möjlighet att korrigera underlaget vid mervärdesbeskattningen.[268]

Kundkrediteringar etc.

Om en säljare av en momspliktig vara eller tjänst har konstaterat en förlust 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. När säljaren annars krediterar sin kund på grund av en prisnedsättning, t.ex. en mängdrabatt som lämnas i efterhand, skall en reduktion i momsredovisningen hos säljaren grundas på en kreditnota eller motsvarande handling som tillställs köparen.[269] Säljaren får minska beskattningsunderlaget med hänsyn till en bonus, rabatt eller annan nedsättning av priset som denne lämnar efter att ha gjort sin omsätt-

[265]Jfr avsnitt 4.3.3 i RSV Im 1984:2.
[266]Jfr RSV 1971:14.3.
[267]Jfr 13 kap. 24 § första stycket andra meningen ML.
[268]Jfr prop. 1996/97:154 s. 35.
[269]Jfr 13 kap. 25 § tredje stycket ML.

ning, men är inte tvungen att göra en sådan reduktion.[270] Dock skall alltså en sådan reduktion i efterhand av utgående moms grundas på t.ex. en kreditnota. Den lämnade bonusen, rabatten etc. är en ”affärshändelse” enligt ML som utgör en följdhändelse till den ursprungliga omsättningen,[271] varför det är naturligt enligt min mening att ML ställer kravet på utfärdande av t.ex. en kreditnota, om säljaren väljer att göra den nya affärshändelse som prisreduktionen i efterhand utgör. Momsreduktionen får ske i den redovisningsperiod under vilken den prisnedsättningsgrundande omständigheten enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts.[272] Har vederbörande försatts i konkurs, innan han hunnit sätta ned priset, återta varan eller konstatera kundförlust, skall momsreduktionen dock alltid göras för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.[273] Mottagaren av kreditnotan etc. skall i den ordning som gäller för hans redovisning återföra till beskattning den honom sålunda krediterade momsen, dvs. prisnedsättningen leder till en beskattningseffekt hos köparen som får mängdrabatten etc.[274] Se ovan i avsnittet Vissa inventarieöverlåtelser samt verksamhetsöverlåtelser angående kundkrediteringar etc. efter en verksamhetsöverlåtelse.

Underhandsackord

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 tar emot 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.[275]

Återgång av försäljning

På samma sätt skall, 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, säljaren till köparen utfärda en kreditnota eller motsvarande handling, om säljaren vill göra reduktion i redovisningen för på t.ex. varan tidigare redovisad utgående moms. Köparen skall på grund härav återföra till beskattning tidi-

[270]Jfr 7 kap. 6 § första stycket ML.
[271]Jfr prop. 1993/94:99 s. 240.
[272]Jfr 13 kap. 25 § första stycket ML.
[273]Jfr 13 kap. 25 § andra stycket ML.
[274]Jfr 13 kap. 26 § första stycket ML.
[275]Jfr RÅ 1988 ref. 102 och RSV/FB Im 1985:3.

gare redovisad ingående moms. Detsamma gäller givetvis när den som tillhandahållit en tjänsteprestation till kunden återbär uppburen ersättning efter dennes reklamation avseende utfört arbete.

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.[276]

> Av ett förhandsbesked från 1986 framgår att bestämmelsen i föregående stycke om 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 sådant förbehåll föranleder enligt Regeringsrätten inte någon annan bedömning.[277]

Angående momsskyldigheten när finansieringsföretag återtar varor som företaget övertagit rättigheterna till från säljaren enligt villkor i köpeavtal mellan säljare och köpare, se avsnittet Bank- och finansieringsområdet.

[276]Jfr 7 kap. 6 § andra stycket ML.
[277]Jfr RÅ 1986 ref. 86.

III.

VISSA BRANSCHOMRÅDEN

Fastighetsbranschen

Av lagen följer att fastighetsbegreppet på momsområdet i stort sett bygger på vad som civilrättsligt avses med fastighet, dvs. jordabalkens regler. Som nämnts i samband med redogörelsen för momsskyldigheten ovan är ju huvudregeln på momsområdet att alla varor och tjänster är momspliktiga, om inte undantag anges särskilt i ML för en viss slags vara eller tjänst. På fastighetsområdet är det precis tvärtom: överlåtelse av fastighet sker alltid momsfritt och varje sorts upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet är också (okvalificerat) undantagen från momsplikt, om inte undantag från det generella undantaget anges särskilt i ML, vilket som vi skall se är fallet med bl.a. rumsuthyrning i hotellverksamhet och upplåtelse av parkeringsplats i parkeringsverksamhet. Dessutom finns här en möjlighet till s.k. frivilligt inträde i momssystemet, nämligen för fastighetsägares och/eller förstahandshyresgästs upplåtelse av rörelselokaler m.m.[278] I dessa fall kan för övrigt fastighetsägaren vid en förändring av användningen av lokalerna eller försäljning av fastigheten som sker inom en sexårsperiod tvingas att återföra sina efter den frivilliga registreringen åtnjutna momsavdrag till beskattning (återföringsmoms tar över om även s.k. korrigering jämkning av momsavdrag skulle ha kunnat komma i fråga, se ovan i samband med redogörelsen för avdragsreglerna). Jag redogör först för de obligatoriska reglerna på fastighetsområdet och sedan för det särskilda systemet med frivilligt inträde i momssystemet för uthyrning av rörelselokaler m.m. Sist i avsnittet redogör jag för det särskilda avdragsförbudet för förvärv till stadigvarande bostad.

Obligatoriska regler på fastighetsområdet

Fastighet enligt jordabalken[279]

Notera att EG:s sjätte momsdirektiv talar om ”immovable property”, vilket bättre stämmer med det vidare begreppet fast egendom jämfört med jordabalkens och ML:s begrepp fastighet. Jag använder med den reservationen ML:s begrepp fastighet i förevarande arbete. Bland annat innebär emellertid denna reminiscens av felaktigt terminologibruk från GML:s tid att den alltjämt giltiga fastighetsanvisningen från RSV, RSV Im 1993:4, även för tolkningen av ML stipulerar att upplåtelse av gator m.m. vilka inte är fastighetsindelade (och därmed per definition inte utgör momsfria varor) sker momsfritt. Detta strider alltså faktiskt mot lagtexten (såväl GML som ML), men godtas oftast ändå i praktiken. Se även angående förevarande problem kommentaren i samband med redo-

[278]Jfr 1 kap. 11 och 12 §§ och 3 kap. 2 och 3 §§ samt 9 kap. ML.
[279]Jfr 1 kap. 1 §, 2 kap. 14 §§ jordabalken.

görelsen för den s.k. fastighetsregeln i avsnittet Internationella affärer.

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. [280] 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 dessa är att om det finns ett yttre samband mellan fastigheten och föremålet i fråga, presumeras föremålet vara tillbehör. Denna presumtion bryts endast

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 återta detsamma om fastighetsägaren åsidosätter villkor i överlåtelseavtalet, utgör föremålet lös egendom så länge villkoret gäller.[281]

Punkterna 2 och 3 har ingen betydelse i momssammanhang, eftersom som framgår nedan industritillbehör aldrig kan utgöra fastighet enligt ML, 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 gäller ledning för vilken den härskande fastigheten förordnats en rätt till stadigvarande bruk.[282]

---

[280] Jfr Grauers s. 81.
[281] Jfr Grauers s. 81 och 82.
[282] Jfr Grauers s. 83.

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 en sådan, 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 men ändå tillhör fastigheten. Exempelvis pontonbryggor blir tillbehör till den härskande fastigheten om de, enligt servitutsavtal, tillförts den tjänande fastigheten av den härskande fastighetens ägare.[283]

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, vad 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.[284]

Fastighet enligt ML[285]

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

---

[283]Jfr Grauers s. 83 och 84.
[284]Jfr Grauers s. 81.
[285]Jfr 1 kap. 11 § ML.

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

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 ML. Även byggnadstillbehör, som antingen avser byggnad på annans mark eller som tillförts byggnad av annan än byggnadens ägare, utgör fastighet.

Fastighet eller vara?

Industritillbehör och verksamhetstillbehör

En inskränkning av fastighetsbegreppet sker på så sätt att industritillbehören aldrig utgör fastighet enligt ML, utan anses som varor och omsättning av sådana är momspliktig, om inte undantag särskilt stipuleras. 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 i och för sig fastighet, men särskilt stipuleras momsplikt för omsättning av verksamhetstillbehören. Omsättning av industritillbehör och verksamhetstillbehör utgör alltså momspliktig omsättning. Exempelvis är omsättning av en specialfläkt till en maskin, i likhet med omsättning av maskinen, en momspliktig omsättning. Däremot utgör alltid omsättning av sådan utrustning för vatten, avlopp, sanitet, värme, elektricitet eller liknande och som normalt brukar användas i byggnader för bostadsändamål, momsfri omsättning av fastighet, om föremålet utgör byggnadstillbehör enligt ovan. Sålunda utgör t.ex. ett badkar fastighet enligt ML 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 ML. 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 ML och som sålunda överlåts eller upplåts (omsätts) momsfritt.

Växande skog etc.

På samma sätt som med verksamhetstillbehören utgör växande skog, odling och annan växtlighet som omsätts utan samband med avyttring av marken i och för sig omsättning av fastighet, men särskilt stipuleras momsplikt för sådan omsättning. En rotpostförsäljning av skog utgör alltså en momspliktig omsättning.

Överlåtelse av fastighet m.m.

En överlåtelse av fastighet kan aldrig momsbeskattas, eftersom fastigheter utgör varor vars omsättning undantas från momsplikt. Momsfrihet föreligger även för de fall där det är fråga om delavyttring av fastighet eller avyttring av en ideell andel i fastighet, eftersom även överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter till fastigheter som huvudregel är undantagna från momsplikt. Särskilt redogörs nedan för s.k. återföring under vissa förutsättningar av momsavdrag, t.ex. vid överlåtelse av fastigheter för vilka frivilligt inträde i momssystemet beviljats. Huvudregeln på fastighetsområdet är dock alltså att de obligatoriska reglerna stipulerar undantag från momsplikten vilket medför att avdragsrätt inte heller föreligger för ingående moms på förvärv till fastighet med särskilt uppräknade ”undantag från undantaget”, där sålunda momsplikt och avdragsrätt föreligger, t.ex. beträffande upplåtelse av hotellrum.

Rörelsefastigheter

Om momspliktig rörelse bedrivs i egen fastighet har man avdragsrätt för förvärv till sådan rörelsefastighet. För att likställa verksamheter som medför momsskyldighet, men där verksamheten bedrivs i förhyrda lokaler, med fall där verksamheten bedrivs i egen rörelsefastighet, infördes den 1 juli 1979 möjligheten för fastighetsägare att frivilligt inträda i momssystemet för upplåtelse av rörelselokaler m.m. och fr.o.m. den 1 juli 1994 gäller att även förstahandshyresgäst som i andra hand upplåter rörelselokaler till momsskyldig verksamhet kan inträda frivilligt i momssystemet. På så vis kan en momsskyldig hyresgäst lyfta momsen i hyran och likställs sålunda med verksamheter som bedrivs i egna lokaler. Jag återkommer nedan under särskild rubrik till begreppet frivilligt inträde.

Fastighetsförmedling

Genom införandet av det nya tjänstebegreppet 1991, vilket innebar att tjänsterna, i likhet med vad som redan gällde för varorna, blev generellt momspliktiga, blev förmedling en tjänst i sig vars omsättning medför momsplikt, om inte särskilt undantag stipuleras i ML. Detta innebär att fastighetsförmedlingen är en momspliktig omsättning, trots att säljaren inte momsbeskattas för den fastighetsöverlåtelse som förmedlingen avser: fastighetsmäklaren momsbeskattas för den provision han uppbär för att sammanföra säljaren och köparen.

Överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till fastighet

Beträffande tjänster som innebär överlåtelse eller upplåtelse av olika rättigheter till fastighet gäller, liksom för fastighetsförsäljning, som huvudregel ett i princip generellt undantag från momsplikt, vilket medför att någon beskattning inte heller skall ske i sådana fall.[286] 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 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 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.[287] 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.

Överlåtelse eller upplåtelse av arrende, hyresrätt, bostadsrätt, tomträtt, servitutsrätt eller annan rättighet till fastighet eller del av fastighet utgör alltså icke momspliktig omsättning. Ingår som ett led i sådan upplåtelse tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme eller nätutrustning för radio och TV, är det också momsfritt. Dock gäller beträffande nätutrustning inte momsfrihet för fastighetsupplåtares förmedling av program (se även avsnittet Kommunikation/media, hotell, restaurang och livsmedel). [288]

[286]Jfr prop. 1989/90:111 s. 89.
[287]Jfr prop. 1989/90:111 s. 196 och 197.
[288]Jfr prop. 1989/90:111 s. 198.

”Undantaget från undantaget”: obligatorisk momsplikt på fastighetsområdet

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.[289] Momsplikt föreligger förutom för omsättning av industritillbehör, verksamhetstillbehör och växande skog etc. enligt vad här ovan sagts också för

a. 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,
b. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet,
c. upplåtelse av parkeringsplats i parkeringsverksamhet,
d. upplåtelse för fartyg eller luftfartyg av hamn eller flygplats,
e. upplåtelse av förvaringsbox,
f. upplåtelse av utrymme för reklam eller annonsering på fastighet,
g. upplåtelse av byggnad eller mark för djur,
h. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik [OBS! Särskilda bestämmelser om moms finns i lagen (2000:142) om avtal med Danmark om mervärdesskatt för den fasta vägförbindelsen över Öresund.[290]],
i. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning, och
j. (fr.o.m. den 1 juli 2000) upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtratik till trafikoperatörer.[291]

Momsbeskattning sker alltså i nu nämnda fall av ”undantag från undantaget”, om omsättningarna sker i yrkesmässiga verksamheter. Momssatsen är givetvis den generella 25%, utom beträffande rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet och upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet där momssatsen är 12% samt beträffande korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning där momssatsen är 6%.

---

[289]Jfr prop. 1989/90:111 s. 89. Se även några EG-domar i detta sammanhang: C-173/88 (Morten Henriksen), C-63/92 (Lubbock Fine) och C-12/98 (Amengual).
[290]Jfr 1 kap. 2 c § ML, införd genom SFS 2000:143.
[291]Jfr SFS 2000:500.

Det sagda innebär att varje överlåtelse eller upplåtelse av en rättig-het att på något sätt få utnyttja (disponera) vad som enligt ML utgör fastighet undantas från momsplikt, såvida det inte är fråga om något av ”undantagen från undantaget”. Det intressanta blir alltså att undersöka omfattningen av dessa ”undantag från undantaget”.

Jordbruksarrende, avverkningsrätt etc.

Som nämnts 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.

Skog eller annan växtlighet som omsätts tillsammans med en avverkningsrätt behandlas som momspliktiga varor, eftersom omsättning sker utan samband med avyttring av marken enligt vad ovan sagts. 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 ML enligt vad ovan sagts i samband med redogörelsen för momsskyldigheten.

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

I samband med redogörelsen för momsskyldigheten ovan har jag redogjort för att om olika prestationer inte klart kan åtskiljas, skall det huvudsakliga inslaget i ett sammansatt tillhållande avgöra momsbedömningen. Så skall t.ex. ett rörelsearrende momsbeskattas (momssats 25%) i sin helhet, men om t.ex. en franchiseavgift avseende ett rörelsearrende kan delas upp i momsfri lokalupplåtelse och momspliktig inventarieupplåtelse, skall så ske. Se mera nedan om sammansatta transaktioner.

Hotell, camping etc.: moms 12%

Momsplikt föreligger för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet, varvid momssatsen som nämnts är 12% (jfr även angående hälsohem och kursgårdar avsnitten Sjukvårdsområdet och Utbildningsområdet). Det är lagen från 1966 om hotell- och pensionatsrörelse som utgör ”kärnan” i momsplikten enligt förevarande grund.[292] Det vill säga, med hotell- och pensionatsrörelse avses verksamhet som är avsedd att samtidigt ta emot minst

[292]Jfr avsnitt 5 i RSV Im 1993:5 (som enligt min mening får anses oförändrat i denna del även om RSV S 1995:20 anges ha ersatt bl.a. detsamma).

nio gäster eller som omfattar minst fem gästrum, och som således endast får drivas med tillstånd av polismyndigheten på orten. Momsplikten (12%) omfattar inte bara hotell i vanlig mening utan även uthyrning av stugor i stugbyar och semesterbyar eller på campingområden.

Vidare föreligger momsplikt (12%) för upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet. Skatteplikten omfattar upplåtelse av plats för tält eller husvagnar eller av enklare stugor på campingområde. Skatteplikten gäller även upplåtelse av näringsidkares egna uppställda tält eller husvagnar.[293]

Eftersom rumsuthyrning etc. inte avser stadigvarande bostad omfattas ifrågavarande verksamheter inte av avdragsförbudet för detta. Se nedan under särskild rubrik där jag redogör för begreppet stadigvarande bostad och bl.a. betydelsen av det ”spann” som jag anser föreligger mellan begreppen hotell och stadigvarande bostad.

Se mera om tjänster etc. inom hotellverksamhet i avsnittet Kommunikation/media, hotell, restaurang och livsmedel.

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 momsfri finansiell tjänst.[294] 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 enligt ovan vid redogörelsen för momsskyldigheten beträffande måltidskuponger och presentkort. Kupongföretaget är alltså inte momsskyldigt för försäljningen av hotellkuponger och företagarna kan inte 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 (se särskilt om resebyråer i avsnittet Resebyråbranschen).

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.[295]

---

[293]Jfr prop. 1989/90:111 s. 197.
[294]Jfr RSV:s skrivelse dnr 16084-92/212.
[295]Jfr prop. 1989/90:111 s. 197.

Parkeringsverksamhet definieras inte i lagen. I en skrivelse till skattemyndigheterna den 3 december 1990[296] 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, utan får anses ske i konkurrens med privat parkeringsverksamhet. En kommuns parkeringsverksamhet omfattas därmed av momsplikt och är dessutom yrkesmässig oavsett om den bedrivs med vinstsyfte eller ej. En felparkeringsavgift momsbeläggs emellertid inte, eftersom det inte kan anses vara fråga om ett tillhandahållande av beställd vara eller tjänst gentemot fordons-ägaren och någon momsmässig omsättning sålunda inte motsvaras av avgiften.

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 en momspliktig omsättning. Regeringsrätten har i ett fall[297] ansett att avdrag skall medges avseende den del av en parkeringsverksamhet som hänförde sig till hantering av kontrollavgifter.

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.[298] 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.

Momsplikt föreligger vidare för upplåtelse för fartyg alltså såväl för skepp som för båt eller luftfartyg av hamn eller flygplats (se om fartyg nedan i avsnittet Övriga undantag).

Skatteplikten gäller inte bara handelshamn utan även annan hamnrörelse. Detta innebär att även små marinor är momsskyldiga. 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

[296]Jfr RSV:s skrivelse dnr D29-1487-90.
[297]Jfr RÅ 1998 Not 172.
[298]Jfr prop. 1989/90:111 s. 197.

upplåtelsen av campingplats och den generella momssatsen (25%) tillämpas för upplåtelsen av båtplats. RSV har uttalat[299] 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 ”undantag från undantaget”. Med fartyg förstås i förevarande sammanhang även luftkuddefarkost.[300]

Vid upplåtelse åt fartyg eller flygplan av hamnen eller flygplatsen skall alltså moms debiteras. Genom återinförandet den 1 juli 1993 av det kvalificerade undantaget från momsplikt (se nedan i avsnittet Övriga undantag) 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 ”tjänster som avser sådana 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 inte utgör skepp) eller åt ett skepp som inte 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 enligt avsnittet Internationella affärer. Där talas om tjänst som ”avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, inräknat upplåtelse av hamnar eller flygplatser”. I regeln i fråga[301] 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[302] till ML. Av förarbetena[303] framgår att ändringen gjordes i förtydligande syfte. Alltså innefattar uttrycket ”avser fartyg eller luftfartyg” bl.a. upplåtelse för fartyg eller luftfartyg av hamn eller flygplats.

Eftersom momsplikten avser hamnverksamhet är det momsfritt att enbart upplåta ”råmark” för uppläggning av båt.

---

[299]Jfr RSV:s skrivelse dnr 21856-93/901.
[300]Jfr 3 kap. 21 § fjärde stycket andra meningen ML.
[301]Jfr 2 a § tredje stycket 1 lag (1968:430) om mervärdeskatt (GML).
[302]Jfr SFS 1976:674.
[303]Jfr prop. 1989/90:111 s. 185.

Skatteplikten för upplåtelse av flygplats avser upplåtelse av bana för landning samt upplåtelse av mark eller hangar för uppställning av flygplan. Momsplikten begränsas inte till att avse endast flygplats som är trafikflygplats eller som drivs av luftfartsverket eller kommun. Gränsdragning sker dock mot upplåtelse av nyttjanderätt till mark, byggnad o.d. Detta innebär att uthyrning enligt hyresavtal av permanenta lokalutrymmen i hangarer sker momsfritt.[304]

Förvaringsboxar, bankfack, utrymme på fastighet för reklam, djurstall o.d.

Momsplikt föreligger även för upplåtelse av förvaringsbox, vilket innefattar bl.a. uthyrning av bankfack (se avsnittet Bank- och finansieringsområdet). Upplåtelse av utrymme för reklam eller annonsering på fastighet är också, som nämnts, momspliktig. Slutligen föreligger momsplikt beträffande upplåtelse av byggnad eller mark för djur. Därmed görs inte någon momsmässig gränsdragning mellan å ena sidan momspliktigt tillhandahållande av djurskötsel, fodervärdskap eller betesservitut och å andra sidan momsfri upplåtelse av fastighet, vilket skulle ha varit nödvändigt om inte det särskilt stipulerades i ML att upplåtelse av byggnad eller mark för djur är momspliktig.[305]

Gemensamma bestämmelser

Om fastighetsägare eller nyttjanderättshavare hyr ut fastighet eller del därav till någon som där bedriver parkeringsverksamhet åvilar, enligt RSV:s rekommendationer, skattskyldigheten endast den som bedriver parkeringsverksamheten på ifrågavarande utrymme. Motsvarande bör även gälla vid upplåtelse av fastighet för hamn 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.[306]

Upplåtelse av vägar, broar etc.

Momsplikt infördes den 1 juli 1993 för upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik. Bestämmelsen[307] är i första hand föranledd av projektet med den fasta förbindelsen mellan Sverige och Danmark (Öresundsbron). En momsfrihet för avgifter för upplåtelser av vägar, broar eller tunnlar anses dessutom särskilt missgynna momspliktiga transportformer såsom järnvägar och färjetransporter, varför nämnda upplåtelser för trafik gjordes momspliktiga den 1 juli 1993.[308]

Fastighetsförvaltning, -fastighetsskötsel

Momsplikt föreligger för samtliga tjänster avseende fastighetsskötsel och fastighetsförvaltning. Det gäller t.ex. upphandlad fastighetsskötsel, städning av bostäder och andra lokaler, yttre städning, fönsterputsning och sotning. En företagares förvaltning av

---

[304]Jfr prop. 1989/90:111 s. 198 och RSV/FB Im 1980:2.
[305]Jfr prop. 1989/90:111 s. 198.
[306]Jfr avsnitt 3 i RSV Im 1993:4.
[307]Jfr SFS 1993:642; 1992/93:SkU 26; prop. 1992/93:190.
[308]Jfr prop. 1992/93:190 s. 13.

eget fastighetsbestånd (egen fastighetsförvaltning) medför dock inte momsskyldighet, om det inte är fråga om en rörelsefastighet i egen momsskyldig verksamhet där avdragsrätt förelegat för förvärv till fastigheten och förvaltningen etc. är rörelsefrämmande. I annat fall är ju en uttagsbeskattning undantagen enligt vad ovan sagts i samband med redogörelsen för momsskyldigheten, då undantag från uttag stipuleras om det ändå skulle leda till avdragsrätt, vilket ju vore fallet med uttag till den egna momsskyldiga rörelsen. Beträffande fastighetsarbeten som utförs i egen regi med egen avlönad personal samt egen fastighetsförvaltning i övrigt (utom för kamerala och administrativa arbeten) på samma premisser, kan dock uttagsbeskattning aktualiseras även i ett i övrigt momsfritt företag, t.ex. ett bostadsföretag, försäkringsföretag eller hos en fastighetshandlare, se mera om detta i avsnittet Byggbranschen.

Angående kyrkogårdsförvaltning, se särskilt avsnittet Övriga undantag.

Inträde till idrottslokal (utövare) eller till idrotts-evenemang (publik): moms 6%
Särskilt undantag för stat, kommun och allmännyttig ideell förening

Korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsut-övning momsbeskattas fr.o.m. den 1 januari 1997[309] och efter momssatsen 6%[310] och omfattas sålunda inte av huvudregeln om undantag på fastighetsområdet, förutom när uthyrning sker av hela anläggningen till en användare, företag eller konferensanordnare, under längre tid och med uteslutande av alla andra användare (se även avsnittet Artistbranschen).[311] Det vill säga, inträdesavgifter för idrottsutövare på träningsanläggningar momsbeskattas med 6%. Detsamma gäller från nämnda datum för inträdesavgifter för publik till idrottstävlingar, vilka alltså också momsbeskattas med 6%.[312] Momsplikten på idrottsområdet är i övrigt generell och skattesatsen 25%, men för nyss nämnda tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrott och för tjänster som omsätts i omedelbart samband med beredandet av möjlighet att utöva idrott, gäller ett särskilt undantag från momsplikt, om tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller av en allmännyttig ideell förening som undantas från inkomstskatteskyldighet för inkomsten och därmed inte är yrkesmässig för densamma enligt ML.[313] I sistnämnda fall förelåg givetvis inte momsskyldighet tidigare (före 1997) heller för sådana föreningar, då undantaget från yrkesmässighet är oförändrat.

Idrottsartiklar, alltid 25% moms

Om den som tillhandahåller en idrottslig aktivitet säljer idrottsartiklar användbara för den aktuella verksamheten till utövarna,

---

[309]Jfr 3 kap. 3 § första stycket 11 ML. SFS 1996:1327; bet. 1996/97:SkU6; prop. 1996/97:10.
[310]Jfr 7 kap. 1 § tredje stycket 6 ML.
[311]Jfr prop. 1996/97:10 s. 49.
[312]Jfr 7 kap. 1 § tredje stycket 6 ML.
[313]Jfr 3 kap. 11 a § ML.

utgör försäljningen momspliktig omsättning av varor efter den generella momssatsen 25% och omfattas således inte av vare sig möjligheten att tillämpa den reducerade momssatsen 6% eller undantaget från momsplikt.[314]

Sammansatta transaktioner[315]

När ett tillhandahållande innefattar såväl fastighetsupplåtelse som andra tjänster eller varor, s.k. sammansatt transaktion, blir det nödvändigt att ta ställning till huruvida transaktionen skall beskattas helt, delvis eller inte alls. Jag erinrar om vad som ovan sagts om s.k. franchiseavgift (se även avsnittet Övriga undantag). 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 (se mera nedan under särskild rubrik om frivilligt inträde). Se även om rörelsearrende i avsnittet Övriga undantag, där det framgår att franchiseavgift där lokaldelen inte klart kan åtskiljas från övrigt tillhandahållande är momspliktig till fullo och enligt obligatoriska regler.

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 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 och vilken får anses gälla i de delar den inte strider mot senare regler för idrottslokaler etc. enligt ovan.) 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 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 fastig-

[314]Jfr prop. 1996/97:10 s. 41.
[315]Jfr avsnitt 4.1 i RSV Im 1993:4.

> hetsupplåtelsen endast kan anses utgöra ett underordnat led i annat skattepliktigt tillhandahållande bör hela vederlaget tas upp till beskattning.[316]

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 ML. Är exempelvis hyreslagen tillämplig talar det för att det är fråga om en momsfri transaktion. Nedan återges RSV:s 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 har 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. Det är också fråga om icke klart åtskiljbara prestationer där momentet av fastighetsupplåtelse och det generella undantaget härför från momsplikt kan medföra att hela tillhandahållandet blir momsfritt.

Upplåtelse av fastigheten utgör det huvudsakliga tillhanda-hållandet

Upplåtelse av sammanträdesrum, aulor och klassrum bör normalt anses utgöra momsfria lokalupplåtelser. Här är det alltså frågan om att undantaget följer av vad som generellt gäller för fastighetsupplåtelser på grund av att fastigheten utgör det huvudsakliga i ett sammansatt tillhandahållande. Skulle däremot konstateras att det i stället är fråga om något av ”undantagen från undantaget” enligt ovan, föreligger momsplikt och man behöver inte göra någon prövning av vad som är det huvudsakliga i tillhandahållandet. Upplåtelse av hotellrum är t.ex. momspliktigt även om det enbart är fråga om en rumsupplåtelse i en verksamhet som omfattas av hotellagen utan tillhandahållande av några bekvämligheter i övrigt.

Upplåtelse av enbart lokaler för konferenser, festvåningar och konserthus bör enligt RSV [317] anses utgöra skattefria lokalupplåtelser. Som framgår nedan av kriterierna på när fastigheten är underordnad annat tillhandahållande, behövs det enligt min mening ganska få tjänster utöver tillhandahållande av enbart en lokal för att det skall handla om ett fullt ut momsskyldigt tillhandahållande

---

[316] Jfr avsnitt 4.2 i RSV Im 1993:4.
[317] Jfr avsnitt 5.3 i RSV Im 1993:4.

av exempelvis konferensarrangemang. Tillhandahållande av konferenslokaler och festvåningar m.m. i hotellrörelse och liknande verksamhet medför dock skatteplikt. 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 RSV:s ståndpunkt dessutom konkurrenssnedvridning gentemot de fall där olika personer svarar för lokalupplåtelsen resp. serveringen. Se särskilt angående inträde till teatrar etc. i avsnittet Artistbranschen.

Tillhandahållande av enbart mark för uppläggning av båt bör anses som skattefri upplåtelse av fastighet.[318] 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 ve-derlaget 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, som bättre överensstämmer med uttrycket ”immovable property” i EG:s sjätte momsdirektiv. 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 det fråga om en 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. RSV anser att en kommuns upplåtelse av parkeringsplatser på gatumark är momspliktig.

Fastigheten underordnad annan tjänst

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 entré-

[318]Jfr EG-domstolen som i mål nr C-468/93 (Belastingdienst Grote) med anledning av tolkningen av uttrycket ”råmark eller iordningställd mark” uttalade att det avser mark som av medlemsstaterna definierats som byggnadsmark (mark för bebyggelse) oavsett om den är iordningställd eller ej; prop. 1999/2000:82 s. 51.

avgifter till uppträdanden på restaurang i avsnittet Kommunikation/media, hotell, restaurang och livsmedel).

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.

Frivillig momsregistrering för uthyrning av rörelselokal m.m. (s.k. frivilligt inträde)[319]

Regeringen tillsatte en utredning om en generell översyn av ifrågavarande regler om frivillig momsskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler. Utredningen skulle särskilt analysera om någon form av obligatorisk skattskyldighet kunde och borde införas.[320] Utredningens arbete är nu klart och Regeringen har lämnat en proposition som antagits av Riksdagen. De nya reglerna[321] trädde i kraft den 1 januari 2001, men innebär inte införande av någon obligatorisk skattskyldighet på fastighetsområdet, utan huvudregeln är alltjämt att fastighetsupplåtelse eller överlåtelse av fastighet är momsfritt, och att sålunda även i framtiden systemet med s.k. frivilligt inträde får tillgås för den fastighetsägare etc. som önskar momsregistrera sig för upplåtelse av fastighet, såvida givetvis inte någon av de obligatoriska reglerna om momsplikt på fastighetsområdet (”undantaget från undantaget”) enligt ovan gäller. I stället innebär de nya reglerna den 1 januari 2001 att vissa justeringar sker i systemet med frivilligt inträde samt att de s.k. återföringsreglerna slopas och att enbart reglerna om jämkning av ingående moms för s.k. investeringsvaror (bl.a. fastigheter) kan bli tillämpliga för en förändrad användning av en fastighet i blandad verksamhet eller vid fastighetsöverlåtelse (se avsnittet Avdragsrätt). Jag redogör nedan för gällande regler till och med den 31 december 2000 och anger i förekommande fall, när en ny regel gäller från och med den 1 januari 2001. Övergångsbestämmelser enligt SFS 2000:500 (se Bilaga 4) innebär i stort sett att de regler som gällde tillämpas på förhållanden hänförliga i tiden till och med den 31 december 2000 och att de nya reglerna den 1 januari 2001 gäl-

[319]Jfr 3 kap. 3 § andra–femte styckena och 9 kap. ML samt i första hand RSV Im 1986:3, men även RSV Im 1993:4. Se även i detta sammanhang EG-domen C-381/97 (Belgocodex).
[320]Dir. 1997:127.
[321]Jfr SFS 2000:500; bet. 1999/2000:SkU21; prop. 1999/2000:82.

ler för förhållanden hänförliga i tiden från och med det datumet. Beslut om frivillig skattskyldighet som fattats före årsskiftet 2000/2001 gäller även därefter utan krav på ansökan eller beslut.

Bakgrund etc.

Dispositionsrätten till en fastighet utgör som nämnts en tjänst enligt ML 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 fastighet enligt ML för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet. Som nämnts ovan föreligger ju avdragsrätt för ingående moms på förvärv till en fastighet, om den ägs av rörelseidkare som utnyttjar den i sin momsskyldiga verksamhet (rörelsefastighet). Systemet med frivilligt inträde för fastighetsägare som hyr ut rörelselokaler infördes den 1 juli 1979 för att likställa verksamheter som medför momsskyldighet, men där verksamheten bedrivs i förhyrda lokaler, med rörelsefastigheter som ägs av rörelseidkaren själv och fr.o.m. den 1 juli 1994 gäller att även förstahandshyresgäst som i andra hand upplåter rörelselokaler till momsskyldig verksamhet kan inträda frivilligt i momssystemet. Från och med den 1 januari 2001 gäller enligt SFS 2000:500 möjligheten till frivilligt inträde även för en andrahandshyresgäst (dvs. upplåtelse i tredje hand), för konkursbon och för s.k. mervärdesskattegrupper (se avsnittet Redovisning). Genom upplåtarens frivilliga inträde kan en momsskyldig hyresgäst lyfta momsen i hyran och likställs sålunda med verksamheter som bedrivs i egna lokaler, eftersom fastighetsägaren genom det frivilliga inträdet blir momsskyldig och kan lyfta momsen på sina förvärv till fastigheten och debitera moms på hyresersättningen vilken moms alltså hyresgästen lyfter i sin momsdeklaration. Som framgår av rubriken är det i första hand fråga om uthyrning av rörelselokaler: t.ex. kontor, butikslokaler eller lagerlokaler. Notera också att momsskyldighet genom frivilligt inträde inte förutsätter att fastighetsägaren (eller förstahandshyresgästen) är yrkesmässig, utan här kan alltså t.o.m. en privatperson bli momsskyldig.

Grundtankar med institutet

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. Emellertid framgår av förarbetena att institutet frivilligt inträde infördes enkom för att den momsskyldige hyresgästen skall likställas med konkurrenten som har egen rörelsefastighet och att ”utredningens grundtankar” var att institutet skulle tillgodose hyresgästens intresse av att inte träffas av s.k. kumulativa effekter.[322]

[322]Jfr prop. 1978/79:141 s. 68 och äv. s. 69.

Därför anser jag att den därmed fastlagda principen att systemet i första hand är ägnat för hyresgästens intresse av konkurrensneutralitet, innebär att en fastighetsägare skall ha möjlighet att frivilligt utträda ur systemet, om en hyresgäst som först ställt sig välvillig till eller t.o.m. utbett sig om fastighetsägarens ansökan till skattemyndigheten om frivilligt inträde därefter ändrar sig. Fastighetsägarens frivilliga registrering skall enligt min mening sålunda helt kunna upphävas (annulleras) när grundförutsättningen för registrering går förlorad: momsredovisningen ”nollställs”. Detta innebär att fastighetsägaren får betala tillbaka ett negativt momsnetto för den tid momsdeklarationer lämnats, och tvärtom återfå moms om momsnettot varit positivt. Detta borde accepteras i vart fall då hyresgästen ändrar sig på grund av att denne insett att hans avdragsrätt för debiterad moms på hyran är begränsad, och förutsatt att denne inte har dragit sådan moms eller är beredd att återbetala momsavdrag för den tid registreringen annulleras. Fastighetsägaren skall framför allt inte behöva ”tvinga” hyresgästen att betala moms bara för att skattemyndigheten ännu inte har beslutat om avregistrering av fastighetsägaren.

För övrigt gäller att den som den 31 december 2000 omfattades av beslut om frivilligt inträde under år 2001 kan ansöka om frivilligt utträde (se även Bilaga 4).[323]

Förutsättningar för frivilligt inträde

Vilka är då förutsättningarna för att skattemyndigheten efter ansökan därom skall besluta om frivillig skattskyldighet för fastighetsägaren (och/eller förstahandshyresgästen)?

– lokalen används stadig-varande i momsskyldig verksamhet

Uthyrningen skall ske för stadigvarande användning i verksamhet som medför momsskyldighet och avse en sådan byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet. Det är tillräckligt om hyresgästens verksamhet endast till viss del, t.ex. 1%, medför skattskyldighet enligt ML.

I en sådan situation tar fastighetsägaren ut moms på hela hyran, men hyresgästen har enligt allmänna regler 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 resp. 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 (se vad som sägs ovan i samband med redogörelsen för avdragsrätten om fördelningsnycklar vid s.k. blandad verksamhet).

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

[323] Jfr SFS 2000:1358; bet. 2000/01:SkU7 och prop. 2000/01:23 s. 1.

hyreskontrakt tecknats och därutöver minst nio kalendermånader.[324]

Är däremot hyresgästens verksamhet helt momsfri lokalen används t.ex. av en legitimerad läkare i dennes praktik (se avsnittet Sjukvårdsområdet) kan fastighetsägaren aldrig bli skattskyldig. Detta gäller bara om hyresgästens verksamhet är okvalificerat undantagen från momsplikt. Att hyresgästens verksamhet är kvalificerat undantagen från momsplikt förtar dock inte möjligheten till frivillig registrering för fastighetsägaren. I sådana fall kan man, som nämnts, tala om en teknisk skattskyldighet hos hyresgästen. Enligt ett Regeringsrättsavgörande[325] kan ett konkursbo registrera sig för frivilligt inträde avseende uthyrning av verksamhetslokal, även om gäldenären inte var registrerad. Genom SFS 2000:500 har också, som nämnts, ett förtydligande införts i ML om att även konkursbon skall ha möjlighet till s.k. frivilligt inträde.[326]

– stat eller kommun är hyresgäst

Om uthyrning sker till stat eller kommun föreligger grund för registrering av en fastighetsägare efter dennes ansökan därom även om uthyrningen sker för en verksamhet hos stat eller kommun som inte medför momsskyldighet. Det gäller fr.o.m. den 1 januari 2001 även när hyresgästen är ett kommunalförbund.[327] När det gäller fastigheter som kommunen vidareuthyr skall dock förutsättningarna för fastighetsägarens skattskyldighet vara desamma som vid annan vidareuthyrning. Det innebär att vidareuthyrningen skall ske för en verksamhet som medför momsskyldighet för att fastighetsägaren skall kunna medges skattskyldighet för sin uthyrning.[328] Dessutom kan inte fastighetsägaren medges frivillig skattskyldighet för uthyrningen om denna avser stadigvarande bostad.[329]

I detta sammanhang får nämnas en övergångsbestämmelse med anledning av införandet den 1 januari 1995 av ifrågavarande regler i fall med kommuner som hyresgäster, och som har bäring på de s.k. återföringsreglerna som jag återkommer särskilt till nedan. Där anger jag bl.a. att om den frivilliga skattskyldigheten upphört på grund av att en förändrad lagstiftning medfört att förutsättningarna för momsregistrering inte längre föreligger, skall inte någon återföring ske.[330] Detta undantag från återföringsskyldigheten infördes den 1 juli 1994 och gäller bl.a. beträffande förevarande lagändring den 1 janu-

---

[324]Jfr avsnitt 2.2.4 i RSV Im 1986:3.
[325]Jfr RÅ 1998 Ref 31.
[326]Jfr prop. 1999/2000:82 s. 124.
[327]Jfr SFS 2000:1358; bet. 2000/01:SkU7 och prop. 2000/01:23 s. 1.
[328]Jfr 3 kap. 3 § andra stycket andra meningen ML och prop. 1994/95:57 s. 151.
[329]Jfr 3 kap. 3 § andra stycket andra meningen ML och prop. 1994/95:57 s. 152.
[330]Jfr 9 kap. 5 § tredje stycket ML.

ari 1995 av innebörd att frivilligt inträde inte längre är möjligt för fastighetsägares uthyrning av fastighet som kommunen vidareuthyr för användning i verksamhet som inte medför momsskyldighet eller när uthyrningen avser stadigvarande bostad. För att undvika transaktioner som i nu aktuella fall enbart skulle ha haft till syfte att åstadkomma en avdragsrätt för en fastighetsägare stipuleras genom en *övergångsbestämmelse* att återföring av avdragen ingående skatt skall ske i de fall där skattskyldigheten för fastighetsuthyrningen grundar sig på avtal som träffats den 1 november 1994 eller senare. I samma övergångsbestämmelse anges vidare att en fastighetsägare, för vilken skattemyndigheten har beslutat om skattskyldighet före den 1 november 1994, efter ansökan hos skattemyndigheten, kan få stå kvar som skattskyldig efter den 1 januari 1995 även om förutsättningarna för skattskyldighet för uthyrning till kommunen inte längre föreligger på grund av de nya begränsningsreglerna enligt ovan. Detta för att eliminera de ekonomiska eller andra problem som kan uppstå till följd av att en avregistrering skulle ha tvingats fram.[331]

Utländsk beskickning, karriärkonsulat eller internationell organisation är hyresgäst

Från och med den 1 januari 1997[332] kan dessutom en fastighetsägare som helt eller delvis hyr ut lokaler till en utländsk beskickning, karriärkonsulat eller internationell organisation medges frivilligt inträde i momssystemet för uthyrningen. Förutsättningen är att fastighetsägaren kan förete intyg från utrikesdepartementet om att hyresgästen är momsbefriad enligt vad som särskilt gäller internationella organisationer.

Momsfriheten för den internationella organisationen är konstruerad som en återbetalningsrätt, varför det är intressant för den att fastighetsägaren ges möjlighet att öppet debitera den annars latenta momskostnaden i hyran (se avsnittet Internationella affärer).

Ansökan

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

[331] Jfr prop. 1994/95:57 s. 152.
[332] Jfr SFS 1996:1320; se även 9 kap. 1 § tredje stycket ML (SFS 2000:500).

tige" 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.

Beslut anger avdrags-rättens omfattning

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, 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 resp. icke momsskyldiga hyresgäster utgör exempel på en skälig fördelningsgrund. Även andra bedömningsgrunder, som t.ex. lokallägenhetsyta och byggnadsvolym, kan komma i fråga.[333] Den s.k. väsentlighetsregeln som jag nämnt ovan i samband med redogörelsen för avdragsrätten 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. Se nedan om s.k. retroaktiv avdragsrätt för ny-, till- eller ombyggnad.

Stadigvarande bostad, avdragsförbud

Notera att fastighetsägaren omfattas av avdragsförbudet avseende ytor som har karaktären av stadigvarande bostad[334], varom mera nedan under särskild rubrik. Om byggnad på fastighet för vilken frivilligt inträde i momssystemet söks innehåller bostäder kan alltså fastighetsägaren inte lyfta moms avseende förvärv som belöper

[333]Jfr avsnitt 5.3.1 i RSV Im 1986:3.
[334]Jfr avsnitt 5.1 i RSV Im 1986:3.

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 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.

Byggnad på annans mark

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” deltagare

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.

I princip är det dock felaktigt att besluta om enmansredovisning i förevarande fall. Delägare till en fastighet registreras i fas-tighetsboken som fastighetsägare. Frivilligt inträde i momssystemet medges enligt ML 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 momsregistrerad.

Från och med den 1 januari 2001 gäller särskilt för s.k. mervärdesskattegrupper, att det endast är grupphuvudmannen som kan ansöka om frivilligt inträde och inte fastighetsägaren om denne är någon annan än grupphuvudmannen.[335]

[335]Jfr SFS 2000:1358; bet. 2000/01:SkU7, prop. 2000/01:23 s. 23 och prop. 1999/2000:82 s. 138.

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.[336] I sådant fall kan alltså fastighetsägaren frivilligt inträda i momssystemet för uthyrning av lagerlokalen.

Äkta koncerner, ”slussning” alternativ till frivilligt inträde

Bestämmelserna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av rörelselokal kan sägas ha en kompletterande bestämmelse i den särkilda regeln om ”slussning” av avdragsmoms mellan bolag i s.k. äkta koncerner som jag har behandlat ovan i samband med redogörelsen för avdragsreglerna. Om ett företag inom en s.k. äkta koncern tillhandahåller ett annat företag i samma koncern en momsfri tjänst, får, som nämnts, det senare företaget, förutsatt att det är momsskyldigt, göra avdrag för den ingående moms som belöper på förvärv eller import som förstnämnda företag gör för att tillhandahålla tjänsten i fråga. 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. Det sker utan att bestämmelserna om frivillig skattskyldighet för uthyrning och de därmed förenade återföringsreglerna (se nedan) blir tillämpliga på exempelvis en försäljning av fastigheten. Om fastighetsägaren inte ingår i den äkta koncernen, och ett bolag i den äkta koncernen vidareuthyr lokalerna till andra momsskyldiga bolag i koncernen, måste enligt min mening förstahandshyresgästen åtminstone till någon procent använda lokalerna i egen momsskyldig verksamhet utöver vidareuthyrningen för att fastighetsägaren skall kunna vara frivilligt momsregistrerad och äkta koncernreglerna tillämpas av koncernbolagen, och momsen i fakturan från fastighetsägaren sålunda ”slussas” från det koncernbolag som är förstahandshyresgäst till de momsskyldiga och därmed avdragsberättigade koncernbolag som är andrahandshyresgäster. I annat fall måste det koncernbolag som vidareuthyr till de andra koncernbolagen ansöka som förstahandshyresgäst om frivilligt inträde för att fastighetsägaren skall kunna fakturera med moms på förstahandshyresgästen, som gör avdrag och i sin tur fakturerar med moms på de avdragsberättigade andrahandshyresgästerna (varom mera nedan).

---

[336] Jfr prop. 1989/90:111 s. 196.

Byggnadstillbehör etc.

Vad nu sagts gäller upplåtelse av lokaler i byggnader som utgör fastighet enligt ML. Även allmänna fastighetstillbehör och byggnadstillbehör utgör, som ovan nämnts, fastighet enligt ML. 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. Av praktiska skäl innefattar beslut om frivillig skattskyldighet avseende uthyrning av byggnad också industri- och verksamhetstillbehör som finns i byggnaden.[337] Detsamma bör enligt min mening gälla byggnadstillbehör. Även om en klar åtskillnad kan göras mellan byggnadstillbehör och byggnaden (jfr ovan angående s.k. sammansatta transaktioner), bör inte uppdelning krävas utan en enda registrering gälla för allt. Se även om rörelsearrende i avsnittet Övriga undantag, där det framgår att franchiseavgift där lokaldelen inte klart kan åtskiljas från övrigt tillhandahållande är momspliktig till fullo och enligt obligatoriska regler.

Skattskyldighet genom frivilligt inträde, när?

Skattskyldighet vid frivilligt inträde medges tidigast från den dag då ansökan inkom till skattemyndigheten förutsatt att uthyrning då påbörjats. Om det inte medför några skatteadministrativa olägenheter, kan, enligt Regeringsrätten[338] dock i det enskilda fallet ett beslut om frivillig skattskyldighet ges retroaktiv verkan.

> Från och med den 1 januari 2001 gäller uttryckligen enligt ML att frivillig skattskyldighet kan medges den dag då ansökan därom inkom till skattemyndigheten eller den senare dag som sökanden anger, dock tidigast den dag då hyresgästen (eller bostadsrättshavaren) enligt avtal tillträdde den del av fastigheten som ansökan avser.[339] Dessutom gäller från och med den 1 januari 2001 att frivillig skattskyldighet kan medges redan innan uthyrning påbörjats, om registreringen gäller en byggnad eller annan anläggning under uppförande eller som genomgår omfattande till- eller ombyggnad för ändamålet.[340] Om i sistnämnda fall uthyrning inte skulle komma till stånd och beslutad frivillig skattskyldighet därför upphör, skall ingående moms, som dragits under tiden beslutet om frivilligt inträde gällde, betalas in till staten vid ett enda tillfälle jämte kostnadsränta.[341] I övrigt kan inte staten kräva tillbaka momsavdrag från den som momsregistrerat sig och därvid i god tro lämnat en avsiktsförklaring om att driva verksamhet med vinstsyfte,

---

[337] Jfr avsnitt 2.2.1 i RSV Im 1986:3.
[338] Jfr RÅ 1999 Ref 2 och RÅ 1999 Not 253.
[339] Jfr 9 kap. 4 § första stycket ML; SFS 2000:500.
[340] Jfr 3 kap. 3 § tredje stycket 3 ML och 9 kap. 4 § andra stycket ML; SFS 2000:500.
[341] Jfr 9 kap. 11 § ML; SFS 2000:500.

bara för att verksamheten inte visade sig lönsam och senare avregistrerades från moms (se avsnittet Redovisning)[342], såvida inte fråga är om någon annan av jämkningssituationerna för s.k. investeringsvaror (bl.a. fastigheter – se avsnittet Avdragsrätt).

Retroaktivt avdrag för ny-, till- eller ombyggnad resp. avdrag från inträde för driftkostnad

Genom det frivilliga inträdet får fastighetsägaren givetvis göra avdrag för ingående moms avseende förvärv till fastigheten fr.o.m. 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).[343] Retroaktiv avdragsrätt kan aldrig tillkomma en förstahandshyresgäst (eller, från och med den 1 januari 2001, andrahandshyresgäst) även om en sådan under vissa omständigheter, som jag återkommer till nedan, kan medges frivilligt inträde i momssystemet. Å andra sidan kan förstahandshyresgästen aldrig drabbas av s.k. återföringsskyldighet, utan när förutsättningar för återföring enligt vad nedan sägs uppkommer, är det alltid fastighetsägaren det gäller: dvs. den som förbehållits rätten till s.k. retroaktivt avdrag. När enbart jämkning av ingående moms kan komma i fråga för fastigheter med frivilligt inträde, dvs. från och med den 1 januari 2001, kan inte bara fastighetsägaren, utan även hyresgästen (eller bostadsrättshavaren) bli skyldig att jämka om frivillig skattskyldighet upphör på grund av åtgärder som vidtagits av hyresgästen (eller bostadsrättshavaren).[344]

Byggnadsarbeten får enligt RSV:s anvisningar[345] 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 bruk. Med huvudsakligen tagits i bruk anses enligt RSV:s anvisningar att inflyttning skett till minst 80%.

Avdrag för ingående moms avseende driftkostnaderna, bl.a. reparationer, får däremot fastighetsägaren göra tidigast från den dag då skattskyldighet/registrering skedde, dvs. tidigast från den

---

[342]Jfr EG-målet C-110/94 (INZO).
[343]Jfr 9 kap. 3 § första stycket 1 ML.
[344]Jfr 9 kap. 13 § ML; SFS 2000:500.
[345]Jfr avsnitt 5.4 i RSV Im 1986:3.

dag då ansökan om frivilligt inträde inkom till skattemyndigheten. Innan dess ”finns” ju inte någon momsskyldighet, då huvudregeln på fastighetsområdet är momsfrihet och sålunda momsskyldigheten uppkommer först genom myndighetsbeslutet. För reparationer o.d. gäller ju för övrigt inte ovan nämnda rätt till retroaktivt momsavdrag, då den enbart avser ny-, till- eller ombyggnation. I sammanhanget får dock särskilt uppmärksammas att med ombyggnation enligt min mening här avses även sådant som upptagande av nya fönster- och dörröppningar och flyttning av innerväggar och inredning o.d., och som omfattas av det utvidgade inkomstskattemässiga direktavdraget för reparation och underhåll (det s.k. utvidgade reparationsbegreppet)[346] och som sålunda i och för sig inte aktiveras genom att utgifterna för arbetena, som annars är fallet för sådana arbeten, tillförs byggnadens avskrivningsunderlag. Detta beläggs numera av Regeringsrätten.[347]

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) dras av, om så inte 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 (se nedan) och de tidsfrister som gäller därvidlag, måste hålla noga reda på när i tiden olika beslut om skattskyldighet avseende fastigheten fattats.

Beträffande retroaktiv avdragsrätt förutsätter lagen sedan den 1 juli 1994 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” och som ”han har utfört eller låtit utföra”, om de avser lokaler, som fastighetsägaren hyr ut till momsskyldig.[348]

> Från och med den 1 januari 2001 gäller dels att fastighetsägarens retro-aktiva avdragsrätt förutsätter att den del av fastigheten som omfattats av byggnadsarbetena inte tagits i bruk av fastighetsägaren själv, dels att förvärvaren av en fastighet skall kunna utnyttja den retroaktiva avdragsrätten även om överlåtaren utförde eller lät utföra byggnadsarbetena, förutsatt att överlåtaren inte var frivilligt registrerad för fastigheten eller tagit den i bruk före överlåtelsen.[349] I sistnämnda fall är överlåtaren skyldig att på förvärvarens begäran utfärda en med fak-

[346]Jfr punkt 3 av anvisningarna till 23 § KL (f.d. punkt 17 av anvisningarna till 29 § KL). Motsvaras av 19 kap. 2 § första och andra stycket IL.
[347]Jfr RÅ 1997 ref. 15.
[348]Jfr prop. 1993/94:99 s. 220.
[349]Jfr 9 kap. 8 § ML; SFS 2000:500.

tura jämförlig handling till förvärvaren, så att denne kan styrka sin rätt att utnyttja retroaktivt avdrag för de byggnadsarbeten som överlåtaren utfört eller låtit utföra.[350]

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.

Äkta bostadsföretag och privatbostadsfastighet

30 000-kronorsgräns

När motsvarande upplåtelse tillhandahålls av ett s.k. äkta bostadsföretag (vanligen bostadsrättsföreningar) eller ägaren av en privatbostadsfastighet (se ovan i samband med redogörelsen för yrkesmässighetsbegreppet) gäller en beloppsgräns om 30 000 kr för att bostadsföretaget eller privatbostadsfastighetsägaren skall kunna utnyttja möjligheten till frivilligt inträde.[351]

Fastighetsförsäljning

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 till den nye ägaren.[352]

Från och med den 1 januari 2001 gäller att överlåtaren och förvärvaren kan begära hos skattemyndigheten att den frivilliga skattskyldigheten skall upphöra på grund av fastighetsöverlåtelsen. Detta förutsätter att överlåtaren och förvärvaren gemensamt ansöker hos skattemyndigheten om att den frivilliga skattskyldigheten skall upphöra.[353] I annat fall gäller från och med den 1 januari 2001 att den nye ägaren till en fastighet, som redan omfattas av beslut om frivilligt inträde, blir skattskyldig från tillträdesdagen utan särskild ansökan om frivilligt inträde.[354] Därvid gäller att den nye ägaren av fastigheten inträder i den tidigare ägarens rättigheter och skyldigheter enligt ML, t.ex. övertar nye ägaren överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående moms, om inte de båda träffat avtal om att överlåtaren skall jämka (vilket i så fall sker vid ett enda tillfälle och avseende återstoden

[350]Jfr 11 kap. 2a § andra stycket och 3 § ML; SFS 2000:500.
[351]Jfr 4 kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket ML.
[352]Jfr 9 kap. 2 § ML.
[353]Jfr 9 kap. 6 § tredje stycket ML; SFS 2000:500.
[354]Jfr 9 kap. 5 § andra stycket ML; SFS 2000:500.

av korrigeringstiden).[355] Både den nye och den tidigare ägaren av fas-tig-het med frivilligt inträde är skyldiga att anmäla överlåtelse till skattemyndigheten från och med den 1 januari 2001.[356] Emellertid krävs inget särskilt beslut från och med den 1 januari 2001 för att den nye ägaren skall bli frivilligt skattskyldig. Denne anmäler bara övertagandet till skattemyndigheten och fortsätter uthyrningen på exakt samma sätt som den tidigare fastighetsägaren gjorde, och debiterar moms på de hyror som omfattas av skattskyldigheten.[357] Från och med tillträdesdagen övergår den frivilliga skattskyldigheten på den nye ägaren som då inträder i den tidigare ägarens ställe, när det gäller rättigheter och skyldigheter enligt ML (t.ex. avseende upplupen korrigeringstid för den övertagna fastigheten).[358] Vid överlåtelse där förvärvaren träder i tidigare fastighetsägarens ställe beträffande överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående moms, skall överlåtaren utfärda en med faktura jämförlig handling, och om överlåtaren i sin tur övertagit sådana rättigheter och skyldigheter från ännu en tidigare fastighetsägare, skall överlåtaren överlämna till förvärvaren även en kopia av den handling överlåtaren själv erhållit från tidigare ägare.[359] Om överlåtaren efter utfärdandet av sådan handling fått förändrad ingående moms eller avdragsrätt för denna, skall överlåtaren utfärda en kompletterande handling till förvärvaren avseende denna ändring.[360] De nya reglerna den 1 januari 2001 innebär att överlåtaren skall jämka ingående moms endast om detta, som nämnts, följer av avtalet med övertagaren, eller om den sistnämnde inte fortsätter med momspliktig uthyrning. Att en fastighet med frivilligt inträde eventuellt inte längre hyrs ut medför inte i sig att skattskyldigheten upphör.[361] Den upphör om fastigheten övergår till att användas av den som för tillfället är fastighetsägare för annat ändamål än momspliktig uthyrning eller när den inte längre kan upplåtas på grund av brand, rivning eller någon orsak varöver fastighetsägaren inte råder.[362] Därvid uppkommer skyldighet för fastighetsägaren att jämka ingående moms endast när den frivilliga skattskyldigheten upphör på grund av att fastighetsägaren övergått till att använda fastigheten i en annan verksamhet eller för annat ändamål som inte medför skattskyldighet, t.ex. boende.[363] En fastighetsägare är skyldig att anmäla till skattemyndigheten att förutsättningarna för frivillig skattskyldighet upphört.[364]

Se i övrigt ovan i detta avsnitt om nya regler den 1 januari 2001 angående jämkning av ingående moms för fastighetsägare (och i visst fall även för hyresgästen) samt i avsnittet Avdragsrätt angående de regler om jämkning av ingående moms som gäller tidigare och de nya som från och med den 1 januari 2001 gäller för investeringsvaror, dvs. bl.a. för fastigheter, enligt 8a kap. ML.[365] Här skall bara nämnas att om jämkning vid överlåtelse av fastighet enligt vad ovan sagts skall ske en-

---

[355]Jfr 9 kap. 5 § andra stycket, 8a kap. 12 § första stycket och 9 kap. 12 § ML; SFS 2000:500.
[356]Jfr 9 kap. 7 § första stycket ML; SFS 2000:500.
[357]Jfr prop. 1999/2000:82 s. 141.
[358]Jfr 9 kap. 5 § andra stycket ML; SFS 2000:500.
[359]Jfr 11 kap. 9 § första stycket och 10 § samt 11 § ML; SFS 2000:500.
[360]Jfr 11 kap. 9 § andra stycket ML; SFS 2000:500.
[361]Jfr prop. 1999/2000:82 s. 79.
[362]Jfr 9 kap. 6 § första stycket 1 och 2 ML; SFS 2000:500.
[363]Jfr 9 kap. 10 § 1 och 2 ML; SFS 2000:500. Jfr även prop. 1999/2000:82 s. 78.
[364]Jfr 9 kap. 7 § andra stycket ML; SFS 2000:500.
[365]Jfr 9 kap. 9 § ML; SFS 2000:500.

ligt de nya reglerna från och med den 1 januari 2001, skall överlåtaren jämka avdraget för den andra redovisningsperioden efter den då överlåtelsen skett (om inte redovisningsperioden för moms är beskattningsår).[366] I övriga fall av jämkning enligt de nya reglerna skall den även i fortsättningen som huvudregel ske i den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då en förändrad användning av fastigheten skett. (Se mera om redovisning av jämkning i avsnittet Avdragsrätt angående investeringsvaror.)

Här skall också nämnas att jämkning av ingående moms vid inkomstbeskattningen beaktas på så vis att avskrivningsunderlaget för fastigheten i fråga som en huvudregel justeras med jämkningsbeloppet i fråga.[367] (Se härvidlag min kommentar angående Investeringsvaror i avsnittet Avdragsrätt och jämförelsen med uttagsmoms och inkomstskattemässig behandling därav i avsnittet Momsskyldighet.)

Särskilt om uthyrning i andra hand (frivilligt inträde för förstahandshyresgäst)

Som nämnts infördes den 1 juli 1994 möjlighet för förstahandshyresgäst att frivilligt inträda i momssystemet för upplåtelse i andra hand av rörelselokaler m.m. Dessförinnan hade endast fastighetsägaren själv kunnat registrera sig för uthyrningen. Det förhållandet gav upphov till problem när hyresavtal hade tecknats innan fastighetsägaren valt att frivilligt gå in i momssystemet.

Om t.ex. fastighetsägaren A hyrde ut lokal till momsskyldige konsulten B, som i sin tur (i andra hand) upplät en del av lokalen till likaledes momsskyldige konsulten C, uppstod följande problem om A skulle momsregistrera sig för uthyrningen. A skulle efter beslut om momsregistrering ta ut moms på hela hyran som han debiterade B. B kunde däremot inte debitera moms i förhållande till C för andrahandsuthyrningen. Den i övrigt momsskyldige B ansågs i stället bedriva en s.k. blandad verksamhet till följd av den momsfria andrahandsuthyrningen, vilket medförde att B beträffande momsen i hyran som denne erlade till A inte kunde göra avdrag för den del som belöpte på den del av lokalen som B hyrde ut i andra hand till C.

De beskrivna problemen löstes på den tiden genom att A hyrde ut dels till B, dels till C. Emellertid var det ofta i praktiken så att hyresavtalen redan var tecknade när fastighetsägaren avsåg att frivilligt inträda i momssystemet och det kunde vara svårt rent civilrättsligt att gå in och upphäva t.ex. ett andrahandskontrakt och förmå andrahandshyresgästen att teckna avtal direkt med fastighetsägaren i stället.

---

[366] Jfr 13 kap. 28a § första stycket andra meningen ML; SFS 2000:500.
[367] Jfr SFS 2000:1355; bet. 2000/01:SkU10 och prop. 2000/01:30 s. 1.

Genom att möjligheterna till frivillig momsskyldighet (genom SFS 1994:498[368]) den 1 juli 1994 utvidgades till att omfatta också fall där en hyresgäst (eller bostadsrättsinnehavare) vidareuthyr lokalerna eller anläggningen, kan alltså numera både fastighetsägaren A och förstahandshyresgästen B medges frivilligt inträde i momssystemet, om andrahandshyresgästen C bedriver momsskyldig verksamhet i lokalen i fråga. Därmed träffas inte C av någon momskostnad utan lyfter momsen i hyran.

För registrering av A och B räcker det med att C stadigvarande skall använda lokalen i sin avdragsberättigade verksamhet. B behöver inte ha någon annan verksamhet än uthyrningen till C. Notera att förstahandshyresgästen B kan medges frivilligt inträde om förutsättningarna enligt vad nu sagts är uppfyllda även om fastighetsägaren inte begär sådant frivilligt inträde för sitt eget vidkommande. Upplåtelser som kan komma att ske i senare led omfattas inte av möjligheterna till frivillig momsskyldighet. Det vill säga, andrahandshyresgästen C kan aldrig bli frivilligt momsskyldig för upplåtelse av lokalen eller anläggningen i tredje hand.

Om fastighetsägaren och förstahandshyresgästen enligt de nya reglerna från den 1 juli 1994 har beviljats frivilligt inträde i momssystemet, kan emellertid inte någon återföringsskyldighet åläggas förstahandshyresgästen om dennes uthyrningsförhållanden ändras enligt vad nedan stipuleras beträffande återföringsfall, dvs. om t.ex. en momsskyldig andrahandshyresgäst ”byts ut” mot en momsfri sådan. Förstahandshyresgästens avdragna ingående moms kan nämligen anses successivt konsumerad i hans momsskyldiga verksamhet under den tid momsskyldigheten varat. Däremot åläggs även i sådant fastighetsägaren återföringsskyldigheten. Fastighetsägaren kan alltså bli återföringsskyldig till följd av omständigheter varöver fastighetsägaren själv inte alltid kan råda, vilket enligt förarbetena anses vara en nackdel som uppvägs av fördelarna med att införa möjligheten till frivilligt inträde även i fall av andrahandsupplåtelse. Härvidlag betonas i förarbetena att möjligheterna att upplåta en lokal i andra hand i de allra flesta fall torde förutsätta fastighetsägarens godkännande. Dessutom förbehålls, som nämnts, rätten till s.k. retroaktivt avdrag fastighetsägaren.[369]

> Från och med den 1 januari 2001 gäller, som nämnts, att även tredjehandsupplåtare kan medges frivilligt inträde samt att enbart systemet med jämkning av ingående moms skall gälla vid förändrad användning eller överlåtelse av fastigheten i fråga, varvid, som också nämnts, jämkningsskyldighet gäller såväl hyresgästen (eller bostadsrättshavaren) som fastighetsägaren, om frivillig skattskyldighet upphör på

[368]Jfr bet. 1993/94:SkU30; prop. 1993/94:225.
[369]Jfr prop. 1993/94:225 s. 17 och 18.

grund av åtgärder som vidtagits av hyresgästen (eller bostadsrättshavaren). Från och med den 1 januari 2001 uttrycks klart att frivilligt inträde är möjligt även när hyresgästen är en utländsk företagare som skulle ha haft rätt att lyfta moms om denne bedrivit sin verksamhet i Sverige.[370]

Se även avsnittet Konkurs/utmätning/kundförluster etc. angående de nya reglerna den 1 januari 2001 och konkurs.

Avdragsrätt för moms på mäklararvode

I avsnittet Vissa inventarieöverlåtelser samt verksamhetsöverlåtelser nämner jag en skrivelse från RSV den 13 december 1999[371] om momsavdrag för mäklararvode. RSV anser att mäklararvodet är en kostnad kopplad till den momsfria fastighetsöverlåtelsen, och att avdrag för moms på mäklartjänsten därför inte föreligger för säljaren. I nämnda avsnitt anför jag att synsättet strider mot kontinuitetsprincipen, om RSV menar att avdrag inte skulle förekomma i fall av överlåtelse av en fastighet som ingår i en momsskyldig verksamhet eller som omfattas av frivilligt inträde, och som har samma momsstatus i köparens hand. I skrivelsen uttalar RSV att en tidigare skrivelse från 1991[372] inte längre gäller. Se vidare i Bilaga 1 i slutet av boken min analys av RSV:s ståndpunkt i skrivelsen 1999.

Återföringsskyldighet under vissa förutsättningar avseende gjorda momsavdrag (återföringsreglerna)

Jag har ovan nämnt i samband med redogörelsen för de nya reglerna som gäller från och med den 1 januari 2001 angående s.k. frivillig skattskyldighet, att de s.k. återföringsreglerna slopas den 1 januari 2001. Det innebär, som nämnts, att från och med den 1 januari 2001 kan enbart reglerna om jämkning av ingående moms för s.k. investeringsvaror (bl.a. fastigheter) bli tillämpliga för en förändrad användning av en fastighet i blandad verksamhet eller vid fastighetsöverlåtelse. Till och med den 31 december 2000 gäller båda systemen för fastigheter, men efter årsskiftet 2000/2001 gäller alltså inte längre systemet med återföringsregler, och sålunda skall inte längre en fastighetsöverlåtelse gällande fastighet med frivilligt inträde hanteras genom från överlåtaren om återförd moms som grundar rätt till avdrag hos övertagaren, utan – som ovan redogjorts för – gäller från och med den 1 januari 2001 att förvärvaren som huvudregel övertar överlåtarens rättighet och

---

[370]Jfr 3 kap. 3 § andra och tredje styckena som hänvisar till bl.a. 10 kap. 1 § ML; SFS 2000:500.
[371]Jfr RSVs skrivelse dnr 12027-99/100.
[372]Jfr RSVs skrivelse dnr 19452-91/D29.

skyldighet att jämka avdrag för ingående moms och fortsätter debitera moms på de hyror som omfattas av skattskyldigheten.[373] Även då en fastighet ingår i en verksamhetsöverlåtelse eller övergår genom fusion eller liknande förfarande (se avsnittet Vissa inventarieöverlåtelser samt verksamhetsöverlåtelser) skall förvärvaren, enligt de regler som gäller från och med den 1 januari 2001, överta överlåtarens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning, om förvärvaren har rätt att lyfta moms. Min bedömning är att detta gäller generellt sett beträffande fastigheter som ingår i en verksamhet som är obligatoriskt skattskyldig då verksamheten övergår oförändrad till sin momspliktiga karaktär till övertagaren, och att jämkning inte heller skall ske vid överlåtelse av en fastighet med frivilligt inträde, om den kontinuitet i beskattningen som jag anför i Bilaga 1 upprätthålls.[374]

Äldre bestämmelser gäller enligt övergångsbestämmelserna i stort sett även efter årsskiftet 2000/2001 för förhållanden hänförliga till tiden före årsskiftet 2000/2001 (se Bilaga 4). Den som före årsskiftet 2000/2001 dragit moms som återförts och betalats till staten av överlåtaren enligt de äldre bestämmelserna, omfattas i och för sig enligt de nya reglerna av jämkningsreglerna om jämkning skall ske på grund av förändrad användning av fastigheten (i s.k. blandad verksamhet) eller överlåtelse av fastigheten, men skall därvidlag inte ”drabbas” av de nya reglerna om 10-årig korrigeringstid (se avsnittet Avdragsrätt angående investeringsvaror, bl.a. fastigheter), utan då gäller alltjämt den korrigeringstid för fastigheter om 6 år som annars endast gäller till och med den 31 december 2000.

Jag redogör nedan särskilt för de s.k. återföringsregler som gäller till och med den 31 december 2000 för fastigheter med frivilligt inträde. För de regler om jämkning som gäller exklusivt från och med den 1 januari 2001 för investeringsvaror, dvs. bl.a. för fastigheter med frivilligt inträde och fastigheter som omfattas av obligatoriska regler om momsplikt, hänvisar jag dels till vad som sägs ovan i detta avsnitt om s.k. om s.k. frivilligt inträde, dels till avsnittet Avdragsrätt angående investeringsvaror, bl.a. fastigheter.

---

[373]Jfr SFS 2000:500; 8a kap. 11 och 12 §§ ML och prop. 1999/2000:82 s. 103 och 107 samt även prop. 1998/99:15 s. 173.

[374]Jfr även prop. 1999/2000:82 s. 52 och referensen där till EG-målet C-291/92 (Dieter Armbrecht) vilket enligt min mening kan tolkas som att jämkning endast skall ske till den del överlåtelse av fastighet med frivilligt inträde eventuellt säljs privat.

Återföringsreglerna, som gällde till och med den 31 december 2000

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. Som ovan nämnts kan aldrig återföring drabba en förstahandshyresgäst som beviljats frivilligt inträde i momssystemet för andrahandsuthyrning, utan återföring gäller alltid fastighetsägaren.

Ändrad användning kan medföra återföringsskyldighet 3-årsgräns: 100%
3–6 år: 50%

Om den som frivilligt inträtt i momssystemet som skattskyldig för uthyrning av rörelselokaler m.m. inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket inträdet beslutades, uthyr eller upplåter fastigheten eller del därav till någon som inte har avdragsrätt för ingående moms i sin verksamhet, t.ex. en tandläkarpraktik som ju är okvalificerat undantagen från momsplikt, skall åtnjutna avdrag för ingående moms avseende såväl ny-, till- och ombyggnad som övriga förvärv reparationer etc. till 100% återföras till beskattning.[375] Detsamma gäller om fastighetsägaren tar fastigheten i anspråk för egen användning i icke avdragsberättigad verksamhet.[376] Om nämnda sker sedan tre men inte sex år förflutit skall återföring göras med hälften, dvs. med 50% av de gjorda momsavdragen.[377] Sedan minst sex år förflutit sker emellertid inte någon återföring överhuvudtaget (0%) enligt vad nu sagts. Har man utvidgat skattskyldigheten genom nytt beslut (ytterligare yta som uthyrs till momsskyldig verksamhet) börjar en ”ny” tre- resp. 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 momsskyldig verksamhet. Huruvida och i vilken omfattning återföring då skall ske får bedömas utifrån tidpunkten för när den momsskyldiga uthyrningen upphörde.[378]

Köp, byte eller jämförligt fång
Gåva, ej återföring

Återföring av gjorda momsavdrag sker efter de procenttal och tidsramar som anges ovan även när uthyrd eller upplåten fastighet överlåts genom köp, byte eller därmed jämförlig rättshandling (onerösa fång).[379] Vid en benefik överlåtelse, t.ex. gåva, av fastigheten uppkommer inte 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.[380]

---

[375]Jfr 9 kap. 5 § första stycket 2 ML.
[376]Jfr 9 kap. 5 § första stycket 3 ML.
[377]Jfr 9 kap. 6 § ML.
[378]Jfr avsnitt 7.1.2 i RSV Im 1986:3.
[379]Jfr 9 kap. 5 § första stycket 1 ML.
[380]Jfr 9 kap. 7 § ML och prop. 1993/94:99 s. 294.

Återföring avseende del av fastighet

Avser en återföringsgrundande åtgärd enligt ovan endast en del av fastigheten, skall återföringen göras med en däremot svarande del av tidigare tillgodogjorda momsavdrag.[381]

Ägarbyte: intyg om -återförd moms (s.k. intygsmoms)

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[382]), i sin momsdeklaration i den mån han blir momsskyldig för uthyrning får göra avdrag som för ingående moms för den skatt som säljaren återfört enligt intyg.[383] Motsvarande gäller, om fastigheten används i annan momsskyldig verksamhet.[384] 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 avsnittet Byggbranschen). 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.

Skyldighet utfärda intyg, faktisk inbetalning av återföringsmoms krävs

Intyg som ovan sagts är fastighetsägaren enligt ML skyldig att utfärda på köparens begäran.[385] I lagen förtydligades för övrigt den 1 juli 1993[386] 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. Högsta Domstolen har i ett mål[387] fastlagt att kompensation för återföringsmoms inte skall ingå i underlaget för stämpelskatt.

När redovisas återföringsmoms?

Återföring av moms enligt vad ovan sagts skall ske i momsdeklarationen för den redovisningsperiod under vilken uthyrningen eller upplåtelsen upphörde eller fastigheten såldes.[388]

---

[381]Jfr 9 kap. 5 § andra stycket ML.
[382]Jfr avsnitten 7.1.3 och 8 i RSV Im 1986:3.
[383]Jfr 9 kap. 3 § första stycket 2 och 4 § andra meningen ML.
[384]Jfr 9 kap. 3 § andra stycket och 4 § andra meningen ML.
[385]Jfr 9 kap. 4 § tredje meningen ML.
[386]Jfr SFS 1993:642.
[387]Jfr NJA 1999 s. 65.
[388]Jfr 9 kap. 8 § och 13 kap. 28 § första stycket ML.

Lagändrings inverkan

Sedan den 1 juli 1994 stadgas 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.[389] Se ovan särskilt om kommuner som hyresgäster och lagändringen den 1 januari 1995.

Särskilt får nämnas att återföring inte skall ske, om en fastighet överförs till ägaren av ett aktiebolag till följd av att aktiebolaget upplöses om aktiekapitalet inte höjs till minst 100 000 kronor före utgången av år 1998.[390] Detta förutsätter att övertagaren av fastigheten ansöker om frivilligt inträde och beviljas sådant vid samma tidpunkt som aktiebolagets momsskyldighet upphör och blir momsskyldig i samma omfattning som gällde för aktiebolaget.

Vidareförsäljning av -fastigheten
S.k. transportköp

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,[391] utan denne får efter sitt eventuella frivilliga inträde i momssystemet 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.[392]

Fastighetsförsäljning under konkurs

Om en återföringsgrundande händelse enligt ovan inträffar efter det att en fastighetsägare har försatts i konkurs, stadgas i lagen sedan den 1 juli 1994 att den ingående moms som fastighetsägaren (gäldenären) gjort avdrag för, och som hänför sig till tid före konkursbeslutet, skall återföras i fastighetsägarens redovisning. Ingående moms som konkursboet gjort avdrag för skall dock återföras i konkursboets redovisning.[393] Det sagda innebär att sådant intyg om återförd och inbetalad moms som är en förutsättning för att köparen av fastigheten skall kunna göra momsavdrag med motsvarande belopp (under förutsättning att han inträder frivilligt i momssystemet inom tre år från fastighetsköpet) måste utfärdas av såväl konkursboet som konkursgäldenären.

---

[389] Jfr 9 kap. 5 § första stycket 2 och tredje stycket ML och prop. 1993/94:99 s. 251.
[390] Jfr 6 § SFS 1996:761; prop. 1995/96:168 s. 27 och SFS 1997:976.
[391] Jfr avsnitt 8 i RSV Im 1986:3.
[392] Jfr avsnitt 12 i RSV Im 1986:3.
[393] Jfr 9 kap. 5 § femte stycket ML; SFS 1994:498.

Återföring ”tar över” i förhållande till korrigeringsregler

Om återföringsfall enligt ovan föreligger, tar detta över i förhållande till s.k. korrigering (jämkning) av ingående moms som jag behandlar i samband med redogörelsen ovan för avdragsreglerna. Till skillnad från vad som gäller beträffande korrigeringsreglerna undantas inte återföringsskyldighet om verksamhetsöverlåtelse (jfr avsnittet Vissa inventarieöverlåtelser samt verksamhetsöverlåtelser) som annars skulle medföra undantag från momsplikt samtidigt föreligger.

Inkomstskattemässig behandling

Angående den inkomstskattemässiga behandlingen av återföringsmoms hänvisar jag till vad jag ovan sagt därom i samband med redogörelsen för redovisningsreglerna.

Avdragsförbud för stadigvarande bostad

Som framgår av redogörelsen för avdragsreglerna ovan finns ett avdragsförbud som innebär att avdragsrätt inte föreligger för ingående moms som hänför sig till stadigvarande bostad.[394]

ML:s begrepp vidare än inkomstskattens

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 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 ML:s mening.

Vad som ej klart avskilts från bostadsytor träffas av avdragsförbudet

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.

---

[394] Jfr 8 kap. 9 § första stycket 1 och 10 § första stycket ML.

Undantag från avdragsförbudet

Som ovan nämnts utgör inte rum i en hotellrörelse bostad och träffas sålunda inte heller av avdragsförbudet; hotellrum kan inte karakteriseras som stadigvarande bostad. Se också ovan att undantag från avdragsförbudet gäller beträffande bostad som ingår i jordbruksarrende.

”Hotell kontra stadig-varande bostad”

I avsnittet Sjukvårdsområdet redogör jag för tillämpningen av avdragsförbudet för stadigvarande bostad i samband med kommuners förhyrning av servicelägenheter och gruppbostäder enligt ett regeringsrättsavgörande och i avsnittet Kommunikation/media, hotell, restaurang och livsmedel för det s.k. Långröstamålet där Regeringsrätten avgjorde samma frågeställning för flyktingförläggningar. Med anledning av att det hävdats från skattemyndighet den ståndpunkten att allt som inte är hotell är stadigvarande bostad, har jag i fackpress[395] utvecklat min syn på saken med utgångspunkt i de båda nämnda förhandsbeskeden från Regeringsrätten, och anför en något mera nyanserad syn på saken. Långröstamålet handlar om frågan om omsättning i flyktingförläggning är momspliktig eller ej, inte om avdragsförbudet. Konstaterandet att ett kortvarigt boende behandlas enligt hotellreglerna, innebär inte att alla ”icke-hotell” träffas av avdragsförbudet som om de därmed automatiskt vore att anse som stadigvarande bostad. På avdragssidan måste enligt min mening härvidlag en självständig bedömning alltid ske av lokalens karaktär: är den inrättad som stadigvarande bostad eller ej. Allt annat vore att dra för långtgående slutsatser av Långröstamålet. Tittar man så på fallet med gruppbostäderna, där just begreppet stadigvarande bostad särskilt prövades, framgår också att därmed skall anses vårdtagares lägenhet, om den inte i något avgörande hänseende skilde sig från bostäder i det allmänna bostadsbeståndet. Enligt min mening måste det alltså föreligga ett ganska stort spann mellan lägenheter som är jämförbara med det allmänna bostadsbeståndet och hotelliknande lokaler. Det är en grov förenkling att hävda att lägenheter som inte omfattas av hotellagen, automatiskt utgör stadigvarande bostad. Till exempel en lägenhet som är inrättad som kontor i en arkitektverksamhet, hos en revisionsbyrå eller i någon annan sådan verksamhet, utgör ju helt klart inte något som kan anses omfattat av begreppet stadigvarande bostad i ML, trots att det inte heller är fråga om något ”hotelliknande”. Andra fall är t.ex. vandrarhem som på grund av antal rum eller beläggning inte omfattas av hotellagen, men som ändå inte kan anses inrättade som något som är jämförbart med det allmänna bostadsbeståndet. Till exempel arkitektkontoret är momsskyldigt och har alltså av-

[395]Jfr SN 1-2/1997 s. 55–57 och EG-domstolens mål nr C-346/95 (Elisabeth -Blasi).

dragsrätt för ingående moms i hyran, om fastighetsägaren omfattas av beslut om frivilligt inträde. Vandrarhemmet är inte momsskyldigt om det faller utanför hotellagen (och inte heller utgör campingverksamhet) och upplåter rum i en byggnad som utgör fastighet. Då föreligger alltså inte avdragsrätt till följd av bristande momsskyldighet i verksamheten, inte på grund av att rummen skulle omfattas av begreppet stadigvarande bostad. Skulle det vara fråga om t.ex. rum på ett fartyg som inte fastighetstaxeras, är vandrarhemmet momsskyldigt, eftersom huvudregeln om undantag från momsplikt på fastighetsområdet inte gäller i sådant fall. Då har vandrarhemmet enligt min mening avdragsrätt för ingående moms avseende förvärv av fartyget, dvs. av rummen.

Avgörande från fall till fall

Notera att vad nu sagts angående vad som ”hänför sig till” stadigvarande bostad endast utgör tolkningar från skattemyndigheternas eller min sida, vilka inte har prövats i högsta instans. Det torde enligt mitt förmenande få avgöras från fall till fall bl.a. vad som utanför själva bostadsbyggnaden skall anses hänföra sig till 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.).

Sjukvårdsområdet

Vård och omsorg

För omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg[396] föreligger (okvalificerat) undantag från momsplikten. Undantaget omfattar också tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården eller omsorgen omsätter som ett led i denna.

Vårdande under-entreprenör

Från början (efter momsreformen 1991) ansåg RSV att förevarande undantaget bara skulle gälla i ledet mellan det sjukhus som fakturerar patienten och patienten, men inte mellan exempelvis den specialist som sjukhuset anlitat som vårdande underentreprenör av patienten och sjukhuset. Genom en regeringsrättsdom 1993[397] klarlades emellertid att det är den vårdande underentreprenörens faktiska verksamhet som skall bedömas. Någon kontraktuell bedömning som RSV förespråkade skall inte ske, utan den vårdande underentreprenören omfattas av undantaget om denne rent faktiskt utför vård.

---

[396]Jfr 3 kap. 4 § första stycket ML.
[397]Jfr RÅ 1993 ref. 13.

Sjukvård

Veterinär o.d. moms-pliktiga

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.[398] Undantaget för sjukvård omfattar inte vård av djur.

Med momsfri 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 (stat, landsting och kommun) eller, inom enskild verksamhet[399], vid inrättningar för sluten vård, eller
2. tillhandahålls av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården.

Sjuktransporter

Med sjukvård förstås sedan den 1 januari 1995 även sjuktransporter som utförs med transportmedel som är särskilt inrättade för sådana transporter. Ambulansbiltransporter utgör alltså inte persontransporter utan momsfri sjukvård. Detsamma gäller också sjö- och flygambulanser som är särskilt inrättade för sjuktransporter.[400] Om ett sjukhus köper en ambulans som är personbil träffas det av avdragsförbudet för personbilar, då det ju inte bedriver persontransport (se avsnittet Bilar).

Medicinsk fotvård

Med sjukvård jämställs dessutom fr.o.m. den 1 juli 1993 medicinskt betingad fotvård.[401]

Hälsohem

Om den som säger sig bedriva sjukvård inte omfattas av vad ovan sagts, 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 (enskilda vårdhem). 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 och momsbeskattning efter momssatsen 12% (se avsnittet Fastighetsbranschen).

---

[398] Jfr prop. 1989/90:111 s. 106 och 107.
[399] Jfr SFS 1996:794; prop. 1995/96:176 s. 107.
[400] Jfr SFS 1994:1798; 3 kap. 5 § andra stycket ML; prop. 1994/95:57 s. 94 och 96.
[401] Jfr SFS 1993:642; 3 kap. 5 § tredje stycket ML; prop. 1992/93:190 s. 15.

Patienthotell

Beträffande s.k. patienthotell för patienter med behov av närhet till sjukhuset för daglig behandling eller för anhöriga till svårt -sjuka rekommenderar RSV att undantaget för sjukvård gäller. Rumsuthyrning till andra gäster utgör momspliktig hotelltjänst (12%).[402]

Särskilt legitimerad

Även om sjukvårdsersättning inte utgår gäller enligt ovan skattefrihet för sjukvård som tillhandahålls av särskilt legitimerad: läkare, tandläkare, sjuksköterskor, barnmorskor, sjukgymnaster, logopeder, psykologer, psykoterapeuter och kiropraktorer[403] samt fr.o.m. den 1 oktober 1994 naprapater.[404] 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.[405] Genom nya rekommendationer upprätthålls inte detta krav fr.o.m. den 1 maj 1992.[406] 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.

Optiker

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 kan det anses att det inte är fråga om sjukvård i förevarande mening.[407] 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.[408] Regeringsrätten beslutade emellertid den 21 juni 1993[409] att synundersökning utförd av legitimerad optiker, utan samband med försäljning av glasögon eller andra synhjälpmedel, utgör momsfri sjukvård. RSV hänvisar till att lagen[410] uttryckligen anger att undantaget inte gäller omsättning av glasögon eller andra synhjälpmedel även om varorna omsätts som ett led i

---

[402]Jfr avsnitt 2.4.2 i RSV S 1996:7.
[403]Jfr prop. 1989/90:111 s. 107.
[404]Jfr SFS 1994:861 och avsnitt 2.3 i RSV S 1996:7.
[405]Jfr avsnitt 2.4 i RSV Im 1991:1.
[406]Jfr avsnitt 2.4 i RSV Im 1992:2 och i RSV Im 1993:6 samt avsnitt 2.3 i RSV S 1996:7.
[407]Jfr prop. 1989/90:111 s. 191.
[408]Jfr avsnitt 2.4 i såväl RSV Im 1991:1 som RSV Im 1992:2.
[409]Jfr RÅ 1993 ref. 57.
[410]Jfr 3 kap. 4 § tredje stycket ML; SFS 1994:498.

tillhandahållandet av sjukvård, och anför därför i nu gällande rekommendationer[411] att en uppdelning av ersättningen skall ske om legitimerad optiker tillhandahåller både synundersökning (momsfritt) och synhjälpmedel (momspliktigt).

Företagshälsovård

Företagshälsovård som grundar sig på avtal mellan arbetsmarknadens parter och syftar till att förbättra arbetsmiljön, t.ex. genom asbestanalyser och andra tekniska mätningar avseende arbetsmiljön, omfattas inte av undantaget för sjukvård. Det är bara till den del det inom företagshälsovården tillhandahålls sjukvård enligt ovan som den är momsfri.[412]

Medicinsk fotvård

Som ovan nämnts gäller fr.o.m. den 1 juli 1993 undantag från momsplikt för s.k. medicinskt betingad fotvård.

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 undan-taget. 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.[413] Notera att undantaget från momsplikt för medicinskt betingad fotvård gäller utan krav på någon särskild legitimation hos den som bedriver fotvården. Denne behöver inte heller vara verksam vid någon institution och fotvården behöver inte heller berättiga till sjukvårdsersättning för att den skall anses som momsfri.

Företagsform ej avgörande

Föreligger momsfrihet för legitimerade personer gäller detta oavsett om deras verksamhet bedrivs som enskild näringsverksamhet eller t.ex. i bolagsform.[414]

Alternativvård

RSV rekommenderar[415] 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.

Exempel på momsfri resp. momspliktig vård

Som exempel på momsfria sjukvårdsåtgärder nämner RSV vaccinationer, akupunktur i smärtlindrande syfte, allmän hälsoundersökning, mammografi, läkarkonsultationer per telefon, samtals-

---

[411] Jfr avsnitt 2.3 i RSV S 1996:7.
[412] Jfr avsnitt 2.5 i RSV S 1996:7.
[413] Jfr avsnitt 2.1.2 i RSV S 1996:7 och prop. 1992/93:190 s. 15.
[414] Jfr prop. 1989/90:111 s. 191.
[415] Jfr avsnitt 2.1.1 i RSV S 1996:7.

stöd 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 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.

Vårdgivare

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 ML:s mening, och givetvis är de inte heller vårdande entreprenörer.

Tillhandahållande som ett led i vården

Beträffande varor och tjänster som vårdgivare (eller vårdgivande underentreprenör) tillhandahåller som ett led i vården föreligger enligt ovan momsfrihet liksom för själva den faktiska vården. Momsfrihet föreligger alltså inte för den som inte är vårdgivare och som tillhandahåller varor och tjänster, t.ex. kioskvaror och frisörtjänster, direkt till patienter på t.ex. ett sjukhus.[416] Skattefriheten omfattar för övrigt 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 sådant fall inte fråga om ett tillhandahållande som ett led i vården. Att skattefriheten förutsätter att ”säljare” resp. ”köpare” är vårdgivare/vårdande entreprenör resp. 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 på sjukhus är momspliktiga.[417]

Kontroll och analys

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.[418] Om vårdgivaren (eller den vårdande entreprenören) tar ett blodprov från patienten och lämnar det för analys till ett utomstående laboratorium, blir

---

[416]Jfr prop. 1989/90:111 s. 108 och 190.
[417]Jfr prop. 1989/90:111 s. 107 och 108.
[418]Jfr 3 kap. 4 § andra stycket första ledet ML.

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) egen laboratorieverksamhet och vårdgivarens (eller vårdande entreprenörens) upphandling av tjänster från fristående laboratorier.[419] Ett fristående laboratorium kan således momsfritt tillhandahålla sådana analystjänster år en vårdgivare eller någon annan, t.ex. annat laboratorium. Nu avsedda undantag gäller t.ex. analys av blod eller röntgenbilder.[420] Av ett förhandsbesked[421] framgår att momsfrihet inte föreligger för tjänster avseende medicinsk utrustning som tillhandahålls sjukhus och inte vårdtagaren.

Klinisk läkemedelsprövning

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 utan samband med vård av någon särskild patient. Vårdgivaren är alltså momsskyldig för sådan ersättning.[422]

Receptbelagda läkemedel (kvalificerat undantag)

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.[423] Härvidlag kan noteras att ett apotek inte drabbas av problem med s.k. blandad verksamhet. Beträffande den receptbelagda omsättningen medges ju avdrag för ingående moms, trots att någon utgående moms inte debiteras (kvalificerat undantag),[424] och för övrig omsättning torde momsplikt föreligga utan undantag. Graviditetstest vid apotek omfattas emellertid inte av undantaget från momsplikt avseende kontroll eller analys av prov, eftersom tjänsten inte tillhandahålls vårdgivaren.[425]

> Som nämnts ovan i samband med redogörelsen för momsskyldigheten gäller, enligt min mening, som en huvudregel att säljaren av en vara eller tjänst helt skall kunna utgå ifrån karaktären hos den egna prestationen, när han skall bedöma om momsplikt föreligger eller ej. Vid t.ex. produktionen av receptbelagda läkemedel skall inte läkemedelsföretaget behöva kon-

---

[419]Jfr prop. 1989/90:111 s. 191 och 192 och prop. 1993/94:99 s. 151.
[420]Jfr avsnitt 2.4.5 i RSV S 1996:7.
[421]Jfr RÅ 1997 Not 71.
[422]Jfr avsnitt 2.4.5 i RSV S 1996:7.
[423]Jfr 3 kap. 23 § 2 ML och 3 kap. 4 § fjärde stycket ML, infört genom SFS 1998:542 som ett förtydligande att det okvalificerade undantaget på sjukvårdsområdet inte omfattar varor som omsätts av apotekare eller receptarier.
[424]Jfr 10 kap. 11 § första stycket ML.
[425]Jfr avsnitt 2.4.5 i RSV S 1996:7.

trollera om läkemedlet hamnar hos en person som har recept från läkare, utan det skall kunna underlåta att debitera moms redan på grund av att företaget självt är medvetet om att det producerade läkemedlet är receptbelagt; att försäljningen sker i flera led skall, enligt min mening, härvidlag inte spela någon roll. RSV har ju för övrigt, som ovan nämnts, fått bakläxa hos Regeringsrätten, när man försökte hävda att en kontraktuell bedömning skulle gälla beträffande undantaget från momsplikt för sjukvård.

Organ etc. från människa

I sammanhanget kan även nämnas att organ, blod eller modersmjölk från människa inte utgör momspliktiga varor.[426] Den som säljer en hjärtklaff från en människa till ett sjukhus för intransplantering gör en från momsplikt okvalificerat undantagen omsättning, medan en hjärtklaff från ett djur är momspliktig. Notera att från och med den 1 januari 2000 är omsättning av organ, blod eller modersmjölk från människa ett kvalificerat undantag, när omsättningen sker utanför EG.[427]

Se även avsnittet Redovisning angående undantag för vissa interna tjänster.

Tandvård

Med tandvård avses åtgärder för att förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan.[428] 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. Undantaget från momsplikten för tandvård gäller inte bara för legitimerade tandläkare, utan även för legitimerade tandhygienister.[429] I likhet med vad som gäller för sjukvård avser undantaget inte vård av djur.

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.

Dentaltekniska produkter

Vidare gäller momsfrihet för dentaltekniska produkter och tjänster avseende sådana oavsett om produkten eller tjänsten tillhandahålls tandläkaren (vårdgivaren), dentaltekniker eller patienten. Från och med den 1 juli 1994 föreligger precis som fallet är

---

[426]Jfr 3 kap. 23 § 3 ML.
[427]Jfr SFS 1999:640 och prop. 1998/99:69 s. 39.
[428]Jfr 3 kap. 6 § ML.
[429]Jfr avsnitt 3.1.1 i RSV S 1996:7.

inom sjukvården enligt ovan momsfrihet även för kontroll och analys av prov som tagits i samband med tandvård.[430]

Även om användandet av tandborste och tandkräm förebygger hål i tänderna, är sådana produkter momspliktiga. De utgör för det första inte dentaltekniska produkter i ML:s mening, och även om försäljningen sker av tandläkaren eller tandhygienisten, torde sådana produkter inte anses utgöra varor tillhandahållna som ett led i själva tandvården.[431] Möjligen skulle, enligt min mening, nämnda personers försäljning av specialtandborstar o.d. som är speciellt framtagna för patientens särskilda behov undantas. I sådant fall skulle inte någon snedvriden konkurrenssituation gent-emot livsmedelsaffärers och apoteks försäljning av ”vanliga” tandborstar uppkomma.

Social omsorg

Med social omsorg avses offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social verksamhet.[432]

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 resp. 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.[433] I en dom[434] den 1 mars 1995 har Regeringsrätten fastslagit att det avgörande för begreppet ”annan jämförlig social omsorg” är tjänstens natur och att förekomsten av individuell behovsprövning är ett betydelsefullt moment, och att t.ex. länsstyrelses tillstånd inte skall tillmätas någon avgörande betydelse. I ett förhandsbesked[435] ansågs att ett aktiebolags omsättning av tjänster avseende tillfällig tillsyn av barn i barnets hem utgjorde sådan social omsorg som undantas från momsplikt.

Liksom beträffande sjukvård sammanfaller momsfriheten med själva omsorgstjänsten; undantaget omfattar enbart varor och

---

[430]Jfr prop. 1993/94:99 s. 151 och 152.
[431]Jfr avsnitt 3.2 i RSV S 1996:7.
[432]Jfr 3 kap. 7 § ML.
[433]Jfr prop. 1989/90:111 s. 108.
[434]Jfr RÅ 1995 ref. 9.
[435]Jfr RÅ 1998 Ref 40.

tjänster som den som bedriver omsorgen tillhandahåller åt omsorgsmottagaren som ett led i den sociala omsorgen.[436] Liksom beträffande sjukvård och tandvård gäller undantag för vårdande entreprenör även på den sociala omsorgens område.

Ålderdomshem kontra servicehem

RSV rekommenderar[437] 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 kan sålunda uppkomma om t.ex. ett privat institut driver hem med dels ålder-domshemsavdelning (momsfri), dels servicehusavdelning (momspliktig).

Färdtjänst

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.[438]

Servicelägenhet/grupp-bostad kontra stadig-varande bostad

Den 29 april 1993 avgjorde Regeringsrätten[439] frågan om servicelägenheter och gruppbostäder skall anses omfattas av avdragsförbudet för ingående moms avseende förvärv för stadigvarande bostad (jfr avsnitt Fastighetsbranschen).

Domen innebär i korthet att avdragsförbudet för stadigvarande bostad träffar kommunen som upplåtare av servicebostäder och gruppbostäder för exempelvis senildementa, om de inte på något avgörande sätt skiljer sig från vanliga hyreslägenheter. Kommunerna hade ju i övrigt en generell avdragsrätt för ingående moms före den 1 januari 1995 och kompenserade som kollektiv staten för överkompensationen i den del den generella avdragsrätten ledde till avdrag för förvärv i en för övriga företag icke avdragsgill verksamhet, som här omsorg i form av gruppboende. 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

---

[436]Jfr prop. 1989/90:111 s. 109.
[437]Jfr avsnitt 4.2 i RSV S 1996:7.
[438]Jfr avsnitt 4.2.2 i RSV S 1996:7.
[439]Jfr RÅ 1993 ref. 30 och RÅ 1997 Not 245.

gäller ändå. Avdragsförbudet träffar även t.ex. lägenhetsförråd, men inte särskilda utrymmen för vårdpersonalen.

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 exkl. 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.

Utbildningsområdet

Utbildning (ML:s definition)

På utbildningsområdet föreligger momsfrihet för vad som enligt ML definieras som utbildning och bedömningen av omfattningen av momsfriheten förenklades den 1 januari 1997 genom den då införda[440] bestämmelsen av innebörd att (okvalificerat) undantag från momsplikt föreligger för tjänster som utgör

1. grundskole-, gymnasieskole- eller högskoleutbildning, om utbildningen anordnas av det allmänna (stat, kommun eller landsting) eller en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare, och
2. utbildning som enligt studiestödslagen (1999:1395) berättigar eleven till studiestöd.[441]

   Undantaget omfattar även omsättning av varor och tjänster som omsätts som ett led i utbildningen.

   Uppdragsutbildning, dvs. utbildning som tillhandahålls av utbildare mot ersättning från en uppdragsgivare som själv utser de personer som skall utbildas, omfattas av undantaget endast om utbildningen ingår i en av uppdragsgivaren bedriven egen utbildning enligt punkt 1 eller 2 ovan.

All undervisning eller tillhandahållande av varor och andra tjänster, som inte kan inordnas under beskrivna undantagssituationer

---

[440] Jfr SFS 1996:1327; bet. 1996/97:SkU6; prop. 1996/97:10; 3 kap. 8 § ML.
[441] Jfr SFS 1999:1406.

eller som inte ingår i verksamheten med sådan från momsplikt undantagen utbildning, är momspliktig.

Notera att beträffande utbildning under statlig tillsyn gäller den övergångsbestämmelsen, att utbildningstjänster som tillhandahålls under första halvåret 1997 skall vara fria från moms om utbildningsanordnaren senast den 30 juni 1997 ställs under statlig tillsyn.[442] För att undvika ”skatteplanering” gäller enligt övergångsbestämmelserna beträffande utbildningstjänster som tidigare var momsfria men som numera är momspliktiga, om skolan inte ställs under statlig tillsyn, att förskott uppburna senast den 31 december 1996 för utbildning under första halvåret 1997 är momsfria endast om eleven påbörjat (den schemalagda) utbildningen senast den 15 november 1996 och den skall pågå minst ett år.

I avsnittet Bilar framgår att företag som tillhandahåller momspliktig körkortsutbildning fr.o.m. den 1 januari 1997 inte längre träffas av avdragsförbudet för förvärv av personbilar och motorcyklar.

Slopat direktkrav

Genom lagändringen den 1 januari 1997 slopades det s.k. direktkravet på utbildningsområdet, vilket innebär att det numera är klarlagt att en utbildande underentreprenör är momsbefriad, om uppdragsgivaren är en momsbefriad utbildare. Om t.ex. en skola som står under statlig tillsyn, och som därför är momsbefriad enligt ovan, anlitar en underentreprenör som har en egen framtagen kurs som han håller hos skolan, är underentreprenören momsbefriad i kraft av att skolan är undantagen från momsplikten. Frågan om momsplikt är därmed numera inte knuten till åt vem utbildningstjänsten tillhandahålls, utan i stället till om undervisningen sker i en momsbefriad utbildningsverksamhet. En utomstående lärare som anlitas av den momsbefriade skolan för att hålla en del av utbildningen där, är också momsbefriad. Undervisningens längd och form saknar dessutom betydelse numera, utan begränsningen i vad som är momsfritt ligger i att tillhandahållna tjänster avser den utbildning som den ansvarige utbildningsanordnaren är skyldig att ge. Om utbildningsanordnaren som är momsbefriad enligt ovan uppdrar åt någon att inom kursplan e.d. hålla ett entimmes föredrag, är denne också momsfri för tillhandahållande av föredraget. Att det egentligen är momspliktig information spelar under dessa förhållanden ingen roll.[443]

> Notera för fall före den 1 januari 1997 att man enligt min mening kan göra en pendang till sjukvårdsområdet och den där från RSV:s sida enligt Regeringsrätten felaktiga tolkningen av direktkravet som uttrycktes på det området före den 1 juli

---

[442] Jfr SFS 1997:220; bet. 1996/97:SkU25 s. 1.
[443] Jfr prop. 1996/97:10 s. 51.

1994. Jag anser att förhandsbeskedet på sjukvårdsområdet från 1993[444] varav det enligt min mening framgår att själva verksamheten skall bedömas, när det gäller att bestämma omfattningen av undantaget från momsplikt, och att någon kontraktuell bedömning inte skall vara avgörande är applicerbart även på utbildningsområdet för ärenden som omfattas av äldre rätt (före 1997), då rekvisiten på de båda områdena var identiska för den tid som 1993 års fall avser (jfr avsnittet Sjukvårdsområdet).

Självstudier
Korrespondenskurs
Systemförsäljning
Uppdragsutbildning

De flesta av de gränsdragningsproblem som förelåg före den 1 januari 1997 har eliminerats genom den nya definitionen av momsfri utbildning. Däremot gäller fortfarande samma avgränsning av vad som skall anses ingå som ett led i utbildningen och också omfattas av momsfriheten. Material, böcker etc., som säljs för rena självstudier, och inte t.ex. för en korrespondenskurs hos momsbefriat utbildningsinstitut, är fortfarande momspliktigt. Detsamma gäller även s.k. systemförsäljning. Det vill säga, när t.ex. utbildning på en ADB-anläggning säljs i samband med tillhandahållande av själva anläggningen, gäller fortfarande att hela tillhandahållandet är momspliktigt.[445] En gränsdragning som försvann den 1 januari 1997 är emellertid beträffande s.k. uppdragsutbildning (se ovan).

Numera gäller att utbildning som t.ex. en högskola säljer till företag för utbildning av dess anställda är momspliktig, oavsett om utbildningen ingår i skolans ordinarie utbud av kurser eller om den tas fram enbart för företagets behov. Det är endast om uppdragsgivaren själv håller en momsbefriad utbildning och anlitar högskolan för lärartjänster etc., som högskolan är momsbefriad för uppdragsbildningen.[446]

Tillämpningen av undantagsbestämmelsen bör enligt förarbetena fortfarande vara restriktiv, vilket framför allt innebär särskild försiktighet när en konkurrensfördel annars skulle uppkomma för den verksamhet som skall bedömas gentemot sådana subjekt som enbart bedriver momspliktig verksamhet.[447] Som jag nämnt ovan under Inledningen, får det anses följa redan av övervältringseffekten och den grundläggande tanken om konsumtions- och konkurrensneutralitet som allmänna mervärdesskatterättsliga principer, att regler om undantag från momsplikten skall tolkas snävt.

Beträffande gränsdragningsproblem mellan t.ex. utbildning i dansskola som omfattas av förevarande 25-procentiga utbild-

[444]Jfr RÅ 1993 ref. 13.
[445]Jfr prop. 1989/90:111 s. 110.
[446]Jfr prop. 1996/97:10 s. 51 och 52.
[447]Jfr prop. 1996/97:10 s. 52.

ningsmoms eller den 6-procentiga momsen för tillträde till idrottslokal, se avsnittet Artistbranschen.

Export av utbildning, ”gamla” definitionen gäller än

I ett sammanhang gäller den gamla beskrivningen av undantaget från momsplikt, dvs. den som gällde före den 1 janauri 1997, och det är beträffande frågan om en omsättning skall anses ske i Sverige eller utomlands. Utbildning inordnas under de s.k. fysiska tjänsterna[448], vilket innebär att omsättningen skall anses ske i det land där utbildaren i bokstavlig mening utför utbildningstjänsten[449] (se mera om bl.a. fysiska tjänster i avsnittet Internationella affärer). Om utbildaren står och undervisar i exempelvis England eller USA sker omsättningen utomlands. Om undervisningen omfattas av dagens undantag, kan ju inte momsplikt föreligga oavsett om den sker i Sverige eller utomlands. För det fall undervisningen inte omfattas av dagens undantag och sålunda momsbeskattning skulle aktualiseras om omsättningen anses ske i Sverige, måste man titta på det gamla undantaget: om det skulle ha gällt för omsättningen i fråga gäller regeln om fysiska tjänster för bedömningen om omsättningen skall anses ske i Sverige (moms) eller utomlands (ej moms på grund av export). Om det gamla undantaget från momsplikt på utbildningsområdet inte skulle ha gällt för omsättningen, dvs. om det var fråga om information i stället, gäller den s.k. kundregeln[450] för bedömningen om omsättningen skall anses ske i Sverige eller utomlands. I avsnittet Internationella affärer framgår för övrigt att en exporttjänst enligt kundregeln bedöms olika när kunden är etablerad i annat EU-land resp. utanför EU: i förstnämnda fall är omsättningen export om kunden är näringsidkare och i sistnämnda fall är det likgiltigt om kunden är privatperson eller näringsidkare. Det är alltså i dag avgörande för vilken ”exportregel” som skall tillämpas om det gamla undantaget på utbildningsområdet hade varit tillämpligt på omsättningen i fråga, varför jag återger den gamla definitionen här: ”Tjänsten skall avse en undervisande systematisk presentation av ett ämne. Detta ämne får inte ha en alltför allmän karaktär. De förhållanden som belyses får inte vara isolerade företeelser utan skall utgöra en integrerad del av ett studieprogram. De som åtnjuter tjänsten skall delta aktivt i undervisningen för att erhålla en viss kompetensnivå.”[451] När det gäller det gamla undantaget kan givetvis ledning vid ”exportbedömningar” fortfarande sökas i den första (och hittills enda) rekommendationen från RSV på området,[452] men när det gäller vanliga nationella affärer får erinras om att den givetvis är upphävd i de delar som den nya definitionen av utbildning en-

[448]Jfr 5 kap. 6 § första stycket 1 ML.
[449]Jfr prop. 1993/94:99 s. 179.
[450]Jfr 5 kap. 7 § ML.
[451]Jfr prop. 1996/97:10 s. 55 och prop. 1989/90:111 s. 110.
[452]Jfr RSV Im 1991:2.

ligt ML har eliminerat gränsdragningsproblemen mellan momsfri utbildning och momspliktiga konsulttjänster, information etc. Är det ett internationellt förhållande erinras emellertid om att det gamla undantaget tolkats på så vis att försäljning av böcker för självstudier utgör varuomsättning och att en korrespondenskurs utgör en tjänst. I det förra fallet gäller reglerna om VAT-nummer när det är fråga om EU-handel (se bl.a. om s.k. distansförsäljning, t.ex. postorderförsäljning, till privatpersoner i andra EU-länder i avsnittet Internationella affärer) och ”varans väg” avgör om det är en exportaffär vid s.k. tredjelandshandel. I det senare fallet är det dock fråga om tjänsteomsättning och ”exportbedömningen” sker på samma sätt oavsett om det andra landet är EU-land eller tredje land. En korrespondenskurs momsbeskattas i det land där den tillhandahålls i bokstavlig mening. Enligt förarbetena skulle en vetenskaplig tjänst utförd fysiskt sett i laboratorium i Belgien anses tillhandahållen där även om resultatet, t.ex. en promemoria, tillhandahålls i Sverige. En korrespondenskurs måste emellertid enligt min mening anses tillhandahållen i det land där eleven i bokstavlig mening sitter och läser; läraren sitter ju inte i det andra landet och bedriver någon ”bearbetning av eleven” i fysisk mening.[453]

Bank- och finansieringsområdet

Inledande problemöversikt

Som nämnts 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 (dvs. advokater, revisorer, redovisningskonsulter, arkitekter, ingenjörer, reklammakare, informatörer etc.).[454] Om det för en tjänst eller vara inte stipuleras undantag explicit i ML, är tjänsten eller varan momspliktig och tillhandahållaren blir momsskyldig om den omsätts i dennes yrkesmässiga verksamhet. Jag har också nämnt att undantag från momsplikt typiskt sett skall tolkas snävt. Dessutom gäller att förmedlingstjänster, som också nämnts ovan, är momspliktiga i sig och om inte undantag uttryckligen anges i ML för den aktuella sortens förmedling föreligger momsplikt. Det finns därvidlag ingen koppling till huruvida den förmedlade varan eller tjänsten är momspliktig eller ej.

Nu kommer jag till två områden där inte bara undantag från grundtjänster, utan även för förmedling av dessa stipuleras i ML, nämligen inom områdena bank- och finansieringsverksamhet samt försäkringsbranschen. På dessa områden gäller det att, om

[453]Jfr prop. 1993/94:99 s. 344.
[454]Jfr prop. 1989/90:111 s. 105.

möjligt, vara extra noga vid gränsdragningen mellan angivna undantag och momspliktiga konsulttjänster.

Jag erinrar härvidlag om att t.ex. en ekonomisk rådgivare, som ju är momsskyldig för sina tjänster generellt sett, givetvis kan göra en momsfri värdepappersförmedling, men då gäller det att dela upp de momspliktiga och momsfria tillhandahållandena i fakturan till kunden. I annat fall lär det normalt sett bli fråga om en tillämpning av huvudsaklighetsprincipen, varvid allt kan komma att momsbeskattas, om de ekonomiska tjänsterna beräkningar, värderingar o.d. utgör det huvudsakliga i tillhandahållandet och inte kan anses ingå som underordnade led i en momsfri värdepappersförmedling. Jag erinrar också om att det verkligen måste konstateras att en omsättning sker, innan man har anledning att gå in på frågan om momsfrihet eller momsplikt. Till exempel en advokat, som ju är momsskyldig för sin verksamhet, gör överhuvudtaget ingen omsättning när han tar emot klientmedel, utan först när den juridiska tjänsten tillhandahålls eller så uppkommer momsskyldighet när förskott tas ut från klientmedelskontot för att bestrida kostnaden för att utföra tjänsten. Mottagande av klientmedel kan alltså aldrig anses utgöra omsättning av en momsfri betalningsförmedling eller något sådant: deponerade belopp, mottagna klientmedel etc. utgör alltså överhuvudtaget inte omsättning i sig momsmässigt och skall därför inte alls tas med i momsdeklarationen. Resebyrån som tar emot pengar av resenären för reseförsäkringen omsätter däremot momsfri förmedling av försäkring, och har alltså, till följd av momsskyldighet i övrigt i verksamheten, en blandad verksamhet.

Bank- och finansieringstjänst och värdepappershandel: momsfritt

För bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet, föreligger (okvalificerat) undantag från momsplikten.[455]

Finansiella tjänster

Med finansiella tjänster avses bank- och finansieringsverksamhet, t.ex. in- och utlåningstjänster, betalningsförmedling och värdedepappershandel.[456] Att driva bank kräver tillstånd (oktroj) från regeringen.

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.[457]

---

[455]Jfr 3 kap. 9 § första stycket ML.
[456]Jfr SOU 1989:35 s. 192.
[457]Jfr SOU 1989:35 s. 193.

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.[458]

Förmedling av låntagare etc. till den som utför finansiell tjänst, momsplikt

SRN har i ett förhandsbesked under 1992 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. Beskedet som överklagades fastställdes av Regeringsrätten den 12 januari 1994.[459] Samma bedömning gjordes i ett annat fall[460], 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[461] på att bedömningen om momsfrihet eller momsplikt 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. I ett förhandsbesked[462] ansågs inte banks omsättning av tjänster avseende arkivering av kreditakter omfattad av undantaget från momsplikt för banktjänster.

Notariat, bankfack, inkasso: momsplikt

Notariatverksamhet och bankfacksuthyrning som banker och finansbolag bedriver är momspliktig, eftersom sådana tjänster konkurrerar med rådgivning som ges av t.ex. advokater och med annan förvaring.[463] 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.[464] Även inkassotjänster är momsplikti-

---

[458]Jfr SOU 1989:35 s. 192.
[459]Jfr RÅ 1994 not 13 och även RÅ 1999 Not 46 vari hänvisas till EG-målet C-2/95 (Sparekassernes Datacenter).
[460]Jfr RÅ 1992 not 210.
[461]Jfr RÅ 1992 not 209.
[462]Jfr RÅ 1998 Not 111.
[463]Jfr prop. 1989/90:111 s. 104.
[464]Jfr prop. 1989/90:111 s. 105.

ga.[465] Så kallade 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. 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 därmed måste erlägga: omsättningsrekvisitet är inte uppfyllt.

Valutaväxlingsautomater

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.

Panträtt och borgen

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

Panter

I sammanhanget får även sägas något om förfallna panter. En pantsättning (upplåtelse av panträtt i viss egendom) kan alltså inte momsbeskattas. Eftersom någon omsättning inte sker ur panthavarens synpunkt om panten förfaller, kan inte heller pantsättaren beskattas om panten förfaller: äganderätten till panten övergår ju inte 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). Skyldighet att redovisa moms på grund av försäljning av panten uppkommer emellertid 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/lån skall kvittas mot panten, skall pantsättaren momsbeskattas för ett värde motsvarande pantens värde. Om lämnad kredit/lån i stället överstiger pantens värde, 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 vidare-

[465] Jfr prop. 1989/90:111 s. 104.

försäljning 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. Om icke momsskyldigt företag (utom finansieringsföretag) säljer panten (varan) gäller enligt den särskilda inventarieregeln som jag har redogjort för i avsnittet Vissa inventarieöverlåtelser samt verksamhetsöverlåtelser undantag från momsplikt då företaget inte har haft avdragsrätt för sitt förvärv och panten inte utgör en omsättningstillgång.

Viss varuomsättning hos 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, gör finansbolaget en momspliktig varuomsättning enligt en specialregel i ML[466] och är sålunda momsskyldigt för försäljningen. Det har dock inte ansetts motiverat att utvidga skattskyldigheten för försäljning av återtaget gods eller gods som tagits om hand som pant till andra än finansieringsföretagen.[467] Bland annat med hänsyn till att bank eller annan kreditinrättning mera sällan träder i den ursprunglige säljarens ställe.[468] 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 inkl. moms.[469]

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.[470] 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.[471] Begränsningsregeln träffar även de fall där köparen endast delvis har haft avdragsrätt för förvärvet, dvs. vid s.k. blandad verksamhet, eftersom det för avdrag för finansie-

[466]Jfr 3 kap. 24 § tredje stycket första meningen ML.
[467]Jfr prop. 1973:163 s. 43.
[468]Jfr prop. 1973:163 s. 43, 111, 112 och 130 och prop. 1989/90:111 s. 307.
[469]Jfr prop. 1973:163 s. 43.
[470]Jfr 8 kap. 11 § ML.
[471]Jfr prop. 1983/84:75 s. 21 och 25.

ringsföretaget förutsätts att köparen ”helt” saknat rätt till momsavdrag.

Se mera i avsnittet Konkurs/utmätning/kundförluster etc. om momsredovisningen i samband med återtagande av varor vid avbetalningsköp.

Värdepappershandel

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.[472]

Förvaltning av värde-pappersfond

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. ML:s 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 EU infördes därför undantag från momsplikt för dessa förvaltningsavgifter fr.o.m. den 1 januari 1992.[473]

Värdepappersförmedling

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

Aktieförmedling av andra än banker och finansbolag: också momsfritt

Enligt två förhandsbesked[474] avses med förmedling av aktier endast sådana aktieförmedlingar som utgör typiska inslag i bankers och finansieringsinstituts verksamheter. Det är viktigt emellertid att komma ihåg att lagtexten beskriver att undantaget från momsplikten omfattar bank- och finansieringstjänster samt sådan *omsättning* som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Lagtexten är alltså klar såtillvida att momsfri värdepappershandel inte begränsas till att omfatta sådan omsättning när den görs av vissa aktörer, t.ex. banker eller fondkommissionärer. Av förarbetena[475] framgår också att värdepappershandeln i princip i sin helhet skall vara undantagen från skatteplikten. Det är beträffande själva prestationerna (tjänsterna) i sig som gränsdragningen mellan momspliktiga konsulttjänster etc. och momsfri värdepappersförmedling skall ske, inte beträffande själva verk-

---

[472] Jfr prop. 1989/90:111 s. 307.
[473] Jfr prop. 1991/92:50 s. 17.
[474] Jfr RÅ 1993 not 71 och RÅ 1994 not 422 samt även RÅ 1996 not 243 och RÅ 1998 Not 249.
[475] Jfr prop. 1989/90:111 s. 307.

samheterna i vilka tjänsterna företas. Såväl lagtext som rättspraxis medger enligt min mening att mervärdesskattefri värdepappershandel bedrivs av andra än banker och finansieringsinstitut. Detta gäller givetvis under förutsättning att verksamheten med t.ex. aktieförmedling är vederbörandes egen verksamhet, så att det i enlighet med vad tidigare i detta avsnitt sagts inte bara är fråga om att vederbörande utför konsulttjänster såsom att ”ragga kunder” eller utföra ADB-tjänster åt t.ex. viss bank.

Antal värdepapper avgör inte momsfriheten

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

Aktier i dotterbolag

I samband med redogörelsen för avdragsreglerna ovan har jag kommenterat ett förhandsbesked,[476] där frågan var om ett moderbolag skulle anses avdragsberättigat för sådant som hade med själva ägandet av dotterbolagen att göra (ägarfunktionen). Någon utåtriktad momsfri värdepappershandel ansågs inte föreligga som skulle kunna medföra att en blandad verksamhet med begränsning i avdragsrätten ansågs föreligga, när det enbart var fråga 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 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 detta fall kunde tala om ”förvärv för (den momsskyldiga) verksamheten”. Det vill säga, avdragsrätt för ingående moms 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 gi-

[476] Jfr RÅ 1995 not 224. Se i avsnittet Avdragsrätt angående ”Avdrag för förvärv hänförliga till ägarfunktionen” och kommentarer där av RSV:s skrivelser dnr 9623-96/900, dnr 12027-99/100 och dnr 4286-00/109.

vetvis en blandad verksamhet uppkommit om moderbolaget även hade handlat med aktier i spekulationssyfte, dvs. då hade en momsfri värdepappershandel också förelegat.

”Papperslösa” värdepapper
Optioner

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.[477] Det sagda innebär att inte bara aktier o.d., utan även t.ex. optioner och ideella andelar undantas från momsplikt. 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.[478] Det spelar enligt min mening 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. Att ett ”papper” uttrycker äganderätt till en vara innebär enligt artikel 13.B5 i EG:s sjätte momsdirektiv inte att en momsfri överlåtelse kan ske. Detsamma menar jag är fallet, när ett ”papper” blott uttrycker äganderätt till en rättighet (tjänst), t.ex. ett patent. Så är fallet enligt samma bestämmelse i direktivet i vart fall när det gäller vissa rättigheter i ”immovable property” (OBS! inte helt överensstämmande med svenska begreppet fastighet, utan mera förenligt med fast egendom etc., se avsnittet Fastighetsbranschen) som nämns i artikel 5.3 i EG:s sjätte momsdirektiv.[479]

Ideella andelar

Undantaget från momsplikt avseende värdepappershandel omfattar även andelar av alla de slag. En överlåtelse av ideella andelar, i vilket slags egendom som helst, sker alltså momsfritt. Exempelvis gäller detta överlåtelse av andelar i ett handelsbolag.

Kundfordringar etc.

Fordringar undantas också från momsplikt. Således är det momsfritt att överlåta t.ex. ett enkelt skuldebrev. En fordran att få

---

[477]Jfr prop. 1989/90:111 s. 307.
[478]Jfr prop. 1987/88:156 s. 13.
[479]Jfr EG-målet C-326/99 (Stichting ”Goed Wonen”) där fråga för övrigt har anhängiggjorts i EG-domstolen om en medlemsstat är behörig att anse att vissa sakrätter omfattas av begreppet ”leverans av varor” i sistnämnda artikel i direktivet.

betalt av en kund (kundfordran) kan överlåtas, och medför inte heller någon momsplikt[480]; däremot får man betala moms om man använder sig av ett inkassobolags tjänster för att få betalt av kunden.[481] I sammanhanget kan nämnas att fr.o.m. den 1 juli 1979 utgår inte moms på ränta på beviljade kundkrediter. Härvidlag erinras om vad jag tar upp i samband med redogörelsen för momsskyldigheten ovan angående att man inte kan ”matcha” en del av beskattningsunderlaget för en momspliktig tjänst eller vara mot en finansiell tjänst i form av ”rabatt för snabb betalning”, utan att den momsfria delen i sådant sammanhang måste motsvara en normalt beviljad kredit.[482]

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 avsnittet Vissa inventarieöverlåtelser samt verksamhetsöverlåtelser) 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. 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.[483]

Kund utanför EU, kvalificerat undantag

Notera att bank- och finansieringstjänster samt värdepappershandel etc. enligt ovan förutom förvaltning av värdepappersfonder inte är okvalificerat undantagna utan i stället kvalificerat undantagna från momsplikt, när kunden bedriver verksamhet utanför EU eller tjänsten har direkt samband med varor som exporteras till

---

[480]Jfr prop. 1989/90:111 s. 193.
[481]Jfr prop. 1973:163 s. 111, 112 och 130 och prop. 1989/90:111 s. 307.
[482]Jfr RÅ 1986 ref. 46 och även RÅ 1991 ref. 105.
[483]Jfr RSV:s skrivelse Dnr 26568-91/D29.

ett icke-EU-land. Detsamma gäller på samma villkor för omsättning av sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel. [484] Notera att samlarföremål eller guldmynt som omsätts efter sitt metallvärde är momspliktiga varor, varvid vanliga exportregler etc. enligt vad som sägs i avsnittet Internationella affärer gäller (se angående mynt etc. även avsnittet Övriga undantag).

Nya regler om s.k. investeringsguld från och med den 1 januari 2000

Den 1 januari 2000 trädde enligt SFS 1999:640 nya momsregler i kraft för s.k. investeringsguld. Reglerna innebär att just sådant guld är momsfritt som huvudregel, men att det vid försäljning från en näringsidkare till en annan näringsidkare skall vara möjligt att välja momsbeskattning (beskattningsoption). Om beskattningsoptionen utnyttjas sker beskattningen genom att förvärvaren skall redovisa en förvärvsmoms. Förvärvaren gör – trots att omsättningen sker inom Sverige – samma slags beskattningsåtgärd som vid EG-förvärv av varor. Säljaren skall inte debitera moms. På avdragssidan gäller att den som utnyttjat beskattningsoptionen har rätt till avdrag för all ingående moms, dvs. såväl för ingående moms hänförlig till kringkostnader (”overhead”-kostnader) som sådan som hänför sig till själva inköpet av det investeringsguld eller annat guld som krävts för framställning av investeringsguldet. För den som inte utnyttjat sin rätt att bli skattskyldig, föreligger avdragsrätt endast för ingående moms som hänför sig till själva köpet av guldet.[485] Vid omsättning av investeringsguld till plats utanför EG (export) gäller dock på liknande sätt som för motsvarande situation för finansiella tjänster, att exportören har en generell återbetalningsrätt för ingående moms.[486] Det är alltså från och med årsskiftet 1999/2000 viktigt att hålla reda på vad som betraktas som investeringsguld momsmässigt. Jag redogör därför för detta nedan. Notera att guld som inte håller den finhalt som konstituerar investeringsguld (995/1000) är obligatoriskt momspliktigt, men att tekniken med förvärvsbeskattning vid försäljning inom landet mellan näringsidkare gäller även när guld har en finhalt av minst 325/1000.

Enligt 1 kap. 18 § ML är investeringsguld, guld som är *tacka eller platta* samt

- har *finhalt* om minst 995/1000,
- är i *form* av tacka eller platta (”wafer”) och
- har *vikt* som godtas på någon av marknaderna för sådant guld (de fyra stora guldbörserna är London, Zürich, New York och Tokyo; dock mer än 1 gram, annars ej investeringsguld)

Om tacka eller platta uppfyller rekvisiten ovan, är det investeringsguld oavsett om det representeras av värdepapper eller inte (guldmynt, se nedan, är dock investeringsguld endast som just guldmynt och inte som representerat av värdepapper).

Vidare är guldmynt, som inte säljs till en kurs som skulle indikera att fråga är om samlarföremål, också investeringsguld under vissa för-

---

[484] Jfr 10 kap. 11 § andra stycket ML och även RÅ 1999 Not 245 avseende ML:s lydelse före den 1 november 1995.
[485] Jfr prop. 1998/99:69 s. 21 och 23.
[486] Jfr 10 kap. 12 § ML och referens till 3 kap. 10a § ML.

utsättningar. Guldmynt förtecknade i C-serien av EG:s officiella tidning anses som investeringsguld under hela det år förteckningen gäller. RSV skall senast den 1 juni varje år upprätta lista åt Finansdepartementet om vilka guldmynt som utgör investeringsguld.

För övrigt kan nämnas att särskilda regler om identitetskontroll föreskrivs i SBL för säljaren av investeringsguld beträffande identiteten hos köparen vid transaktioner överstigande 10 000 kronor.[487] Om säljaren inte utför sådan kontroll påför skattemyndigheten kontrollavgift om 2 000 kronor.[488]

Försäkringsbranschen

Vad som sägs om vissa problemställningar ovan i ingressen till avsnittet Bank- och finansieringsområdet gäller även i tillämpliga delar på försäkringsområdet.

Försäkringstjänster, momsfria

För försäkringstjänster föreligger (okvalificerat) undantag från momsplikten.[489]

De tjänster som försäkringsrörelser enligt försäkringsrörelselagen (m.fl.) tillhandahåller i form av skadeförsäkringar, livförsäkringar etc. är momsfria. Med momsfria försäkringstjänster avses även återförsäkringsverksamhet mellan försäkringsbolagen och tjänster utförda av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar och som avser försäkringar, t.ex. resebyrås förmedling av reseförsäkring.[490] Undantaget från momsplikt gäller från och med den 1 juli 1998 även försäkringsrörelser enligt lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige.[491] Eftersom den s.k. Fondförsäkringslagen upphävdes den 1 januari 2000 har hänvisningen i förevarande undantagsregel till den lagen slopats.[492] Försäkringsmäklare skall vara registrerad hos Finansinspektionen.

Försäkringspremier och provisioner för förmedling av försäkringar är alltså momsfria. I en EG-dom[493] fastslås att med begreppet försäkringstransaktion i momssammanhang skall enligt EG:s sjätte momsdirektiv förstås även när någon som inte själv är försäkringsgivare till sina kunder erbjuder ett försäkringsskydd, och på visst sätt anlitar extern försäkringsgivare till att svara för försäkringsrisken. Det är enligt ett förhandsbesked[494] dock endast den egentliga försäkringsverksamheten som undantas från momsplikt, inte att ett försäkringsbolag åtar sig att sköta ett annats verksamhet. Jämför härvidlag även vad ovan i avsnittet Bank- och

---

[487]Jfr 14 kap. 1a § SBL; SFS 1999:641.
[488]Jfr 15 kap. 6a § SBL; SFS 1999:641.
[489]Jfr 3 kap. 10 § första stycket ML.
[490]Jfr SOU 1989:35 s. 192.
[491]Jfr SFS 1998:300.
[492]Jfr SFS 1999:1130.
[493]Jfr EG-målet C-349/96 (Card Protection Plan).
[494]Jfr RÅ 1997 Ref 42.

finansieringsområdet sägs om att förmedling av låntagare inte omfattas av undantaget från momsplikt för bank- och finansieringstjänster.[495]

Viss varuomsättning av försäkringsföretag

Beträffande besiktningar som utförs antingen som underlag för premiesättning m.m. eller som, t.ex. på grund av ändrade riskförhållanden, avser en bedömning av om ett tillräckligt försäkringsskydd föreligger, omfattas av förevarande undantag från momsplikten. Besiktningar som utförs i rent skadeförebyggande syfte, är däremot att jämställa med momspliktiga konsulttjänster.[496]

När ett försäkringsföretag säljer en vara, t.ex. en bil, som det övertagit i samband med skadereglering, föreligger momsplikt enligt samma specialregel som för motsvarande situation hos finansieringsföretag (se avsnittet Bank- och finansieringsområdet).[497] 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 momspliktigt för omsättningen. Därför föreligger momsplikt för försäkringsbolagets omsättning i nämnda situation. Även för det fall försäkringstagaren inte är momsskyldig blir försäkringsbolaget momsskyldigt för omsättningen av övertagen vara.[498]

Utbetalning av försäkringsersättning

Om försäkringstagaren inte är momsskyldig (utan t.ex. en vanlig privatperson) skall försäkringsersättningen inkludera den moms som ligger i varans anskaffnings- eller återanskaffningsvärde.[499] 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 exkl. moms i de fall försäkrings-

---

[495]Jfr även EG-målet C-240/99 (Försäkringsaktiebolaget Skandia), där fråga huruvida momsfrihet för försäkringstjänster omfattar moderbolag som utför administration av dotterbolags försäkringsverksamhet hänskjutits av Regeringsrätten till EG-domstolen.
[496]Jfr RÅ 1995 not 105.
[497]Jfr 3 kap. 24 § tredje stycket första meningen ML.
[498]Jfr prop. 1973:163 s. 42.
[499]Jfr prop. 1973:163 s. 42.

tagaren (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 exkl. 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 (exkl. moms) för anskaffning av t.ex. ersättningsvara, har den momsskyldige (skadelidande) avdragsrätt för den ingående momsen.[500] Detta specialfall av avdragsrätt framgår av min redogörelse ovan om avdragsrätten. Det är också värt att notera, som jag nämner i samband med redogörelsen ovan för momsskyldigheten, att en momsskyldig skadevållande inte uttagsbeskattas om han själv avhjälper skadan hos den skadelidande. Även skadevållandes försäkringsbolag kan till en momsskyldig skadelidande göra en utbetalning av försäkringsersättning exkl. moms, eftersom den skadelidande även här är berättigad att göra momsavdrag vid förvärv av t.ex. ersättningsvara eller reparationstjänst.

Kund utanför EU, kvalificerat undantag

Notera att försäkringstjänster inte är okvalificerat undantagna utan i stället kvalificerat undantagna från momsplikt, när kunden driver verksamhet utanför EU eller tjänsten har direkt samband med varor som exporteras till ett icke-EU-land.[501] Se i övrigt angående exportregler etc. vad som sägs i avsnittet Internationella affärer.

Artistbranschen

Inledande problemöversikt och sammanfattning av regeländringarna 1/1 - 97

Artistbranschen får stå som samlingsnamn för sådant som idrottsområdet och mera allmänt sett kulturella aktiviteter i samhället. En generell momsplikt till momssatsen 25% råder inom dessa områden med särskilt uppräknade (okvalificerade) undantag från momsplikten för vissa aktiviteter och rättigheter samt, fr.o.m. den 1 januari 1997, särskilt uppräknade fall där momsplikt råder till den reducerade momssatsen 6%. Jag går först igenom huvuddragen i förändringarna den 1 januari 1997 samt översiktligt om problemställningarna framför allt inom kulturområdet för att sedan under särskilda rubriker redogöra för idrottsområdet och kultur-

[500]Jfr prop. 1973:163 s. 159.
[501]Jfr 10 kap. 11 § andra stycket ML.

området. Beträffande bildkonstnärernas situation skedde regeländringar redan den 1 november 1995, vilket jag återkommer till nedan under särskild rubrik.

För de tjänster som fr.o.m. den 1 januari 1997 omfattas av momsplikt till momssatsen 6% men tidigare var momsfria gäller den övergångsbestämmelsen att förskott uppburna senast den 30 september 1996 är momsfria även om tjänsterna tillhandahålls den 1 januari 1997 eller senare.

– idrottsområdet

Den 1 januari 1997 genomfördes en ganska genomgripande momsmässig reform på området.[502] På idrottsområdet slopades i princip momsfriheten för korttidsupplåtelse av idrottslokaler till idrottsutövare och för inträdesavgifter till idrottstävlingar och en momsplikt till 6% infördes i stället (jfr även avsnittet Fastighetsbranschen).

– kulturområdet

– patent, varumärken etc.

Detsamma skedde nämnda datum på det kulturella området, varvid rättigheter till konstnärliga och litterära verk, som före 1997 var momsfria, blev momspliktiga till momssatsen 6%, men artisters framföranden av konstnärliga och litterära verk förblev momsfria. Före 1997 var gränsdragningsproblemet för nämnda rättigheter: momsfrihet eller momsplikt till den generella momssatsen 25%? Numera är gränsdragningsproblemet: reducerad momssats 6% för rättigheten eller tillämpning av den generella momssatsen 25%? I övrigt gäller givetvis fortfarande den generella momssatsen 25% för kommersiella rättigheter, såsom rätt till patent, rätt till varumärke, mönsterrätt, rätt till konstruktion eller uppfinning etc.

– bibliotek, museer och arkiv

För biblioteks-, musei- och arkivverksamheter infördes dessutom den 1 januari 1997 momsplikt i de fall sådana verksamheter inte bedrivs av, och inte heller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av, det allmänna (stat, landsting och kommun). [503] För biblioteks- och museiverksamheter till momssatsen 6% och för arkivverksamheter till den generella momssatsen 25%. Framför allt har nyordningen inneburit en förenkling beträffande gränsdragningsproblem på museiområdet, där bl.a. en del bilmuseer etc. har varit svårbedömda: nu förenklas problematiken genom att momspliktsfrågan är klar om verksamheten inte är understödd av det allmänna. Enbart väsentligen och fortlöpande t.ex. statsunderstött museum är (okvalificerat) undantaget från momsplikten och underlåter att ta ut moms på inträdesavgifterna. Om det förhållandet inte föreligger, är det klart att museet är momspliktigt. Då kvarstår i sådana fall bara att bestämma om exempelvis bilmuseet utgör museum och skall omfattas av den reducerade

---

[502]Jfr SFS 1996:1327; bet. 1996/97:SkU6; prop. 1996/97:10.

[503]Jfr 3 kap. 11 § 2-4 ML.

momssatsen 6% på inträdesavgifter eller, om så inte är fallet, den generella momssatsen 25%.

> I ett förhandsbesked[504] har Regeringsrätten uttalat att frågan om vad som utgör museum i förevarande sammanhang skall avgöras med ledning av vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med museum, varvid följande anses gälla. 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 i beskedet 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. Ett museum bedrivet på motsvarande premisser skulle alltså ta ut 25% moms enligt gamla regler (före 1997) och skall göra så även i dag. Tidigare var gränsdragningen 25% moms eller momsfritt. I dag är gränsdragningen 25% moms eller reducerad moms 6%, och momsfritt kan det i dag bara bli fråga om, när museet är ett sådant som bedrivs eller stöds av det allmänna enligt vad ovan sagts.

Djurparker tog tidigare ut 25% moms på inträdesavgifter. Från och med den 1 januari 2001 gäller att momssatsen för djurparker är 6%.[505]

I avsnittet Kommunikation/media, hotell, restaurang och livsmedel framgår att omsättning av program och kataloger för verksamheten i ett momsfritt museum också är momsfri.

– konserter, cirkus, biografer etc.

Notera att en särskild behandling numera (fr.o.m. 1997) skall ske på avdragssidan i verksamheter som består i anordnande av konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar, när sådana verksamheter erhåller bidrag eller stöd från det allmänna (stat, landsting eller kommun). På dessa områden gäller generellt sett momssatsen 6% för inträdesavgifter oavsett om verksamheterna stöds av det allmänna eller inte, men då gäller i stället särskilt här att statsbidragens etc. del av de totala intäkterna medför en motsvarande begränsning av avdragsrätten för ingående moms på förvärv eller

---

[504]Jfr RÅ 1992 ref. 66.
[505]Jfr SFS 2000:1357; bet. 2000/01:SkU7 och prop. 2000/01:23 s. 1.

import i verksamheten, varom mera nedan. Se även avsnittet Kommunikation/media, hotell, restaurang och livsmedel angående bl.a. entréavgifter till lokaler där underhållning av olika slag förekommer tillsammans med servering.

– kulturella området sär-behandlas där i princip snedvridning inte sker gentemot kommersiell verksamhet

Särbehandlingen av kulturområdet vad gäller momsfrihet eller tillämpning av reducerad momssats i förhållande till den i övrigt gällande generella momsplikten till den tillika generella momssatsen 25% förekommer alltså främst där inslaget av rent kommersiell nöjes- och underhållningsverksamhet etc. är marginellt och generella momsregler kan antas få betydande negativa kulturpolitiska konsekvenser.[506]

– yrkesmässighet

Är det inte fråga om verksamhet av tillfällig natur anses näringsverksamhet föreligga redan på grund av att ersättning utgår i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar.[507] Därmed är det oftast klart att en författare, låtskrivare etc. är yrkesmässig momsmässigt.

– förhållandet mellan artist och förlag etc.

Låtskrivaren är därmed momsskyldig när han överlåter eller upplåter rätten till musik och/eller text till musikförlaget och för varje krona royalty redovisar han 5,66 öre moms (5,66% på bruttopriset motsvarar 6% på nettoroyaltyn) till staten. Om han dessutom framför egna eller andras verk, sker faktureringen av gaget för detta till arrangörer av konserter etc. momsfritt, vilket innebär att vederbörande har såväl momspliktig som momsfri omsättning, dvs. en s.k. blandad verksamhet (se ovan i samband med redogörelsen för avdragsreglerna). Härvidlag är det ingen skillnad med avseende på huruvida artisters framförande sker i studio eller inför publik, i båda fallen är gaget enligt min mening momsfritt. Det är endast artistens eventuella royalty för egna verk som är momspliktig till momssatsen 6%. ”Kompmusikern” fakturerar sitt gage momsfritt oavsett om hans framförande sker i studio eller inför publik. Detsamma gäller den ackompanjerade ”stjärnans” framförande, men denne brukar ofta vara upphovsman till text och/eller musik eller arrangemanget (bearbetningen av annans verk) och redovisar sålunda 6% utgående moms på royaltyn från musikförlaget (se nedan om rätt till ljud- eller bildupptagning av artists framförande). Musikförlaget i sin tur redovisar 25% utgående moms på sin försäljning av färdiga skivor (varor), medan konsertarrangören tar ut 6% moms på inträdesavgifterna till konserten. Vad nu sagts gäller givetvis även i tillämpliga delar beträffande förhållandet mellan t.ex. författare och bokförlag resp. mellan filmare och filmförlag. Konstnärens överlåtelse eller upplåtelse av rättigheterna momsbeskattas till momssatsen 6%, medan den ge-

---

[506] Jfr prop. 1989/90:111 s. 101.

[507] Jfr punkt 1 av anvisningarna till 21 § KL. Motsvarar 13 kap. 11 § IL.

nerella momssatsen 25% gäller i massproduktionsledet, dvs. för förlagens omsättning av varor i form av böcker och videokassetter.

– demotape, kassett etc. ”enbart bärare av rättigheten”: hela prestationen tjänst

Ibland kan det uppstå problem med att avgöra om artisten/konstnären själv bara överlåter eller upplåter en rättighet och omfattas av den reducerade momssatsen 6% eller om han skall omfattas av de generella reglerna till 25%. Härvidlag får enligt min mening ledning sökas i ett regeringsrättsavgörande[508] varav framgår att om exempelvis en filmkopia endast har funktionen som bärare av rättigheter (visningsrätt) delas ersättningen, t.ex. royaltyn, inte upp på en materiell och en immateriell del utan hela prestationen anses utgöra en tjänst. Att rättigheten till sångtexten, musiken etc. har ”fångats” i en vara (demotapen etc.) spelar ingen roll, utan artisten redovisar utgående moms om 6% på royaltyn för överlåtelse eller upplåtelse av tjänsten. Om han eller hon däremot ger ut sin produktion på eget förlag är det huvudsakliga massproduktion av varor (skivor) och vederbörande skall precis som andra förlag redovisa 25% utgående moms på skivförsäljning etc. Konstnärs (eller dennes dödsbos) omsättning av egna alster av bildkonst (tavlor, skulpturer etc.) är givetvis varuomsättning, men där gäller särskilt en reducerad momssats om 12%, och jag återkommer som nämnts till bildkonstnärernas momsmässiga situation nedan under särskild rubrik.

Idrottsområdet

Inträde till idrottslokal (utövare) eller till idrotts-evenemang (publik): moms 6%
Särskilt undantag dock för stat, kommun och allmännyttig ideell förening

Som nämnts i avsnittet Fastighetsbranschen momsbeskattas korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning fr.o.m. den 1 januari 1997[509] och efter momssatsen 6%.[510] Därmed har en del besvärliga gränsdragningsproblem utmönstrats såsom mellan träning på s.k. gym med eller utan instruktör. Numera är det ju klart att inträdesavgifter överhuvudtaget för idrottsutövare på träningsanläggningar momsbeskattas med 6%. Det är enbart upplåtelser under längre tid till en användare, företag eller konferensanordnare, av idrottsanläggningen (ej enstaka bana i en större anläggning) eller idrottslokalen med uteslutande av alla andra som fortfarande är momsfritt enligt huvudregeln på fastighetsområdet (se avsnittet Fastighetsbranschen).[511] Från och med nämnda datum föreligger momsplikt till momssatsen 6% även för inträdesavgifter för publik till idrottstävlingar.[512] Inträdesavgifter

---

[508]Jfr RÅ 1986 ref. 178.
[509]Jfr 3 kap. 3 § första stycket 11 ML. SFS 1996:1327; bet. 1996/97:SkU6; prop. 1996/97:10.
[510]Jfr 7 kap. 1 § tredje stycket 6 ML.
[511]Jfr prop. 1996/97:10 s. 49.
[512]Jfr 7 kap. 1 § tredje stycket 6 ML.

för publik till idrottstävlingar var tidigare momspliktiga till momssatsen 25%, men medförde inte momsskyldighet för allmännyttig ideell förening som undantas från inkomstskattskyldighet för inträdesavgifterna och därmed inte var yrkesmässiga för densamma enligt ML. Momsplikten på idrottsområdet är fortfarande generell och till skattesatsen 25%. För nyss nämnda tjänster däremot, varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrott och för tjänster som omsätts i omedelbart samband med beredandet av möjlighet att utöva idrott, gäller numera ett särskilt undantag från momsplikten, om tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller av en allmännyttig ideell förening som undantas från inkomstskatteskyldighet för inkomsten och därmed inte är yrkesmässig för densamma enligt ML.[513]

Idrottsartiklar alltid 25% moms

Om den som tillhandahåller en idrottslig aktivitet säljer idrottsartiklar användbara för den aktuella verksamheten till utövarna, utgör försäljningen momspliktig omsättning av varor efter den generella momssatsen 25% och omfattas således inte av vare sig möjligheten att tillämpa den reducerade momssatsen 6% eller undantaget från momsplikt.[514]

Enligt förarbetena överlämnas åt rättstillämpningen att avgöra vad som är sport och idrott som omfattas av momssatsen 6%. Aktivitetens syfte i allmänhet på anläggningen i fråga är viktig, men inte den enskilde besökarens eget syfte. Det kan enligt s. 54 i prop. 1996/97:10 presumeras att t.ex. kurser som anordnas i olika sällskapsdanser, utan en direkt koppling till tävlingsverksamhet, inte är idrott och sålunda omfattas av den 25-procentiga utbildningsmomsen.

Kulturområdet

Jag går igenom reglerna för momsplikt och undantag från momsplikten samt för fall med den reducerade momssatsen 6%. Jag erinrar om att kulturområdet är generellt momspliktigt med undantag framför allt för artistiska framföranden och att den generella momssatsen är 25% liksom för övriga områden, men att på kulturområdet den reducerade momssatsen 6% har ett tämligen vidsträckt tillämpningsområde. Efter denna genomgång ger jag ett översiktligt exempel för en artist med avseende på de fr.o.m. 1997 gällande reglerna, där jag även redogör för vissa internationella aspekter.

---

[513]Jfr 3 kap. 11 a § ML.
[514]Jfr prop. 1996/97:10 s. 41.

Konstnärliga och litterära verk: moms 6%, dock 25% om reklam, foto, ADB eller info
Efterbehandling av film: moms 25%

Upplåtelse eller överlåtelse av rättighet som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (upphovsrättslagen) momsbeskattas till momssatsen 6% om omsättningen sker i en yrkesmässig verksamhet, såvida det inte är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling (ADB) eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information.[515] Kommersiella rättigheter såsom rätt till reklamfilm eller informationsfilm momsbeskattas alltså till den generella momssatsen 25% även om upphovsrättsligt skydd föreligger för rättigheterna. Notera att framställning (framkallning av negativ), kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film är momspliktigt fr.o.m. 1997 och till den generella momssatsen 25%. Detsamma gäller redan sedan tidigare för efterbehandling av videofilm.

Upphovsrätt förutsätter verkshöjd hos upphovsmannens prestation (unikumprincipen)

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. Sålunda kan man säga att upplåtelse eller överlåtelse av en rättighet till ett litterärt verk (t.ex. ett bokmanus) eller konstnärligt verk (t.ex. ett musikaliskt verk) omfattas av den reducerade momssatsen 6% om det inte är fråga om ett plagiat av någon annans verk, varvid i stället den generella momssatsen 25% gäller. Något ”kvalitativt” krav kan knappast uppställas. För tillämpning av den reducerade momssatsen 6% räcker det därför enligt min mening med att verket i fråga inte har plagierats, utan verkligen är den förmente upphovsmannens eget verk. Givetvis måste prestationen innehålla skapande i upphovsrättslig mening, för att momssatsen 6% skall tillämpas. I ett förhandsbesked[516] ansåg Regeringsrätten att sådant skapande inte förekom för tillhandahållande av producent- och programledartjänster, vilka tjänster därför omfattades av momssatsen 25%, medan en mindre del av prestationerna avsåg upplåtelse av upphovsrätt och omfattades av momssatsen 6%.[517] Se särskilt här nedan om filmverk, vilka är typiska s.k. gemensamma verk och där särskilda problem förekommer.

Översättningar

Bedömningen av en översättningstjänst följer bedömningen av det översatta verket.

Självständigt filmverk kontra gemensam upphovsrätt (ett exempel)

Till exempel arbetar en scenograf med scenografin för en film, som inte avser reklam eller information, och undrar om momsbeskattningen 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 (unikumprincipen) att ett självständigt verk, som åtnjuter upphovsrättsligt skydd kan anses uppkomma, föreligger en

---

[515]Jfr 7 kap. 1 § tredje stycket 4 ML.
[516]Jfr RÅ 1999 Ref 9.
[517]Jfr även RÅ 1999 Not 105.

tjänst som momsbeskattas efter den reducerade momssatsen 6%. 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 (gemensamt verk). Sådan gemensam upphovsrätt följer av upphovsrättslagens 6 §, vilken inte räknas upp enligt ovan som en av de paragrafer (1, 4 eller 5) i upphovsrättslagen angående självständiga verk som enligt ML skall omfattas av den reducerade momssatsen 6%, varför scenografens tillhandahållande av tjänster här omfattas av den generella momssatsen 25%. 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 därmed yrkesmässiga enligt ML, 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 till momssatsen 6%. Detta eftersom man i sådant fall ”är tillbaka” i 1 § upphovsrättslagen: 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 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 RSV inte kan ge några generella riktlinjer. Av förarbetena till upphovsrättslagen [518] 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 den reducerade momssatsen 6% tillämpas, om uppdragsgivaren ersätter scenografen för en prestation varöver han inte kan förfoga (mångfaldiga, ändra etc.) utan scenografens medgivande. Vad som gäller i kontrakt mellan parterna bör enligt min mening överhuvudtaget vara vägledande angående skatteaspekter på upphovsrättsliga frågor.

[518] Jfr prop. 1960:17 s. 82.

Medierna

Enkla nyhetsmeddelanden i radio, TV eller medierna 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 följer ju för övrigt den generella momssatsen 25% genom explicit angivelse i ML). Se i övrigt angående medierna i avsnittet Kommunikation/media, hotell, restaurang och livsmedel.

Verkshöjd eller plagiat: bedömning

Bearbetningar

För att bedöma att exempelvis ett litterärt 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. Det vill säga, då föreligger två självständiga verk vilka båda åtnjuter upphovsrättsligt skydd och således omfattas av den reducerade momssatsen 6%. 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 tillämpar alltså den reducerade momssatsen 6%. Det vill säga, 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. [519]

Artists framförande: momsfritt. Rätt till ljud- eller bildupptagning: moms 6%

Upplåtelser eller överlåtelser av rättigheter till ljud- eller bildupptagningar av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk omfattas också av den reducerade momssatsen 6%[520], medan gage för artistens framförande är momsfritt.[521] Se även problemöversikten ovan, t.ex. om förhållandet till förlagen, samt även nedan i exemplet med en artist och problem på förevarande område.

---

[519] Jfr Bernitz m.fl. s. 40.
[520] Jfr 7 kap. 1 § tredje stycket 5 ML.
[521] Jfr 3 kap. 11 § 1 ML.

Oskiftade dödsbon från tiden före de nya reglerna, beskattas inte för royalty

I sammanhanget kan nämnas att jag i fackpress[522] har framlagt den synpunkten att oskiftade dödsbon innehållande rätt till royalty för t.ex. musikrättigheter där den avlidne dog före 1997 inte blir momsskyldiga genom de nya reglerna den 1 januari 1997, eftersom den särskilda regeln om momsskyldighet för dödsbon[523] (se ovan i samband med redogörelsen för redovisningsreglerna) stipulerar följande: ”Om en *skattskyldig* (min kursivering) har avlidit, är dödsboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter dödsfallet.” Om den avlidne dog före 1997, var han inte skattskyldig enligt reglerna i ML dåförtiden. Detta innebär enligt min mening att dödsboet inte blir momsskyldigt för royalties som uppbärs 1997 och framåt i tiden, då förutsättningen för dess momsskyldighet är just att den avlidne också var skattskyldig.

Konserter, cirkus, biografer etc.: moms 6%

Bidrag från det allmänna begränsar dock avdragsrätten

Konserter samt cirkus-, biograf-, teater-, opera-, balett- och andra jämförliga föreställningar är momspliktiga fr.o.m. den 1 januari 1997 och till den reducerade momssatsen 6%, vilken gällde redan fr.o.m. den 1 juli 1996 särskilt för biografföreställningar.[524] Momssatsen 6% gäller generellt sett för inträdesavgifter på dessa områden oavsett om verksamheterna stöds av det allmänna eller inte. Som nämnts ovan i samband med redogörelsen för avdragsreglerna gäller dock särskilt på dessa områden fr.o.m. den 1 januari 1997 en begränsning av avdragsrätten för ingående moms i den mån intäkterna i verksamheten utgörs av bidrag eller stöd från det allmänna (stat, landsting och kommun).[525] Begränsningsregeln gäller dock inte om den ”väsentlighetsregel” som jag redogör för i samband med redogörelsen för avdragsreglerna ovan medför att full avdragsrätt ändå föreligger i verksamheten.[526] Den gäller givetvis inte heller om statsbidraget etc. faktiskt utgör ersättning för en motprestation, dvs. att staten ger pengarna exempelvis för att kunna tillhandahålla representation genom t.ex. konsertbesök. Då är det ju fråga om en omsättning momsmässigt och t.ex. konserthuset skall erlägga moms med 5,66 öre på varje ”bidragskrona” och någon begränsning i avdragsrätten aktualiseras inte.

---

[522]Jfr SN 7-8/1997 s. 467-468.
[523]Jfr 6 kap. 4 § ML.
[524]Jfr 7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML.
[525]Jfr 8 kap. 13 a § första stycket ML.
[526]Jfr 8 kap. 13 a § andra stycket ML.

Festivaler, entréavgifter etc.

I detta sammanhang kan nämnas att RSV i en skrivelse[527] uttalat sig om moms på entréavgifter till festivaler. RSV anser att om avgiften enbart avser konsert o.d. skall momssatsen 6% tillämpas. När en entréavgift ger rätt till flera olika prestationer inom festivalområdet som konsert, dans etc. anser RSV att en uppdelning av beskattningsunderlaget med avseende på olika tillämpliga momssatser skall ske, om avgiften avser var för sig självständiga tjänster. I enlighet med vad jag tar upp nedan i avsnittet Övriga undantag om entréavgifter till spelhallar o.d. torde en tillämpning av den generella momssatsen 25% bli aktuell om prestationerna inte är klart åtskiljbara. Nöjet att beträda festivalområdet i sig omfattas inte av någon reducerad momssats. Skulle däremot i sådant fall konsertinslaget utgöra det huvudsakliga, och eventuella andra inslag på festivalområdet enbart anses utgöra underordnade led i tillhandahållandet av konserten, anser jag dock att hela entréavgiften omfattas av momssatsen 6%. I den allmänna delen har jag för övrigt tagit upp näraliggande fall där allmännyttiga ideella föreningar kan vara undantagna från yrkesmässigheten, och på den grunden ”momsbefriade”.

Bibliotek, museum och arkiv: se ovan Folkbildnings- och kulturbildningsverksamhet

Se ovan i problemöversikten angående biblioteks-, musei- och arkivverksamheter. Här skall bara nämnas att momsfrihet föreligger för av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund, och för kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun.[528]

Artists verksamhet, praktikfall

Här nedan ger jag ett översiktligt exempel för en artist med avseende på de fr.o.m. 1997 gällande reglerna, där jag även redogör för vissa internationella aspekter.

Låt oss kalla bolaget i vilket artisten X verkar för Musik AB. Anta att artisten uppträder, producerar eget material och t.o.m. har en egen studio i hyrda lokaler. Vad bör han eller hon fundera över när det gäller ingående och utgående moms?

1. För artistiskt framförande av konstnärliga verk (t.ex. musikaliska verk) eller litterära verk (överhuvudtaget allt som är avfattat i manus, förutsatt givetvis att det har verkshöjd enligt den s.k. unikumprincipen) gäller momsfrihet (sådan omsättning redovisas vid position 12 i momsdeklarationen, MVD, se ovan i samband med redogörelsen för redovisningsreglerna). Det spelar för denna bedömning ingen roll i vilken form artisten be-

[527]Jfr RSVs skrivelse dnr 743-98/212.

[528]Jfr 3 kap. 11 § 5 och 6 ML.

driver sin verksamhet (enskild firma, aktiebolag m.m.).[529] Det vill säga, när X framträder inför publik i konsertlokal, på arena e.d. eller framträder i radio- eller TV-sändning, skall Musik AB inte debitera moms för tjänsten. I denna del av verksamheten har bolaget inte avdragsrätt för ingående moms på förvärv av varor och tjänster. När X framträder enligt vad nyss sagts utomlands skall bolaget redovisa ersättningen (gaget) som en exportomsättning (vid position 22 i MVD), eftersom sådan omsättning anses ske där artisten bokstavligen i fysisk mening gör sitt framträdande (se avsnittet Internationella affärer). [530] Det är viktigt att hålla reda på att en sådan exportomsättning inte utgör omsättning som beträffande förvärv som görs för att utföra omsättningen berättigar till avdrag för ingående moms. Det är alltså en väsentlig skillnad mot nedan angivna fall av export (26) där inte heller moms debiteras, men där avdragsrätt för ingående moms föreligger beroende på att av bolaget exporterade varor och tjänster, ehuru de inte skall momsbeläggas av bolaget, är principiellt sett momspliktiga.

I nedan angivna fall (2-6) skall bolaget debitera utgående moms på varor och tjänster som tillhandahålls, ibland med 25% (redovisas vid position 32 i MVD) och ibland med 6% (redovisas vid position 34 i MVD). Om detta inte sker kommer staten att anse att moms ingår i uppburna belopp med 20 resp. 5,66% (5,66% på bruttopriset motsvarar 6% på nettopriset). För förvärv av varor och tjänster i dessa delar av verksamheten har bolaget avdragsrätt för ingående moms, oavsett vilken momssatsen är på den förvärvade varan eller tjänsten, och, som nämnts, även när varorna exporteras och inte skall momsbeläggas (0%) av den anledningen. Bolaget har vad man kallar en blandad verksamhet. Detta innebär att förvärv hänförliga direkt till verksamhet enligt förevarande punkt (1) inte medför någon avdragsrätt för ingående moms alls för bolaget (vilket även gäller momsfri lokalhyra vid vidareupplåtelse enligt punkt 6 nedan), medan förvärv direkt hänförliga till sådana delar av verksamheten i bolaget där bolaget skall debitera 25 eller 6% moms berättigar bolaget till fullt momsavdrag. För s.k. gemensamma förvärv hänförliga till såväl den momsfria som momspliktiga delen i verksamheten får bolaget göra avdrag för ingående moms genom en uppdelning efter skälig grund. Fördelningsnyckeln kan härvidlag utgöras av omsättningen, men också av andra faktorer såsom nedlagd arbetstid eller bundet eget kapital. Om ett förvärv till mer än 95% görs för den del av verksamheten där bolaget skall debitera moms med 25 eller

[529]Jfr prop. 1996/97:10 s. 53.
[530]Jfr 5 kap. 6 § första stycket 1 ML och prop. 1993/94:99 s. 179.

6%, dvs. till den momspliktiga delen, får avdrag för ingående moms göras utan uppdelning efter skälig grund. Med andra ord anser jag att denna 95%-regel (”väsentlighetsregel”) kan uttryckas som att uppdelning inte behöver göras, om förvärvet överhuvudtaget inte skulle ha företagits om det inte vore för just den momspliktiga delen i bolagets verksamhet (se även ovan i samband med redogörelsen för avdragsreglerna).

2. Om bolaget t.ex. hyr ett konserthus och självt tar in biljettintäkterna för konsert- eller t.ex. operaföreställning, skall bolaget redovisa 6% moms på biljettpriset (5,66% på bruttopriset).

   Om bolaget hyr ett konserthus utomlands för samma ändamål, skall biljettintäkterna inte momsbeläggas i Sverige utan redovisas här som export vid position 22 i MVD, eftersom arrangemanget liksom det artistiska framträdandet sker utomlands (där framförandet i bokstavlig mening fysiskt utförs).[531] Är det fråga om andra EU-länder (EU-länder) skall bolaget även momsregistreras där och då genom lokalt ombud och lämna momsdeklaration i det landet, vari det landets moms på biljettintäkterna redovisas samt ingående moms på förvärv i det landet för genomförande av konserten eller t.ex. operan redovisas. OBS! redovisa aldrig utländsk moms i den svenska MVDen. Är det fråga om att bolaget arrangerar konsert- eller operaföreställning i land utanför EU, måste man kontrollera om landet i fråga överhuvudtaget har moms och vad som i så fall gäller där.

3. För royalties på skivinspelningar eller andra ljud- och bildupptagningar av X framförande av musik skall bolaget debitera moms med 6% (5,66% på bruttobeloppet).

   Om bolaget säljer eller hyr ut en tape med musik av X till ett skivbolag, har tapen enbart funktionen av bärare av rättigheten, vilket, i enlighet med vad som enligt ovan uttalats av Regeringsrätten om filmkopior som enbart bärare av en visningsrätt, innebär att det är fråga om omsättning av en tjänst och inte en vara. Rättigheten till inspelningen är det överordnade inslaget i bolagets tillhandahållande, och varans (tapens) funktion är endast att formalisera, bära, rättigheten. Därför är det momsmässigt fråga om att bolaget tillhandahåller en tjänst, och bolaget skall debitera 6% moms på ersättningen från skivbolaget (5,66% på bruttobeloppet).

   Vad som sägs nedan i punkt 4 angående export gäller även för royalties från utländska skivbolag.

4. För STIM-pengar skall bolaget också redovisa moms med 6% (5,66% på bruttobelopp). Före ifrågavarande lagändring (före 1997) ansågs STIM-pengar enligt RSV utgöra momsfri om-

[531] Jfr 5 kap. 6 § första stycket 1 ML.

sättning, och i konsekvens härmed bör STIM-pengar nu omfattas av den 6-procentiga momssatsen.

Härvidlag noteras från förarbetena[532] att det inom kulturområdet finns ersättningar som helt faller utanför momsbeskattningen såtillvida att de överhuvudtaget inte anses utgöra någon ersättning för omsatt vara eller tjänst. Det handlar då om konstnärers rätt till ersättning vid vidareförsäljning av exemplar av konstverk (s.k. droit de suite), vilket regleras i 26 j § upphovsrättslagen, och tycks vad jag kan se vara förbehållet tavlor o.d. Om bolaget inte har sådana intäkter, gäller alltså i stället den 6-procentiga momssatsen för STIM-pengar o.d.

Om sådana pengar kommer, t.ex. via STIM, från utländsk radio och TV o.d., skall bolaget emellertid inte redovisa moms. Då är det nämligen fråga om exportomsättning, och eftersom utbetalande organ givetvis är näringsidkare är det ingen skillnad vid exportbedömningen om detta finns i annat EU-land eller land utanför EU.[533] Bolaget redovisar exportomsättningen vid position 22 i MVD. Bolaget redovisar inte något i s.k. kvartalsrapport (KVR) då det är fråga om tjänster och inte varuomsättning till annat EU-land.

5. Antag att Musik AB skall inreda i hyrda lokaler en egen studio, fullt utrustad med mixerbord etc. När bolaget självt producerar skivor och säljer (eget förlag) skall det redovisa 25% moms på priset för skivorna (20% på bruttopriset). Här är det fråga om massproduktion av varor (skivor). Varan (skivan) är det överordnade, och inte tjänsten (rätten till musiken). Till skillnad från vad som är fallet under punkt 3 ovan är varan här inte bara bärare av rättigheten.

   Om bolaget säljer skivor (varor) som levereras till andra EU-länder eller till länder utanför EU, skall moms inte redovisas på sådan omsättning. Leveranser till andra EU-länder redovisas vid position 23 i MVD och i kolumn ett i KVR. Det är endast för denna situation (varuleverans *till* annat EU-land som KVR skall lämnas). Leveranser till länder utanför EU momsbeläggs inte heller och redovisas som export vid position 21 i MVD och föranleder ingen redovisning i KVR (se avsnittet Internationella affärer). Eftersom varuleveranserna till utlandet enligt vad nyss sagts avser momspliktiga varor, har bolaget avdrags-

---

[532]Jfr prop. 1996/97:10 s. 32. Se i övrigt RSV:s utveckling av momsproblematiken kring begreppet droit de suite i RSV:s skrivelse dnr 4862-97/901. Angående s.k. kassettersättning enligt 26 k § upphovsrättslagen uttalas i förarbetena (prop. 1997/98:156 s. 26 och 27) att det är en ersättning som skall utgöra viss kompensation för tillåten privatkopiering för enskilt bruk av verk, men att den inte utgör ett mera direkt vederlag för en specificerad motprestation eller annat. Detta talar enligt min mening för att dessa kassettersättningar momsmässigt behandlas på samma sätt som droit de suite.

[533]Jfr 5 kap. 7 § andra stycket 1 och tredje stycket 1 och 2 ML.

rätt för ingående moms beträffande förvärv som görs för att utföra omsättningen, även om leveranserna i fråga inte skall momsbeläggas.

Om bolaget överhuvudtaget till någon av sina aktiviteter i Sverige (alltså inte bara till sådant som avses i denna punkt) förvärvar varor från andra EU-länder skall värdet i svenska kronor redovisas vid position 25 i MVD och en beräknad utgående moms (25%) redovisas vid position 35 i MVD. Denna beräknade utgående moms får dras som ingående moms *i den mån* den förvärvade varan är hänförlig till avdragsberättigad (dvs. momspliktig) verksamhet hos bolaget, och avdraget får ske (vid position 37) i samma MVD i vilken den beräknade utgående momsen redovisas.[534] Om varan är helt hänförlig till momspliktig verksamhet hos bolaget uppstår alltså inte någon beskattningseffekt. Observera att en öppen redovisning ändå måste ske, annars hävdar RSV att s.k. skattetillägg kan påföras på icke redovisad beräknad utgående moms. Här är det fråga om varuleveranser *från* annat EU-land, vilket inte föranleder någon redovisning i KVR. Import av varor från länder utanför EU tullanmäls och moms redovisas till tullen på varornas tullvärde (beräknat *cif* slutbestämmelseorten). Bolaget får göra avdrag för tullmomsen som ingående moms i MVD i den redovisningsperiod då tullräkningen från Tullverket tagits emot av bolaget, givetvis *i den mån* den förvärvade varan är hänförlig till avdragsberättigad verksamhet hos bolaget.

Om bolaget överhuvudtaget till någon av sina aktiviteter i Sverige (alltså inte bara till sådant som avses i denna punkt) köper eller förhyr från näringsidkare i andra EU-länder eller från näringsidkare eller privatpersoner i länder utanför EU tjänster som består i intellektuella prestationer, såsom bl.a. reklam och annonsering, upphovsrätter, ADB-program, ADB-tjänster, översättningstjänster och redovisningstjänster, skall bolaget redovisa värdet på detta i svenska kronor vid position 11 i MVD och en beräknad utgående moms (6% för upphovsrätter och 25% för övriga nyss nämnda tjänster) redovisas vid position 34 resp. 32 i MVD. Denna beräknade utgående moms (6 eller 25%) får dras som ingående moms *i den mån* den förvärvade tjänsten är hänförlig till avdragsberättigad (dvs. momspliktig) verksamhet hos bolaget, och avdraget får ske (vid position 37) i samma MVD i vilken den beräknade utgående momsen redovisas (ingen redovisning i KVR).[535] Om en sådan tjänst förvärvas från en privatperson i annat EU-land, erlägger bolaget sannolikt ingen moms alls, då privatpersoner

[534]Jfr prop. 1994/95:57 s. 79.
[535]Jfr 5 kap. 7 § första stycket och i andra stycket bl.a. 1, 2, 3, 4 och 5 ML.

inte är yrkesmässiga och därmed inte momsskyldiga på den grunden. Skulle däremot t.ex. tysk moms ändå ha debiterats, får bolaget vända sig till det för ändamålet särskilda skattekontoret Bundesamt für Finanzen i Bonn för att begära restitution av den tyska momsen. Motsvarande s.k. särskilda skattekontor finns i samtliga EU-länder, och till sådana vänder sig bolaget (självt eller genom lokalt ombud) för att få tillbaka tysk, italiensk etc. moms som det erlagt för hotellövernattningar, restaurangbesök, resor o.d., om bolaget inte är momsregistrerat (jfr punkt 2 ovan) i EU-landet i fråga och sålunda inte kan redovisa den tyska, italienska etc. momsen i en deklaration i det landet. Jag varnar särskilt för Italien som ett EU-land i vilket det är mycket svårt att få tillbaka sin moms genom deras särskilda skattekontor. Italien har nämligen ett system där man budgeterar för återbäringsmoms till utländska företag, och är man inte bland de första för året att ansöka om restitution kan momspengarna ha tagit slut hos myndigheten. I Italien vore det alltså en fördel att kunna lämna en vanlig momsdeklaration, förutsatt givetvis att bolaget har momspliktig omsättning där (jfr punkt 2 ovan).

6. Om Musik AB när studion är färdig hyr ut den till andra musikproducenter, skall bolaget debitera 25% moms på hyran (20% på bruttohyran). Här är det fråga om en sammansatt tjänst (se avsnittet Fastighetsbranschen), där lokalupplåtelsen är momsfri och uthyrningen av studioutrustning är en momspliktig tjänst.

   Bolaget hyr, som nämnts, lokalen och vi antar att fastighetsägaren inte har något beslut om s.k. frivilligt inträde i momssystemet för upplåtelse av lokalen till bolaget (se avsnittet Fastighetsbranschen). Eftersom bolagets båda prestationer är klart åtskiljbara, skall bolaget enligt min mening i fakturan till en musikproducent som hyr studion specificera den momsfria lokalupplåtelsedelen och den momspliktiga (25%) studioutrustningsdelen.[536] Här får alltså bolaget en omsättning, vidareupplåtelse av själva lokalen, som är momsfri, och bolaget debiterar inte moms för den delen och gör heller inte avdrag för ingående moms avseende förvärv för att göra den omsättningen. Däremot debiterar bolaget, enligt ordinarie regler (alltså inte aktuellt med s.k. frivilligt inträde), moms (25%) för uthyrning av studioutrustning och har i den delen avdragsrätt för ingående moms avseende förvärv hänförliga dit. Det är alltså i samband med inredningen av studion viktigt att hålla reda på vad som är hänförligt till själva lokalen (skalet) och till studioutrustningen. Förvärv av studioutrustningen bör enligt min

[536]Jfr 7 kap. 7 § första stycket ML och avsnitt 4.2 i RSV Im 1993:4.

mening kunna motivera fullt momsavdrag enligt 95%-regeln i punkt 1 ovan (se dock mera om detta nedan). Beträffande förvärv till själva lokalen (skalet) som bolaget bekostar bör dock enligt min mening en uppdelning efter skälig grund ske av den ingående momsen.

Möjligen skulle en skattemyndighet kunna komma på tanken att studioutrustningen används även för repetitioner inför momsfria artistiska framföranden (jfr punkt 1 ovan), och att ingående moms på investeringar i studioutrustning skall fördelas med hänsyn till fördelningen av total momspliktig resp. total momsfri omsättning i bolaget. För att föregripa sådana angrepp bör man enligt min mening titta på fördelningsfaktorn nedlagd arbetstid, och då kommer man kanske fram till att studioutrustningen används till mer än 95% i ovan angivna momspliktiga delar i verksamheten, varför någon begränsning av avdragsrätten för ingående moms avseende förvärv av studioutrustning inte uppkommer. Om gager för artistiska framträdanden (momsfri omsättning) är stora i förhållande till övrig omsättning (momspliktig) bör man i alla fall undersöka om inte nedlagd arbetstid i studion för det senare slaget av omsättning är större än den tid som studion används för repetitioner inför framträdandena, så att man även om 95%-regeln inte blir tillämplig erhåller en så gynnsam fördelning av avdragsberättigad resp. icke avdragsberättigad ingående moms som möjligt, dvs. erhåller avdrag efter en så skälig grund som möjligt.

Vikten av att analysera vad som är en lämplig fördelningsnyckel har också att göra med de sedan 1995 gällande korrigeringsreglerna avseende förvärv av s.k. investeringsvaror till blandade verksamheter. Hur denna särskilda sorts varor skall behandlas framgår i samband med redogörelsen för avdragsreglerna ovan. I korthet är det fråga om att maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar (jfr studioutrustning) vars anskaffningskostnad överstiger 200 000 kr exkl. moms skall bedömas särskilt i momssammanhang. Under en korrigeringstid om fem år efter förvärvet skall den ingående momsen på detsamma årligen korrigeras, om användningen i förhållande till det ursprungliga anskaffningsåret förändras så att investeringsvaran i fråga används mer eller mindre (minst 10% förändring dock) i den momspliktiga delen i bolagets verksamhet (korrigering skall också ske om studioutrustningen under korrigeringstiden säljs). En förändrad användning av investeringsvaran enligt vad nyss sagts kan alltså antingen innebära att bolaget skall ha ytterligare momsavdrag eller att tidigare avdragen moms skall återbetalas. På samma sätt är det med förvärvade ny-, till- eller ombyggnadstjänster, t.ex. om en vägg flyttas i samband med inredningen av studion, och sådan tjänst

kostat mer än 200 000 kr exkl. moms. Skillnaden är att korrigeringstiden är sex år för nämnda tjänster (vilka också per definition kallas investeringsvaror). Helst skall man alltså, vid analysen av fördelningsfaktorn för avdragsgill resp. icke avdragsgill ingående moms, komma fram till att förvärven till mer än 95% är hänförliga till den momspliktiga delen i verksamheten, så att man helt slipper att dela upp den ingående momsen (jfr ovan under punkt 1), och att användningen i den momsfria delen av verksamheten, i vart fall under korrigeringstiden, inte ökar efter förvärvet av investeringsvaran (se i del I om nyheter 2001 angående Investeringsvaror).

Om fastighetsägaren fakturerar hyra inkl. el, vatten och värme, ingår sådant som ett led i den momsfria lokalhyran,[537] och då föreligger ingen avdragsrätt för ingående moms även om t.ex. elektriciteten används för själva studioverksamheten. Däremot kan avdrag ske för ingående moms på t.ex. el genom en uppdelning efter skälig grund enligt vad ovan sagts, om bolaget får elräkningen direkt från elleverantören som ju debiterar moms. Om det går att förmå fastighetsägaren att ansöka om s.k. frivilligt inträde i momssystemet, skall man göra det endast om studion upplåts för stadigvarande användning av ett annat inspelningsbolag. Först då kan ju Musik AB frivilligt inträda i momssystemet för själva lokalupplåtelsen (skalet), och under alla omständigheter lyfta momsen på lokalhyran och vidarefakturera med moms för densamma till andrahandshyresgästen. I praktiken är det dock sannolikt inget problem i fall av tillfälliga upplåtelser av studion vad gäller lokaldelen och sålunda kan frivilligt inträde inte medges Musik AB. Det blir endast fråga om att den momsfria hyran till fastighetsägaren, för den tid då studion hyrs ut, vidarefaktureras tillika momsfritt. Den momsfria lokalhyra som bolaget uppbär, kan därmed om man använder nedlagd arbetstid som fördelningsnyckel enligt min bedömning ovan knappast begränsa bolagets avdragsrätt för ingående moms på förvärv till verksamheten med upplåtelse av själva studioutrustningen. Det är ju det senare man från bolagets sida i fysisk bemärkelse arbetar med; vidarefaktureringen av själva lokalen kräver i princip bara den arbetstid det tar att ”skriva vidarefakturerade siffror i fakturan”.

Här skall också nämnas att om bolaget inte bara hyr ut studion till andra musikproducenter utan utför inspelningstjänster o.d. åt dessa, skall bolaget även för detta debitera moms med 25% (20% på bruttot). Om studion hyrs ut till näringsidkare i annat EU-land eller till näringsidkare (eller privatperson) i land utanför EU, skall bolaget inte debitera moms utan

[537] Jfr 3 kap. 2 § andra stycket ML.

redovisar sådan omsättning som export vid position 22 i MVD (jag utgår ifrån att studioutrustningen bedöms utgöra lös egendom och inte fast egendom).[538] Samma bedömning gör jag om studion uthyrs bemannad i nämnda fall.[539]

I övrigt kan följande noteras: En särskild begränsning av avdragsrätten för ingående moms har som nämnts införts för bidrag från det allmänna (stat, landsting och kommun).[540] Om Musik AB:s intäkter för konsert eller opera där bolaget alltså är arrangör (uppbär biljettintäkterna) till viss del består i sådana bidrag (utan krav på motprestation) från stat, landsting eller kommun, begränsas avdragsrätten för ingående moms i sådan del av bolagets verksamhet i förhållande till hur stor del av intäkterna i den delen som utgörs av dessa bidrag. Sådana bidrag skulle alltså i punkt 2 ovan kunna begränsa bolagets avdragsrätt för ingående moms som ägaren av konserthuset eventuellt debiterar när bolaget förhyr konserthuset för bolagets egna arrangemang där. I detta sammanhang bör noteras att konserthusets ägare måste tillhandahålla flera tjänster än själva lokalupplåtelsen för att kunna debitera moms i förhållande till bolaget. Som framhållits ovan i avsnittet Fastighetsbranschen är det nämligen, i vart fall i enlighet med vad RSV rekommenderar,[541] så att upplåtelse av *enbart* lokal, t.ex. konserthus, bör anses utgöra momsfri lokalupplåtelse.

En impressarios tjänster skall enligt min mening vara belagda med 25% moms. Härvidlag är det viktigt att man inte fortsätter med eventuella nollsummespel, utan öppet redovisar, om inte i faktura så i vart fall i någon form av avräkningshandling, dennes provision och 25% moms på denna (20% på bruttoprovisionen), allrahelst som bolaget inte har avdragsrätt för sådan ingående moms när impressarions (förmedlings)tjänst avser artistiska framföranden för vilka bolaget tar betalt och som utgör momsfri omsättning hos bolaget (jfr punkt 1 ovan).

Särskilt beträffande eventuella förskott som Musik AB har uppburit under tiden 1 oktober 1996–31 december 1996, och som avser tjänster enligt punkterna 24 ovan och som skall tillhandahållas den 1 januari 1997 (dvs. när tjänsterna i fråga blev momspliktiga) eller senare, gäller enligt ikraftträdandebestämmelserna i SFS 1996:1327 att moms skall redovisas (med 5,66 öre på varje sådan förskottskrona).

Här skall också nämnas erfarenhetsmässigt att angrepp kan förekomma från skattemyndighet utifrån enligt mitt förme-

---

[538]Jfr 5 kap. 7 § andra stycket 8 och tredje stycket 1 och 2 ML och prop. 1993/94:99 s. 183.
[539]Jfr 5 kap. 7 § andra stycket 7 och tredje stycket 1 och 2 ML.
[540]Jfr 8 kap. 13 a § ML.
[541]Jfr avsnitt 5.3 i RSV Im 1993:4.

nande felaktiga slutsatser av ett förhandsbesked i SRN i juni 1995 (ej överklagat),[542] vilket avsåg den situationen att ett dansbandsbolag delats upp så att det artistiska framförandet fakturerats momsfritt och musikutrustning nödvändigt för framförandet fakturerats med moms. Detta uppmärksammades redan i utredningen SOU 1994:31[543] som ett icke önskvärt beteende enbart i syfte att kunna göra avdrag för ingående moms för förvärv till ”musikutrustningsdelen” i verksamheten. Om angrepp skulle ske från skattemyndighet, varvid den hävdar att beskedet från nämnden har betydelse även för t.ex. producent av turnéer och att ett sådant är momsfritt och sålunda saknar avdragsrätt, är min uppfattning att det är fel. Det är enligt min mening att gå för långt i tolkningen av nämnda besked, om någon försöker hävda att det skulle ha bäring på ett producentbolag, då ett sådant måste anses utföra konsult- eller åtminstone förmedlingstjänster i förhållande till arrangörerna som skall ta emot artisten (eller gruppen) vars turné producentbolaget handhar. Dessa tjänster skall enligt min mening vara momsbelagda (25%). På den grunden skall producentbolaget ha avdragsrätt för ingående moms på sina förvärv. Beskedet i fråga handlar ju om att man i artistens eget företag momsmässigt inte får bryta ut och momsbelägga sådan utrustning som är nödvändig för dennes (momsfria) framförande. I sammanhanget skall också nämnas att producentbolaget i sin momsredovisning inte bara skall redovisa momspliktig omsättning avseende förmedlingen, utan även, som momsfri omsättning, den gagedel som skickas vidare till artisten. Detta är emellertid enbart en formell redovisning av momsfri omsättning som har sin grund i att det finns en särskild momsregel (6 kap. 7 § ML) som stipulerar att om en mellanman (här producentbolaget som mellanman mellan artist och arrangör) i eget namn uppbär från någon (från arrangören) likviden för huvudmannens (artistens) tjänst, skall huvudmannens tjänst anses omsatt av såväl honom som mellanmannen, vilket jag i samband med redogörelsen för momsskyldigheten ovan kallar för ”6:7-fall” efter den aktuella lagregeln. Enligt min mening skall emellertid inte denna formella redovisning hos producentbolaget av artistens momsfria omsättning begränsa avdragsrätten för ingående moms hos producentbolaget, då den omsättningen inte är producentbolagets egen omsättning, utan producentbolagets omsättning är den momspliktiga förmedlingen och det är i den delen som producentbolaget gör sitt vinstpåslag.

[542]Jfr kommentar i SN 10/1995 s. 571.
[543]Jfr SOU 1994:31 s. 17.

Om producentbolaget producerar turnéer, är det alltså min uppfattning att det skall redovisa 25% moms (20% på bruttot) på den delen av intäkterna som kommer från arrangören, t.ex. Folkets park, och som stannar i producentbolaget. Det gage som bolaget skickar vidare till artisten (X) skall i och för sig formellt redovisas som momsfri omsättning hos Musik AB men begränsar enligt min mening inte producentbolagets avdragsrätt för ingående moms. Det vore enligt min mening orimligt att begära att branschen, för att helt undvika eventuella diskussioner med skattekontor som till äventyrs har funderingar enligt ovan, uppmanade arrangörerna att utbetala artistens gage direkt till denne och producentbolagets ersättning för turnéarrangemanget till producentbolaget.

Notera att jag enbart har talat om momssatserna 6 resp. 25%. Emellertid har som bekant Sverige en tredje momssats, 12% (eller 10,71% på bruttopris), för bl.a. hotellövernattningar, resor, import av konstverk etc. som Musik AB köper.

Av intresse kan också vara att om Musik AB köper en resetjänst, dvs. mer än bara befordran av passagerare och bagage, hos en svensk resebyrå och den tillämpar s.k. marginalmoms om 25%, har bolaget avdragsrätt för sådan marginalmoms (dock givetvis inte i den mån den är hänförlig till bolagets omsättning med artistiska framträdanden, jfr ovan) om resebyrån specificerar marginalmomsen i faktura till bolaget.[544] Om resetjänsten innehåller underliggande tjänster utanför EU (t.ex. hotellövernattningar och resor i USA, Schweiz eller Norge), skall resebyrån inte ta ut någon moms för sådan del av priset för resetjänsten, då sådana tjänster utgör export (se mera om detta i avsnittet Resebyråbranschen).[545]

Bildkonstnärer

Konstverk enl. ML

Konstnär: obligatorisk momsskyldighet om årsomsättning 300 000 kr eller mer. Därunder möjligt att frivilligt inträda i momssystemet

Konstverk (alster av bildkonst) enligt ML[546] utgör

1. tavlor m.m. och konstgrafiska blad,
2. skulpturer och avgjutningar av skulpturer, om de gjutits under upphovsmannens eller dennes dödsbos övervakning i högst åtta exemplar, och
3. handvävda tapisserier, under förutsättning att de utförts för hand efter upphovsmannens original i högst åtta exemplar.

---

[544]Jfr 9b kap. 5 § andra stycket ML.
[545]Jfr 9b kap. 4 § andra stycket ML.
[546]Jfr 9a kap. 5 § ML.

Konstnär, obligatorisk momsskyldighet om årsomsättning 300 000 kr eller mer. Därunder möjligt att frivilligt inträda i momssystemet

En konstnär (eller dennes dödsbo) skall enligt regler som trädde i kraft redan den 1 november 1995[547] undantas från momsskyldigheten för omsättning av egna konstverk enligt 13 här ovan (bildkonstverk) om beskattningsunderlagen för denne (eller dödsboet) för beskattningsåret sammanlagt understiger 300 000 kr (exkl. moms). Även om omsättningen är så låg skall konstnären (eller dennes dödsbo) efter ansökan därom och beslut av skattemyndigheten kunna frivilligt inträda i momssystemet. Ett sådant beslut skall gälla till utgången av det andra året efter det år under vilket beslutet fattades.

Moms 12%

Konstnärens (eller dennes dödsbos) omsättning av egna bildkonstverk enligt 13 här ovan skall omfattas av en lägre momssats än den generella, nämligen av den reducerade momssatsen 12%. Detsamma skall gälla vid import (införsel från tredje land) av bildkonst och då inte bara för konstnären (eller dennes dödsbo) utan även för andra kategorier, vilket enligt avsnittet Återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter gäller även för import av samlarföremål och antikviteter.

Notera att 300 000-kronorsgränsen för momsskyldighet enbart gäller konstnärens omsättning av egen bildkonst, i övrigt gäller vanliga momsregler för annan omsättning hos denne.

300 000-kronorsgränsen, tillämpning

Till följd av lagändringen den 1 november upphävdes det generella undantaget från momsplikt för bildkonst som ägs av konstnären (eller dennes dödsbo), och i stället gäller numera för särskilt uppräknade slag av konstverk enligt 13 här ovan som ägs av upphovsmannen (eller dennes dödsbo) att de omfattas av den reducerade momssatsen 12%.[548] För omsättning av sådana konstverk skall emellertid konstnären (eller dennes dödsbo) enligt 1 kap. 2 a § ML inte vara momsskyldiga, om

1. konstverket vid omsättningen ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo, och
2. beskattningsunderlagen för beskattningsåret sammanlagt understiger 300 000 kr.

Beloppsgränsen 300 000 kr har kommenterats av RSV[549] genom ett återgivande av regeln enligt ovan och uttalandet att: ”Om gränsen för skattskyldighet överskrids medför detta att all omsättning skall beskattas.” Detta uttalande är emellertid enbart en direkt återgivning av författningskommentaren.[550] Hur skall beloppsgränsen då tillämpas i exempelvis följande fall?

---

[547]Jfr SFS 1995:700; bet. 1994/95:SkU27; prop. 1994/95:202; 1 kap. 2 a § och 2 b § ML.
[548]Jfr 7 kap. 1 § tredje stycket 4 ML.
[549]Jfr avsnitt 7.1 i RSV:s skrivelse dnr 7858-95/900.
[550]Jfr prop. 1994/95:202 s. 74.

> Under början av beskattningsåret har en konstnär sålt två tavlor: en för 50 000 kr och en för 150 000 kr. I detta läge vet han inte om han kommer att ha en omsättning för hela beskattningsåret om minst 300 000 kr eller ej. Sedan säljer han ytterligare en tavla i slutet av året för 110 000 kr. Nu har plötsligt beloppsgränsen passerats.

Jag anser, vilket jag också framfört i fackpress,[551] att konstnären skall ta ut moms på hela beloppet 110 000 kr avseende den tredje försäljningen (och ev. ytterligare försäljningar under återstoden av året). Detta följer av att ”all omsättning skall beskattas” när beloppsgränsen passerats. Det innebär däremot inte att konstnären skall behöva redovisa moms i efterhand för de båda omsättningarna i början av året.

På lagrådets inrådan ändrade man lagförslaget från att skattskyldigheten skulle vara beroende av om beskattningsunderlagen för beskattningsåret ”beräknades” komma upp i 300 000 kr eller ej till att det avgörande skall vara om beloppsgränsen faktiskt passeras eller ej. Att låta skattskyldigheten bli beroende av en beräkning skulle enligt lagrådet medföra komplikationer exempelvis när redovisningsperioden är kortare än kalenderår. Lagrådet framhöll också som en förebild härvidlag beloppsgränsen om 30 000 kr när det gäller huruvida yrkesmässighet bl.a. på grund av verksamhet bedriven under s.k. rörelseliknande former skall anses föreligga eller ej. [552] Enligt min mening har man därmed också uttalat att konstnären i mitt exempel skall ta ut moms på hela den tredje omsättningen under året om 110 000 kr, när beloppsgränsen 300 000 kr sålunda passerats, och inte bara på den del som överskrider 300 000 kr vilket hade varit fallet om skattskyldighet stipulerats ”i den mån” beloppsgränsen överskreds. Däremot innebär det inte att även de båda första omsättningarna under året skall beskattas i efterhand.

I utredningen[553] uttalades att beloppsgränsen knyts till beskattningsunderlagens sammanlagda storlek under beskattningsåret. Något uttalande görs inte heller där angående omsättningar som skett under året innan gränsen passerades. Det skulle, enligt min mening, därför föra för långt att ge uttalandena i övrigt i förarbetena tolkningen att även de båda första omsättningarna i mitt exempel skall momsbeläggas och sålunda i efterhand. Ersättningen är ju beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 3 § 1 ML och den skulle ju i så fall belastas av en momskostnad för konstnären om denne inte kan efterfakturera köparna. Dessutom var ju inte konstnären skattskyldig när de båda första omsättningarna skedde. I motiven uttalas dessutom att skattskyldigheten ”för de ifrågavarande subjekten (OBS! min kursivering) bör” ... ”föreligga endast om de sammanlagda beskattningsunderlagen under beskattningsåret uppgår till minst 300 000 kr.”[554] Varken i lagtexten eller i förarbetena står det något om hur dessa subjekt, dvs. konstnärerna eller deras dödsbon, skall förfara med objekten som omsätts, varför uttalandena som relaterats ovan enbart kan ges tolkning-

[551] Jfr SN 9/1996 s. 536–537.
[552] Jfr prop. 1994/95:202 s. 107.
[553] Jfr SOU 1994:88 s. 372.
[554] Jfr prop. 1994/95:202 s. 45.

en att all omsättning som sker när beloppsgränsen passeras skall beskattas, inte att omsättningar dessförinnan skall efterbeskattas.

I konsekvens med det sagda uppkommer avdragsrätt för ingående moms i konstnärens verksamhet när den ”beloppsgränsöverskridande” omsättningen företas, inte för förvärv dessförinnan till verksamheten med omsättning av konstverk. I detta sammanhang kan nämnas att man i utredningen påpekade de tillämpningsproblem som uppkommer för den som ”pendlar” kring gränsen år från år, och därför har man infört möjligheten att begära (frivilligt) inträde i momssystemet även om beloppsgränsen inte uppnås.[555] Därmed löser man skattskyldighetsfrågan för konstnären (dvs. genom frivilligt inträde har denne helt klart för sig att momsdebitering skall ske), och framför allt enligt min mening dennes problem att annars avgöra om avdragsrätt föreligger eller inte för ett förvärv till verksamheten med omsättning av konstverk.

Återförsäljare, se avsnittet om Återförsäljare av begagnade varor, konstverk ...

En återförsäljare, konsthandlare, kan tillämpa s.k. vinstmarginalbeskattningsregler på vidareförsäljning av konstverk förvärvade bl.a. från konstnärerna själva, varom mera nedan i avsnittet Återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter. Här skall bara nämnas att en konsthandlare, gallerist, är momsskyldig inte bara för sina omsättningar av konstverk, utan för sin förmedling av konstnärers verk och att galleristens förmedlingstjänst omfattas av den generella momssatsen 25%, liksom dennes omsättning i övrigt, oavsett vad momssatsen är för konstnärens försäljning som förmedlats.

Kommunikation/media, hotell, restaurang och livsmedel

Kommunikationer

Godsbefordran: moms 25%

Personbefordran: moms 6%

På kommunikationsområdet har redan sedan tiden före momsreformen 1991 den generella momssatsen 25% gällt för godstransporttjänster. 1991 infördes momsplikt även för yrkesmässig personbefordran och fr.o.m. 1992 gäller på det området utom för sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse en reducerad momssats, vilken den 1 juli 1993 blev 12% och sedan den 1 januari 2001 är 6%.[556] Problem föreligger alltså på transportområdet vid tillhandahållande av både godsbefordran (25%) och personbefordran (6%), varvid en uppdelning efter skälig grund måste ske av ersättning för en sådan kombinerad transporttjänst. Om inte prestationerna är klart åtskiljbara, får enligt min mening ett huvudsaklighetsresonemang (se ovan i samband med redogörelsen för momsskyldigheten) tillämplig momssats på ett gemensamt vederlag.

---

[555]Jfr SOU 1994:88 s. 372 och 1 kap. 2 b § ML.

[556]Jfr 7 kap. 1 § tredje stycket 7 ML enligt SFS 2000:1357; bet. 2000/01:SkU7 och prop. 2000/01:1.

Resgods ingår i personbefordran

Resgodsbefordran anses dock ingå som ett led i personbefordran[557] och omfattas också av den reducerade momssatsen 6%.

S.k. resetjänst, se avsnittet Resebyråbranschen

Notera att om en prestation innebär ett tillhandahållande av en s.k. resetjänst, dvs. mer än bara befordran av passagerare och bagage, skall fr.o.m. den 1 januari 1996 normalt sett s.k. vinstmarginalbeskattning ske för hela resebyråns tillhandahållande av varor och tjänster (varav minst en tjänst inköpts av resebyrån från underleverantör). Detta kommer resenären direkt till godo, dvs. för själva resan och hotellrum etc., varvid momssatsen är 25%. Jag återkommer särskilt till resetjänster i avsnittet Resebyråbranschen. I förevarande avsnitt behandlar jag enbart bl.a. personbefordran, inte resetjänster. Beträffande internationell gods- resp. personbefordran dvs. till och från utlandet och förmedling av sådan befordran, se avsnittet Internationella affärer. Beträffande internationella resetjänster, se avsnittet Resebyråbranschen.

Avbeställningsavgifter

Enligt ett förhandsbesked från SRN[558] skall inte någon momsdebitering ske överhuvudtaget för en avgift som tas ut på grund av avbeställning av resa. En avbokningsavgift kan enligt SRN inte anses utgöra vederlag för någon utförd tjänst, varför den alltså inte utgör någon omsättning i ML:s mening och överhuvudtaget inte tas upp i eller påverkar momsredovisningen.

Personbefordran och -förtäring: gemensamt vederlag

Utgår gemensamt vederlag för personbefordran och förtäring skall normalt en uppdelning ske enligt RSV:s rekommendation,[559] varvid också anges att någon uppdelning inte behöver ske om förtäringen är av enklare slag och kan anses utgöra ett underordnat led till personbefordran. För tiden 1 januari 1996 till 31 december 2000 var dessutom en uppdelning onödig även för dyrare förtäring så länge det inte blev fråga om servering: momssatsen för livsmedel sänktes den 1 januari 1996 från 21% till 12%, medan momssatsen för servering är 25% sedan Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995. Förtäring som ingår i resebyrås tillhandahållande av s.k. resetjänst omfattas normalt sett av vinstmarginalbeskattningsreglerna, varom mera i avsnittet Resebyråbranschen.

Olika fall av person-befordran

Guidad sightseeing

Av konkurrensskäl omfattar momsplikten på personbefordrans område alla typer av resor, oavsett om det är fråga om statlig, kommunal eller enskild regional, när- eller fjärrtrafik, taxiresor, turistresor, sightseeing-turer eller annat. Det har inte heller någon betydelse vilket trafikmedel som används eller om resan företas till sjöss, till lands eller i luften.[560] Med personbefordran avses inte bara resor i kollektivtrafik och taxiresor, utan även turist- och charterresor, sightseeingturer och liknande oavsett vilket trans-

---

[557]Jfr prop. 1989/90:111 s. 185.
[558]Jfr RÅ 1994 not 11.
[559]Jfr avsnitt 4.3 i RSV S 1995:20.
[560]Jfr prop. 1989/90:111 s. 97 och 98.

portmedel som används.[561] I fråga om sightseeing och liknande rundturer med buss, båt eller annat färdmedel bör vederlaget enligt RSV i sin helhet beskattas efter den momssats som gäller för personbefordran även om ersättning för guidning ingår i priset.[562] RSV anger inte[563] att de nya vinstmarginalbeskattningsreglerna 1996 skulle vara tillämpliga på kombinationen personbefordran och guidad sightseeing, och enligt min mening är det mest praktiska att fortfarande betrakta ett sådant tillhandahållande i sin helhet som vanlig personbefordran (jfr avsnittet Resebyråbranschen).

Nöjesanläggningar

”Resor” inom nöjesanläggningar, såsom karuseller, berg och dalbanor eller hissar till utsiktstorn beskattas enligt den generella momssatsen 25%.[564]

Transport av avliden
Sjuktransporter

Transport av avliden hänförs till persontransport (se även avsnittet Bilar)[565], men sjuktransporter utgör momsfri sjukvård (se avsnittet Sjukvårdsområdet).

Enbart uthyrning av fordon

Enbart uthyrning av bussar och andra fordon utan förare är inte att anse som personbefordran och beskattas följaktligen efter den generella momssatsen 25%.[566]

Brevbefordran

Brevbefordran omfattas sedan den 1 januari 1995 av den generella momssatsen 25% sedan den för sådana tjänster särskilt uttryckta tillämpningen av reducerad moms slopades i ML. Det får uppmärksammas i sammanhanget att inköp av frimärken innebär en förskottsbetalning avseende tjänsten som brevbefordran utgör.

Tidningstransport

Beträffande undantag i vissa fall för tidningstransporter (dvs. för distribution av vissa periodiska publikationer), se nedan i samband med redogörelsen för Medierna.

Fall med 12% moms

Den reducerade momssatsen 12% gäller för

- transport i skidliftar (fr.o.m. 1/7 1993),
- rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet, fr.o.m. 1/7 1993 (se avsnittet Fastighetsbranschen och nedan),
- import av vissa bildkonstverk och konstnärs (eller dennes dödsbos) omsättning av egna sådana bildkonstverk samt import av samlarföremål och antikviteter, fr.o.m. 1/11 1995 (se avsnitten Artistbranschen och Återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter), och
- livsmedel enligt nedan (fr.o.m. 1/1 1996).

---

[561] Jfr prop. 1991/92:50 s. 14.
[562] Jfr avsnitt 6 fjärde stycket i RSV Im 1993:5, vilket stycke fortfarande gäller enligt RSV S 1995:20.
[563] Jfr RSV S 1995:20 och RSV:s skrivelse dnr 8257-95/900.
[564] Jfr prop. 1991/92:50 s. 14.
[565] Jfr RSN 1969:64.9.
[566] Jfr avsnitt 6 tredje stycket i RSV Im 1993:5, vilket stycke fortfarande gäller enligt RSV S 1995:20.

Transport i skidlift

Transport i skidliftar beskattas genom särskilt stadgande i ML efter den reducerade momssatsen 12%. Det förhållandet att skidliftar i vissa fall kan användas för andra ändamål utanför skid-säsongen medför inte att verksamheten beskattas på annat sätt.[567]

Livsmedel/servering

Livsmedel: moms 12%
Servering: moms 25%
Hämtmat = Livsmedel

Som nämnts omfattas (omsättning, gemenskapsinternt förvärv eller import av) livsmedel av den reducerade momssatsen om 12% sedan den 1 januari 1996, då den sänkts från 21%, medan serveringstjänster omfattas av den generella momssatsen 25% sedan den 1 januari 1995, då Sverige gick med i EU; EG-reglerna tillåter nämligen inte reducerad moms på servering. Redan här skall nämnas att ett vanligt gränsdragningsproblem är mellan s.k. hämtmat, som omfattas av samma momsregler som livsmedel, och serveringstjänster.

Livsmedel enl. ML: -definition

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.[568] 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.[569]

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

---

[567]Jfr prop. 1991/92:50 s. 15.
[568]Jfr prop. 1991/92:50 s. 1011.
[569]Jfr avsnitt 2.2 i RSV Im 1993:5.

säd omfattas av livsmedelslagen och säd kan därför hållas utanför.[570]

Spannmål = livsmedel om kvarngillt

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 producent direkt till konsument. Kött, mjölk, vegetabilier eller andra varor blir livsmedel direkt vid försäljningen eller överlämnandet till konsument.[571]

Livsmedel som ej är livsmedel enl. ML

Alkoholhaltiga drycker, snus och tuggtobak räknas som livsmedel enligt livsmedelslagen. Röktobak räknas inte som livsmedel.[572] I ML[573] 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.

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. Framför allt 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 annars 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.[574]

---

[570] Jfr prop. 1991/92:50 s. 11.
[571] Jfr prop. 1991/92:50 s. 12.
[572] Jfr prop. 1991/92:50 s. 12.
[573] Jfr 7 kap. 1 § andra stycket 6 a-c ML.
[574] Jfr prop. 1991/92:50 s. 12–13.

Importpartier

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.[575]

Servering: definition

Serveringstjänster omfattas alltså av den generella momssatsen 25%.

Med serveringstjänst förstås tillhandahållande av mat, dryck eller annan serveringsvara för förtäring på stället inom en serveringslokal.[576]

Serveringsvara

Med serveringsvara förstås mat, dryck eller annat livsmedel. Livsmedel har som nämnts samma innebörd som i livsmedelslagen, dock inte vad gäller tobaksvaror. Som serveringsvara bör enligt RSV inte anses varor som närmast inte är avsedda att förtäras på stället, såsom konfektyrer och glasspinnar som säljs utan samband med en serveringstjänst.[577]

Serveringslokal

Som serveringslokal bör enligt RSV[578] anses sådan restaurang-, café- eller annan lokal, som är särskilt iordningställd för att mat och dryck skall intas där. Lokalen behöver inte vara fast inredd för servering eller enbart användas för serveringsändamål. Sammanträdesrum, hotellrum och liknande lokal i anslutning till restaurangverksamhet bör anses som serveringslokaler. Detsamma bör enligt RSV gälla särskilt iordningställd plats för utomhusservering, t.ex. trädgårdsservering eller trottoarservering. Här är det särskilt intressant enligt min mening för gatukök etc. som bedriver sin verksamhet i dag med samma arrangemang som på den tiden då servering hade en lägre momssats än livsmedel (dvs. före 1991), och vederbörande efter utredning av skattemyndighet vilken ofta bestod i att antal bord räknades och krav ställdes på särskild inhägnad av uteservering inte ansågs uppfylla kriterierna för servering, att ta fram sådan utredning i dag och visa den för skattemyndighet som i dag eventuellt hävdar att servering plötsligt skall anses föreligga. Även om RSV anser att en på nyss nämnt sätt iordningställd lokal eller plats som beställaren av serveringstjänsten tillhandahåller bör betraktas som serveringslokal och enbart anger att ett fåtal bord eller stolar i anslutning till gatukök, kiosk eller liknande inte skall anses utgöra serveringslokal, är det enligt min mening bara fråga om rekommendationer. På goda grunder

---

[575]Jfr prop. 1991/92:50 s. 11.
[576]Jfr prop. 1991/92:50 s. 14.
[577]Jfr avsnitt 2.2 i RSV S 1995:20.
[578]Jfr avsnitt 2.3 i RSV S 1995:20.

anser jag att den vars verksamhet förr underkändes av en skattemyndighet som omfattad av de då gynnsammare serveringsreglerna i dag inte skall bedömas annorlunda bara för att servering numera omfattas av den generella momssatsen 25%. Som serveringslokal bör enligt RSV anses café- eller restaurangvagn på tåg, men däremot i allmänhet inte sittvagn. Samma synsätt bör gälla för fartyg: flygplan bör normalt ses som en serveringslokal. Se ovan angående gemensam ersättning för resa och förtäring

Hämtmat kontra servering

Som nämnts omfattas s.k. hämtmat, dvs. mat som inte skall förtäras inom en serveringslokal, av den lägre momsen för livsmedel. RSV rekommenderar[579] att för att försäljning av serveringsvara i serveringslokal skall anses som omsättning av livsmedel bör varan tillhandahållas på ett sådant sätt att det är uppenbart att förtäringen inte skall ske i serveringslokalen. Så kan vara fallet om varan tillhandahålls i kartong, påse, folieform eller det på annat sätt, exempelvis genom prissättningen, framstår som uppenbart att avsikten är att förtäringen skall ske utanför lokalen. Enbart den omständigheten att serveringsvaran tillhandahålls i varuautomat inom serveringslokalen bör enligt RSV inte innebära att omsättningen skall anses som en varuförsäljning.

Servering i annans lokal

RSV rekommenderar vidare att om tillhandahållande av serveringsvara i annans lokal även innebär att med egen personal t.ex. tillaga mat, duka, servera eller diska bör omsättningen ses som en serveringstjänst. Detta bör gälla även vid enstaka tillhandahållande och även om det sker i privatbostad. Avgörande vid bedömningen av om en serveringstjänst skall anses föreligga bör vara serviceinsatsens omfattning. Ett visst inslag av serviceinsats förutsätts för servering, vilket helt eller delvis saknas vid matvaruleveranser.[580] Bedöms serviceinsatsen som ringa bör det inte vara fråga om en serveringstjänst. Som exempel på detta nämner RSV att färdiglagad mat levereras till kundens personalmatsal och denne själv håller med serveringspersonal eller att kundens anställda själva får ta maten från levererade kantiner eller uppläggningsfat. Serveringsavgifter bör enligt RSV[581] inräknas i ett hotells eller en restaurangs momspliktiga omsättning.

Personalmatsalar

I sammanhanget är det av intresse att fri eller subventionerad kost åt personal skall uttagsbeskattas momsmässigt hos en i övrigt momsskyldig arbetsgivare som har personalrestaurang. Andra arbetsgivare med egen personalrestaurang, dvs. sådana som inte är momsskyldiga för sin verksamhet i övrigt såsom banker och försäkringsbolag, uttagsbeskattas momsmässigt för fri eller subventionerad kost åt personalen endast om marknadsvärdet för detta

---

[579] Jfr avsnitt 2.5.1 i RSV S 1995:20.
[580] Jfr avsnitt 2.5.2 i RSV S 1995:20 och även RÅ 1985 Aa 203.
[581] Jfr avsnitt 2.6 i RSV S 1995:20.

överstiger 30 000 kr exkl. moms för beskattningsåret.[582] Uttagsbeskattning bör enligt RSV[583] dock inte ske för sådana förfriskningar till personal som inkomstskattemässigt utgör skattefri personalvårdsförmån (”trivselförmåner”), och detta bör även gälla avdragsgilla representationsmåltider (se avsnittet Representation). Som nämnts ovan i samband med redogörelsen för momsskyldigheten skall en momsmässig uttagsbeskattning, till skillnad från vad som gäller inkomstskattemässigt, inte baseras på marknadsvärdet, utan uttagsmoms baseras på den del av ersättningen som understiger kostnaden för att tillhandahålla tjänsten, här serveringstjänsten. I enlighet med detta rekommenderar RSV för företag som bedriver utåtriktad serveringsverksamhet (serveringsföretag) att beskattningsunderlaget för fri eller subventionerad kost åt personal bestäms med utgångspunkt i marknadsvärdet minskat med försäljningsvinsten, dvs. i princip självkostnaden.

Servering och annat -tillhandahållande

Följande gäller för servering i samband med andra tillhandahållanden. Konserter, teater-, revy- och liknande föreställningar undantogs tidigare från momsbeskattning, men momsbeskattas sedan den 1 januari 1997 och till den lägsta av de båda reducerade momssatserna, nämligen 6%. Entréavgifter för sådana föreställningar momsbeskattas alltså numera till momssatsen 6%.

Entréavgifter, t.ex. konsert

Entréavgifter avseende andra än nyss nämnda aktiviteter, exempelvis allmän dans, underhållningsmusik och liknande omfattas av den generella momssatsen 25%, dvs. samma som för servering, varför något problem inte föreligger i sådana fall vad gäller entréavgifter. Ett serveringsföretag som däremot arrangerar t.ex. en konsert måste särdebitera i entrébiljetten till lokalen den del av entréavgiften som utgörs av konserten för att kunna tillämpa den lägre momsen 6% på sådan, och undvika att hela entréavgiften skall omfattas av den generella momssatsen 25%. Med särskilt debiterad avgift avses enligt RSV[584] sådan avgift som särskilt framgår av entrébiljett, nota eller liknande handling. Se i avsnittet Övriga undantag om entréavgifter till spelhallar o.d.

Hotelltjänster

Tas gemensam ersättning ut för hotellrum och förtäring (t.ex. frukost) anser RSV[585] att en uppdelning skall göras av ersättningen, och sålunda 12% moms debiteras för hotelldelen och 25% för serveringsdelen. Oavsett om förtäringen tillhandahålls i serveringslokal eller om den serveras på hotellrum, bör enligt RSV den delen av ersättningen som belöper på förtäringen beskattas efter den

[582]Jfr 4 kap. 2 § ML.
[583]Jfr avsnitt 5 i RSV S 1995:20.
[584]Jfr avsnitt 4.1 i RSV S 1995:20.
[585]Jfr avsnitt 4.2 i RSV S 1995:20.

momssats som gäller för serveringstjänster, dvs. 25%. Försäljning av varor från s.k. minibar bör däremot anses som varuförsäljning och omfattas av livsmedels-momsen 12%. RSV uttalar i en skrivelse den 12 april 1999 att ”dricks” som en kund erlägger i samband med serveringstjänster på hotell eller restauranger, och som är något som ges utöver serveringsavgiften, skall inte ingå i beskattningsunderlaget för tjänsten.[586]

Flyktingförläggning: -hotellregler

I det s.k. Långröstamålet[587] 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 (jfr avsnittet Fastighetsbranschen) 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 12% som gäller för flyktingförläggningarna och inte den generella momssatsen 25%. 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.

Som nämnts redogörs ovan för fall med gemensam ersättning för resa och förtäring.

Teletjänst, info etc.

Teletjänster, information, ADB-tjänster och konferensarrangemang är exempel på sådant som kan förekomma i anslutning till ovan nämnda, men som omfattas av den generella momssatsen 25%. Se särskilt beträffande frågan om omsättningsland för telekommunikationstjänster i avsnittet Internationella affärer.

Medierna

Samtliga tjänster inom radio- och televisionsverksamhet omfattas av momsplikt (25%). 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.[588]

---

[586]Jfr RSVs skrivelse dnr 3254-99/120 och EGs mål nr C-16/93 (R J Tolsma).
[587]Jfr RÅ 1988 not 642 och EG:s mål nr C-346/95 (Elisabeth Blasi) samt RSV:s skrivelse dnr 5816-99/120.
[588]Jfr prop. 1989/90:111 s. 94.

I avsnittet Fastighetsbranschen 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.

Sveriges Radio

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.[589] Undantaget omfattar emellertid inte den verksamhet som Televerket (numera fr.o.m. 1/7 1993 Telia AB) bedriver för programinsamling och programdistribution.[590]

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 framgår ovan i samband med redogörelsen för avdragsreglerna för s.k. äkta koncern, ägare till mer än 90%. Till den del koncernföretagen uppbär vederlag för momspliktiga 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).[591]

Att enkla nyhetsmeddelanden etc. i medierna inte är upphovsrättsligt skyddade anges i avsnittet Artistbranschen.

Dagstidningar: moms 6%

För allmänna nyhetstidningar av dagspresskaraktär gällde tidigare ett s.k. kvalificerat undantag från momsplikt, om tidningen kommer ut med minst ett nummer i veckan[592], och fr.o.m. den 1 januari 1996 gäller för sådana dagstidningar i stället momsplikt, men till den reducerade momssatsen 6%, vilket gäller även för motsvarande radio- och kassettidningar.[593]

---

[589]Jfr 3 kap. 20 § ML.
[590]Jfr prop. 1989/90:111 s. 94 och 95.
[591]Jfr prop. 1989/90:111 s. 200.
[592]Jfr prop. 1989/90:111 s. 96.
[593]Jfr 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML.

Böcker, veckotidningar, tidningar och tidskrifter i allmänhet etc. omfattas av den generella momssatsen 25%.

Vissa periodiska publikationer: momsfritt

Vissa periodiska publikationer är (okvalificerat) undantagna från momsplikt. En publikation anses som periodisk om den utkommer med normalt minst fyra nummer om året.[594] De momsfria periodiska publikationerna indelas i lagen i två kategorier:

1. Personaltidningar och medlemsblad.
2. Organisationstidskrifter.

Personaltidningar och medlemsblad

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.[595]

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 mot ersättning tillhandahålls utgivaren, medlem eller anställd.[596]

Även införsel (från EU-land eller tredje land spelar ingen roll) av en sådan publikation är undantagen från momsplikten, om införseln sker på något av nyss nämnda sätt (se 1 och 2 här ovan).[597]

Organisationstidskrifter

Från momsplikten undantas också omsättning och införsel av periodiska organisationstidskrifter som väsentligen framstår som organ för sammanslutning med följande huvudsakliga syften:[598]

1. Religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt eller miljövårdande syfte.
2. Idrottsligt syfte.

---

[594] Jfr 3 kap. 16 § ML.
[595] Jfr RSV Im 1974:7.
[596] Jfr 3 kap. 13 § första meningen ML.
[597] Jfr 3 kap. 13 § andra meningen ML.
[598] Jfr 3 kap. 14 § första och andra stycket ML.

3. Försvarsfrämjande syfte.
4. Syfte att företräda funktionshindrade eller arbetshandikappade medlemmar.

SRN ansåg i förhandsbesked i februari 1993[599] att en förening 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 ansluten 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.

Radio- och kassettidningar

Även s.k. radiotidningar eller kassettidningar för synskadade undantas från momsplikt om de utgör periodisk publikation enligt ovan.[600]

Framställare av periodisk publikation: kvalificerat undantagen från momsplikt

Framställaren av en periodisk publikation är kvalificerat undantagen från momsplikt 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 att träffas av någon momskostnadsdel i prissättningen från utgivarens sida avseende framställarens tjänster. Framställaren lyfter moms på sina förvärv, men är kvalificerat undantagen från momsplikt i dessa fall och debiterar inte moms i förhållande till utgivaren. De exemplar av t.ex. det enligt ovan momsfria periodiska medlemsbladet som eventuellt utgivaren försäljer till andra än medlemmar eller anställda, skall dock givetvis utgivaren ta ut moms på (6% vid dagspresskaraktär och 25% för övrigt), men någon s.k. kumulativ effekt uppkommer åtminstone inte då framställaren har haft avdragsrätt för ingående moms på förvärv till sin verksamhet. Även en sådan kringtjänst som transporten av publikationen till utgivaren som framställaren ombesörjer är kvalificerat undantagen från momsplikten.[601] Skattefriheten för kringtjänsterna föreligger även när de tillhandahålls av andra framställare av publikationen än tryckerier.[602]

---

[599]Jfr SRN februari 1993.
[600]Jfr 3 kap. 17 § ML.
[601]Jfr 3 kap. 19 § första stycket 2 och 10 kap. 11 § första stycket ML.
[602]Jfr prop. 1989/90:111 s. 97 och 200.

Det kan diskuteras vad begreppet framställare omfattar. Det kan hävdas att begreppet innebär en begränsning till själva den tekniska produktionen, dvs. att det skall vara fråga om ett tryckeri, ett bokbinderi eller något sådant. 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. I två förhandsbesked[603] hade sökandebolagen enligt avtal med utgivarna åtagit sig att svara för i stort sett alla framställningstjänster för de periodiska publikationerna, i det ena fallet ”hela framställningen”. Regeringsrätten ansåg att bolagens tillhandahållande skulle betraktas som omsättning av varor och inte tjänster, varför det kvalificerade undantaget från momsplikt för framställning av periodiska publikationer redan av den anledningen inte ansågs tillämpligt: sökandebolagen ansågs därmed inte vara ”framställare” i förevarande mening. Enligt Regeringsrätten tar förevarande kvalificerade undantag från momsplikt för framställning av momsfri periodisk publikation sikte på de fall då omsättningen avser en vara i form av en färdigställd publikation. Sökandebolagen ansågs till bolag med utgivningsbevis för publikationen tillhandahålla färdiga publikationer, dvs. omsättning av varor och inte omsättning av tjänster. Avgörandena är enligt min mening tveksamma, då lagtexten[604] å ena sidan talar om ”framställning av sådana publikationer” och å andra sidan ”tjänster som tillhandahålls av framställaren i samband med denna framställning ”. Jag anser att lagtextens avfattning i förstnämnda fall inte diskriminerar beställning av färdig vara från att omfattas av det kvalificerade undantaget från ”framställning” av den anledningen att det, förutom inledningsvis i lagrummet, först i sistnämnda fall talas specifikt om tjänster. Som framgår i samband med redogörelsen för momsskyldigheten är gränsdragningen mellan tillverkning av hel vara (varuomsättning) och bearbetning av material som beställaren äger, arbetsbeting (tjänsteomsättning) inte direkt klar. Utgivaren (sökanden) i de båda fallen ovan måste väl i vart fall ha lämnat ett manus för bearbetning, t.ex. på diskett, och bara för att uppdragstagaren gör en färdig publikation av detta kan man enligt min mening inte anse att vederbörande inte är ”framställare”. Regeringsrättens tolkning leder enligt min mening till att förstnämnda del av lagrummet i fråga vore helt onödigt, om sådana arbetsbeting på området helt uteslöts. Regeringsrättens tolkning innebär också att avdragsrätten för

[603]Jfr RÅ 1995 not 392 och RÅ 1995 not 393.
[604]Jfr 3 kap. 19 § första stycket 2 ML.

ingående moms kan bli begränsad för tryckeriet etc. bara för att en färdig publikation görs i vissa fall, då momsfriheten just i dessa fall skulle följa av 3 kap. 13 § ML, och dess stadgande om okvalificerat undantag från momsplikt för tillhandahållande till utgivaren mot ersättning, i stället för av 3 kap. 19 § ML och dess stadgande om kvalificerat undantag för tryckeriet som ”framställare” av den periodiska publikationen. I sådant fall är det ju en klen tröst för utgivaren att momsfrihet gäller för tryckeriets etc. tillhandahållande till denne av hela den tryckta upplagan av den periodiska publikationen, eftersom en kostnadsökning och, om utgivaren i sin tur måste debitera moms (t.ex. på grund av försäljning till icke medlem), en kumulativ effekt uppkommer, om tryckeriets etc. avdragsrätt begränsas på grund av omsättning av just den ifrågavarande upplagan och tryckeriet etc. kompenserar detta genom en ökning av priset i förhållande till utgivaren. Detta kan enligt min mening inte anses vara förenligt med syftet med förevarande regler. Denna fråga har jag tagit upp i stort sett enligt vad nyss sagts också i fackpress.[605]

Införing eller ackvisition av annonser

Införing eller ackvisition av annons i dagstidning är momspliktigt (25%), medan det är (okvalificerat) undantaget från momsplikt i skattefri periodisk publikation enligt ovan.[606] Ackvisition innebär att annonsörer anskaffas och införing av annons innebär att själva annonsutrymmet i tidningen eller publikationen upplåts.

Program och kataloger i momsfri verksamhet

Utgivning av program eller katalog för egen verksamhet som inte är momsskyldig är (okvalificerat) undantagen från momsplikten.[607] Bestämmelsen syftar till att undvika att icke momsskyldiga idrottsföreningar, museer m.fl. (jfr Artistbranschen) blir redovisningsskyldiga endast för sin försäljning av program eller kataloger.[608]

Övriga undantag

Som nämnts ovan i samband med redogörelsen för momsskyldigheten omfattas samtliga omsättningar av varor och tjänster av momsplikt om inte undantag stipuleras särskilt i ML, och då till

[605]Jfr SN 3/1998 s. 145–146.
[606]Jfr 3 kap. 19 § första stycket 1 ML.
[607]Jfr 3 kap. 18 § ML.
[608]Jfr prop. 1973:163 s. 105.

den generella momssatsen 25%, om inte likaledes särskilt anges att någon av de båda reducerade momssatserna 6 resp. 12% skall gälla. Jag skall nu gå igenom de undantag från momsplikten som finns i ML utöver de som angivits i tidigare avsnitt, och erinrar om att det i övrigt givetvis finns en oändlig mängd varor och tjänster som om de omsätts i en yrkesmässig verksamhet medför momsskyldighet, om de inte kan hänföras till ett uttryckligt undantag från momsplikten enligt ML. Jag ger också för jämförelsens skull några ytterligare exempel på momspliktig omsättning, vilka jag börjar med för att avsluta med återstående undantag från momsplikten.

Ytterligare exempel på momsplikt

Utarrendering av rörelse liksom uthyrning av arbetskraft (se nedan) utgör exempel på sådana företeelser som är momspliktiga. Även administrativa tjänster utgör exempel på momspliktig omsättning av tjänster.

– rörelsearrende

Beträffande utarrendering av rörelse erinrar jag om att när en lokaldel ingår i arrendet framgår av avsnittet Fastighetsbranschen att en uppdelning av vederlaget skall ske när det momsfria (lokaldelen) och det momspliktiga (inventarier etc.) inslaget i en sådan sammansatt transaktion är klart åtskiljbara. Som jag nämnt ovan i samband med redogörelsen för momsskyldigheten uttalade SRN i ett opublicerat förhandsbesked,[609] 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 enligt min mening ett huvudsaklighetsresonemang varit påkallat. Det vill säga, 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. 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 inte är fallet med avseende på vad som skall anses utgöra det huvudsakliga i tillhandahållandet. Är det huvudsakliga

[609] Jfr SRN den 6 juli 1992.

fastighetsupplåtelsen, är alltså hela tillhandahållandet momsfritt. Är däremot rörelsedelen det huvudsakliga, föreligger momsplikt för hela tillhandahållandet och då enligt obligatoriska regler; något frivilligt inträde i momssystemet (jfr avsnittet Fastighetsbranschen) är det inte fråga om i så fall.

Exempelvis torde enligt min mening utarrendering av en fritidsanläggning (rörelse) vara momspliktig i sin helhet, trots att i arrendet även ingår rätttten att nyttja själva fastigheten som verksam-heten är belägen på och sådant i själva anläggningen som också utgör fastighet enligt ML. 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 i avsnittet Byggbranschen angående eventuell uttagsmoms på grund av byggnadsarbeten, reparationer etc. på fastigheten, när förhyraren/arrendatorn även har yrkesmässig byggnadsverksamhet.

– uthyrning av arbetskraft o.d.

Uthyrning av arbetskraft, dvs. tillhandahållanden som innebär att en arbetsgivare enbart ställer en anställd till en kunds förfogande och där denne mot ersättning till arbetsgivaren disponerar den anställde viss tid, blev momspliktig tjänst den 1 januari 1991. Momsplikt förelåg oavsett om uthyrningen var tillåten eller ej.[610]

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.[611] Om någon i en yrkesmässig verksamhet 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.[612] Däremot får arbetsförmedlingen på grund av gällande ILO-konvention inte avse sjömän.[613] Tidigare kunde privat arbetsförmedling avse exempelvis s.k. headhunting (förmedling av arbetstagare i företags- eller verksledande ställning) efter tillstånd från AMS.[614] 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 enligt ovan uttalades i förarbetena till momsreformen den 1 januari 1991 om momsplikt för uthyrning av arbetskraft oavsett om den var tillåten eller

[610]Jfr prop. 1989/90:111 s. 112.
[611]Jfr prop. 1990/91:124.
[612]Jfr SFS 1993:440; prop. 1992/93:218 s. 18 och 25.
[613]Jfr prop. 1992/93:218 s. 21.
[614]Jfr prop. 1992/93:218 s. 9.

otillåten, torde motsvarande gälla för arbetsförmedling. Det vill säga, tar någon betalt av arbetssökande för att erbjuda eller anvisa arbete är det otillåtet (och t.o.m. straffsanktionerat) men innebär ändå ett tillhandahållande av momspliktig tjänst.

– rennäring, krigsmateriel, bilprovning etc.

I övrigt föreligger numera (fr.o.m. 1/1 1991) momsplikt även för bl.a. följande varor och tjänster: tjänst inom rennäringen,[615] all slags vård och skötsel av djur, även för veterinärtjänster (jfr avsnittet Sjukvårdsområdet) således; all slags krigsmateriel[616] samt även för verksamheten inom AB Svensk Bilprovning.[617]

Återstående undantag

De i ML återstående undantagen från momsplikt, vilka tidigare inte särskilt berörts är följande.

– sedlar och mynt
kund utanför EU,
kvalificerat undantag

Sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel omfattas av (okvalificerat) undantag från momsplikten, dock inte samlarföremål eller guldmynt som omsätts efter sitt metallvärde, vilka alltså är momspliktiga. Som nämnts i avsnittet Bank- och finansieringsområdet omfattas omsättningen av sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel av ett kvalificerat undantag från momsplikten, när kunden är etablerad utanför EU.[618] Se särskilt om samlarföremål i avsnittet Återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter.

– guld till riksbanken

Guld som levereras till Sveriges riksbank omfattas av ett kvalificerat undantag från momsplikten.[619]

– gravöppning

Tjänster som avser gravöppning och gravskötsel omfattas av (okvalificerat) undantag från momsplikten, när sådan tjänst tillhandahålls av huvudmannen för eller innehavaren av begravningsplatsen.[620]

– lotterier, spel o.d.
Ej entréavgifter

Lotterier, däri inräknat vadhållning och andra former av spel, omfattas av (okvalificerat) undantag från momsplikten.[621] Undantaget avser endast spelinsatser och omfattar således inte t.ex. entréavgifter till inrättningar där spelet bedrivs.[622] Vad nu sagts står inte i motsats till resonemanget om den momsmässiga behandlingen av entréavgifter till ”konserter” på restauranger (se avsnittet Kommunikation/media, hotell, restaurang och livsmedel). 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

---

[615]Jfr prop. 1989/90:111 s. 119.
[616]Jfr prop. 1989/90:111 s. 115.
[617]Jfr prop. 1989/90:111 s. 118.
[618]Jfr 3 kap. 23 § 1 och 10 kap. 11 § andra stycket ML.
[619]Jfr 3 kap. 23 § 7 och 10 kap. 11 § första stycket ML.
[620]Jfr 3 kap. 23 § 6 ML enligt SFS 1999:959.
[621]Jfr 3 kap. 23 § 5 ML.
[622]Jfr prop. 1989/90:111 s. 120.

spelinsatsen sker vid roulettebordet. 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 och är sålunda omfattad av den generella momssatsen 25%; undantaget för spel omfattar alltså inte den ”nöjestjänsten”.

Tipsombud

För att entréavgiften exempelvis skall vara omfattad av reducerad moms om 6%, måste den alltså särskilt och endast avse ett evenemang i lokalen, t.ex. uppträdande av en sångartist (se avsnittet Kommunikation/media, hotell, restaurang och livsmedel). I sammanhanget får nämnas att ombud för spel etc. (t.ex. tipsombud) är momsskyldiga för uppburna provisioner. Det senare bekräftas i ett förhandsbesked från SRN[623] i november 1993, vari momsplikt ansågs föreligga för förmedling eller distribution av lotter trots att vederlaget för aktuell lott var momsfritt. Ett tipsombud utför alltså en förmedlingstjänst som i sig är momspliktig och omfattad av den generella momssatsen 25%.

Trav etc.

Den som bedriver verksamhet med trav- eller galoppbana har en s.k. blandad verksamhet; 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 spela erlägger en särskild avgift (spelinsats) för detta, vilken är momsfri.[624]

Hästägare

Förutsatt att yrkesmässighet 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 enligt bestämmelsen om rörelseliknande former om bl.a. den förutsättningen föreligger att omsättningen för beskattningsåret överstiger 30 000 kr exkl. moms (se ovan i samband med redogörelsen för momsskyldigheten). 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) resp. 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 exkl. 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 kr. 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 exkl. moms. När rättelse nu sker på grund av att häst-

[623]SRN november 1993.

[624]Jfr RSV:s skrivelse dnr 28009-91/D29.

ägaren 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.

Skepp för yrkesmässig sjöfart etc.

Den 1 juli 1993 återinfördes till fullo de gamla momsreglerna som gällde före den 1 januari 1991 för skepp för yrkesmässig sjöfart etc. Redan den 1 januari 1992 hade de gamla reglerna återinförts beträffande omsättning av fartyg för livräddning som ställs till Sjöräddningssällskapets förfogande. Från och med den 1 juli 1993[625] gäller sålunda kvalificerat undantag från momsplikt för omsättning av

- 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, såsom ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning (se nedan om lagförtydligande retroaktivt fr.o.m. 1/1 1995),
- 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,
- (fr.o.m. 1/1 1995[626]) tjänster som avser delar, tillbehör eller utrustning i närmast föregående punkt och
- överlåtelse eller upplåtelse av fartyg för livräddning till Sjöräddningssällskapet samt delar, tillbehör, utrustning *och bränsle* till sådant fartyg och underhåll, reparation och andra tjänster avseende sådant fartyg.[627]

Med yrkesmässig sjöfart avses även transport med skepp av eget gods. Med skepp för yrkesmässig sjöfart jämställs luftkuddefarkost för yrkesmässig person- eller godsbefordran. 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.[628]

Undantaget för skepp gäller inte sådan farkost för vilken förflyttningen är av underordnad betydelse i förhållande till huvuduppgiften (momsplikt). Flodspruta, pontonkran, flytdocka och

---

[625]Jfr SFS 1993:642; 3 kap. 21 § första stycket ML; prop. 1992/93:190 s. 17 och 18.
[626]Jfr SFS 1994:1798.
[627]Jfr 3 kap. 22 § första och andra meningen ML.
[628]Jfr SFS 1993:642; 3 kap. 21 § andra och fjärde styckena ML.

annan till tulltaxenummer 89.05 hänförlig farkost än bärgningsfartyg utgör också momspliktig vara.[629]

Kvalificerat undantag från momsplikten gäller enligt lagändring den 1 januari med retroaktivitet fr.o.m. den 1 januari 1995 för omsättning av tjänster som tillhandahålls av mäklare och andra förmedlare, som handlar för någon annans räkning i dennes namn, om tjänsten avser ovan nämnda skepp etc. utom Sjöräddningssällskapets fartyg.[630]

Det ovan sagda innebär att man i momssammanhang ofta måste 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 resp. 4 meter. Fartyg är som synes samlingsbegreppet för skepp och båtar.[631]

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%.
2. Uthyrning av båt för passagerarbefordran med besättning, s.k. timecharter, innebär personbefordran och moms utgår med 6% (se avsnittet Kommunikation/media, hotell, restaurang och livsmedel).
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 man kan tala om en s.k. teknisk skattskyldighet i fall av kvalificerat undantag från momsplikt. Detta gäller oavsett om det är fråga om personbefordran eller godstransport och oavsett om det är fråga om bareboat- eller timecharter (se mera nedan om lagförtydligande den 1 januari 1996 med retroaktiv verkan fr.o.m. 1/1 -95).

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

[629]Jfr SFS 1993:642; 3 kap. 21 § tredje stycket ML.
[630]Jfr SFS 1995:1286; 3 kap. 21 a § ML.
[631]Jfr 1 kap. 2 § första stycket SjöL (SFS 1994:1009).

ingående moms på sina förvärv eftersom kvalificerat undantag 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 avsnittet Internationella affärer), skall alltså t.ex. yrkesmässig person- eller godsbefordran och fiske momsbeläggas, även om fartyget eller luftfartyget är en icke momspliktig vara.

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.[632] Fiskeredskap, exempelvis trål, räknas däremot inte som fartygstillbehör utan momsbeskattas.[633] 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[634] 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 det då hade varit fråga om export. I det fallet hade moms inte ens behövt debiteras för förbrukningsvaror, t.ex. livsmedel. Däremot hade fortfarande beträffande fiskeredskap moms måst debiteras av säljaren (jfr avsnittet Internationella affärer).

Till följd av ett lagförtydligande den 1 januari 1996[635] gäller retroaktivt från den 1 januari 1995, att inte bara Bareboatcharter (uthyrning utan besättning) utan även Timecharter (uthyrning med besättning) skall omfattas av det kvalificerade undantaget från momsplikt för skepp (dvs. fartyg om minst 12 x 4 meter), dvs. moms debiteras inte för sådan omsättning (0%) men man har ändå en obeskuren avdragsrätt för ingående moms i verksam-

---

[632] Jfr RSN 1969:56.5.
[633] Jfr RSN 1970:10.7.
[634] Jfr KRG mål nr 2499–2502-1985.
[635] Jfr SFS 1995:1286; 3 kap. 21 § första stycket 4 ML; 10 kap. 11 § första stycket ML och punkt 2 i övergångsbestämmelserna i SFS 1995:1286 samt prop. 1995/96:58 s. 46 och 47.

heten. Detta innebär att ett gammalt förhandsbesked[636] på området inte längre är relevant. Jag tar här upp något om vilken omfattning undantaget kan anses ha och hur rättelser av tidigare fakturerad moms (under 1995 och eventuellt fram tills nu) kan ske.

I ML[637] framgår att omsättning av skepp för yrkesmässig sjöfart omfattas av det kvalificerade undantaget. Ifrågavarande lagförtydligande har kommit till uttryck i ML genom att ordet ”uthyrning”[638] har tillagts. Härmed avses enligt förarbetena alla typer av charter- och befraktningsavtal[639], t.ex. Bareboatcharter eller Time-charter. Enligt ML[640] avses med yrkesmässig sjöfart även transport med skepp av eget gods. Transport av sina egna passagerare säger ML ingenting om. Den som köper ett skepp för att enbart transportera sina affärsbekanta eller sina anställda torde därför knappast äga ett skepp ”för yrkesmässig sjöfart”. Däremot har vederbörande enligt min mening ett skepp som är ägnat för yrkesmässig sjöfart, om även en utåtriktad gods- och/eller passagerarbefordran sker eller avses förekomma. Skeppet byter ju sedan inte karaktär bara för att det också används ”internt”. En annan sak är det att en uttagsbeskattning kan ske, om sådant användande för transport av affärsbekanta eller anställda skulle anses sakna samband med rörelsen (dvs. vara rörelsefrämmande) och moms debiterades vid förvärvet av skeppet t.ex. på grund av att det då inte var klart att skeppet var ägnat för yrkesmässig sjöfart för vilken ägaren hade rätt till avdrag.[641] Den som köper ett skepp för att yrkesmässigt hyra ut det till andra måste enligt min mening anses äga ett skepp för yrkesmässig sjöfart. Vederbörande bör därför med stöd av lagförtydligandet [642] kunna hyra ut det till utomstående utan att behöva debitera moms på hyran, oavsett vad förhyraren skall använda skeppet till, t.ex. för trivselresa med sina anställda. Det kan för den bedömningen inte krävas att även förhyraren skall bedriva yrkesmässig sjöfart. Notera att det givetvis inte är fråga om uthyrning av skepp när färdbiljetter säljs, utan då är det fråga om personbefordran och moms skall debiteras med 6% om destinationsorten ligger i Sverige. Hade destinationen gällt utlandet hade det inneburit export (0%), varom mera i avsnittet Internationella affärer.

Anta att ett rederi har redovisat moms för omsättningar av Time-charter sedan 1995. Genom lagförtydligandet enligt ovan har det i och för sig i efterhand visat sig att någon momsskyldighet därvidlag egentligen inte fö-

[636]Jfr RÅ 1979 Aa 90.
[637]Jfr 3 kap. 21 § första stycket 1 ML.
[638]Jfr 3 kap. 21 § första stycket 4 ML.
[639]Jfr prop. 1995/96:58 s. 46 och 47.
[640]Jfr 3 kap. 21 § fjärde stycket första meningen ML.
[641]Jfr 2 kap. 5 § första stycket 2 ML.
[642]Jfr 3 kap. 21 § första stycket 4 ML.

relåg fr.o.m. den 1 januari 1995. Att rederiet nu i efterhand minskar sitt beskattningsunderlag, när man begär redovisad utgående moms sedan 1995 avseende Time- charteromsättningar åter från staten, innebär inte att beskattningsunderlaget minskas på grund av någon av de orsaker som anges i ML[643] (nedsättning av priset, återtagande av en vara eller kundförlust). Det är i stället fråga om att rederiet gör rättelse på grund av att man inte var skattskyldig. Enligt ML[644] föreligger skyldighet att utfärda kreditnota vid reducering av utgående moms på grund av nedsättning av priset; någon sådan skyldighet stipuleras inte för förevarande fall av reduktion av utgående moms.

Min bedömning, vilken jag framfört i fackpress,[645] är därför att staten inte kan kräva att rederiet måste utfärda kreditnotor för att, avseende aktuella redovisningsperioder, få lov att göra reduktionen i fråga och återfå utgående moms. Däremot bör man på grund av avtalsrättsliga och köprättsliga principer sannolikt ändå kreditera så många kunder som möjligt för från staten återbekommen tidigare redovisad utgående moms. För kundens vidkommande uttalas i ML[646] att om denne har fått momsavdrag och sedan tar emot en kreditnota e.d. som gäller moms, skall han återföra momsavdraget till staten till den del det varit hänförligt till ”nedsättningen av priset”. I ledet köpare–säljare (här: kund–rederi) blir det ju fråga om en prisnedsättning, om rederiet väljer att kreditera kunden för den återbekomna momsen, varför kunden enligt min mening blir återföringsskyldig i förhållande till staten i motsvarande mån. Sålunda blir det enligt min mening i praktiken endast intressant för rederiet att kräva tidigare ”felaktigt” redovisad moms åter från staten, när kunden inte har haft något momsavdrag, t.ex. på grund av att denne är (okvalificerat) momsbefriad i sin verksamhet eller är privatperson.

Flygbensin och flygfotogen

I sammanhanget får nämnas att kvalificerat undantag från momsplikt även föreligger för flygbensin och flygfotogen.

För övrigt gäller för bunkerolja i skepp för vilket kvalificerat undantag enligt ovan föreligger fr.o.m. den 1 juli 1993, att sådant drivmedel tullteknisk 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 avsnittet Internationella affärer angående bunkerolja i fartyg i utrikes trafik som övergår till inrikes sjöfart).[647]

Kommuns uttag för eget behov

För övrigt framgår ovan i samband med redogörelsen för momsskyldigheten att kommuners uttag av varor och tjänster för eget behov omfattas av (okvalificerat) undantag från momsplikten.[648]

---

[643]Jfr 13 kap. 24 § ML.
[644]Jfr 13 kap. 25 § tredje stycket ML.
[645]Jfr SN 9/1996 s. 539–541.
[646]Jfr 13 kap. 26 § första stycket ML.
[647]Jfr prop. 1992/93:190 s. 17.
[648]Jfr 3 kap. 29 § första stycket och 10 kap. 11 § första stycket ML.

Undantaget omfattar dock inte den särskilda uttagsbeskattningen för byggtjänster, lokalstädning o.d. som en kommun utför med egna anställda under vissa förutsättningar på kommunens bostäder (se avsnittet Byggbranschen).[649]

Uttag av varor för representation o.d. som ej omfattas av avdragsförbud

Slutligen erinras om att uttag av varor från verksamhet omfattas av (okvalificerat) undantag från momsplikten, när varorna används i samband med momsskyldigs representation e.d. för vilken avdragsrätt skulle föreligga inkomstskattemässigt och sålunda inte omfattas av avdragsförbudet för representation (se avsnittet Representation).[650]

Byggbranschen

Allmänt

Som redan nämnts kan en överlåtelse av fastighet aldrig momsbeskattas.

Överlåtelser eller upplåtelser av olika rättigheter till fastigheter sker som huvudregel momsfritt. Vissa förfoganden över fastighet kan dock medföra momsbeskattning, som t.ex. rumsuthyrning i hotellrörelse. På fastighetsområdet finns dessutom en möjlighet till frivilligt inträde i momssystemet (se avsnittet Fastighetsbranschen).

Den som yrkesmässigt utför någon form av arbete på fast egendom åt utomstående anses bedriva yrkesmässig byggnadsverksamhet och debiterar moms (25%) i fakturan till beställaren byggnadsentreprenaden.[651] Tillhandahållna entreprenadtjänster moms-beskattas alltså. De prestationer det är fråga om är exempelvis tjänster

- avseende mark: schaktning, sprängning, borrning, dränering, utfyllning, ytbeläggning, jordbearbetning,
- avseende byggnad, annan anläggning än byggnad, stängsel o.d.: uppförande, anläggande, rivning, reparation, ändring, underhåll, rengöring och kontroll.

Om en byggnadstjänst i egen regi, dvs. på en egen fastighet, utförs i en yrkesmässig byggnadsverksamhet, sker en momsmässig uttagsbeskattning hos byggmästaren av utförda tjänster och sedan säljs fastigheten utan momsdebitering, vilket medför att köparen träffas av momskostnaden som skattebärare, om inte fastigheten används i köparens momsskyldiga verksamhet varom mera nedan.

---

[649] Jfr 3 kap. 29 § andra stycket ML.
[650] Jfr 3 kap. 27 § och 10 kap. 11 § första stycket ML.
[651] Jfr avsnitt 2.2 i RSV Im 1981:3.

Den som i åtminstone någon mån har en utåtriktad byggnadsverksamhet (byggnadsentreprenader), momsbeskattas alltså även för arbeten på egna fastigheter (egen regi-arbeten).[652] Som nämnts ovan i samband med redogörelsen för momsskyldigheten gäller fr.o.m. den 1 januari 1995 kravet på utåtriktad verksamhet för momsmässig uttagsbeskattning av tjänster enbart för byggnadsrörelser. Den som bedriver handel med tomter (tomtrörelse) momsbeskattas inte, eftersom överlåtelse av fastigheter undantas från momsplikt enligt huvudregeln på fastighetsområdet (se avsnittet Fastighetsbranschen). 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 i princip inte momsbeskattning, då, som nämnts, även utåtriktad byggentreprenadverksamhet krävs för uttagsbeskattning. Från denna princip görs fr.o.m. den 1 januari 1991 ett undantag enligt en specialregel[653], nämligen då ett i övrigt icke momsskyldigt företag med egna anställda i viss omfattning utför arbeten etc. på egen fastighet, varom mera nedan under särskild rubrik.

Jag redogör nedan för ”vanlig beskattning” och uttagsbeskattning i yrkesmässig byggnadsverksamhet och sedan för nämnda specialregel om uttagsbeskattning och avslutar avsnittet med en genomgång av redovisnings- och avdragsreglerna.

Först erinrar jag om att momsmässig uttagsbeskattning av byggnadsarbeten inte sker i andra fall än dessa[654] samt om att i förhållande till det inkomstskatterättsliga begreppet byggnadsrörelse kunde tidigare det momsmässiga begreppet yrkesmässig byggnadsverksamhet sägas innebära såväl en utvidgning som en inskränkning. Eftersom det momsmässiga begreppet innefattade i princip varje form av arbete på fast egendom omfattades även byggnadshantverk, vilket inte innefattas i begreppet byggnadsrörelse. Det momsmässiga kravet på att tjänst skall tillhandahållas utomstående innebär alltjämt en inskränkning, då det inkomstskatterättsliga begreppet byggnadsrörelse innefattar även den situationen att någon enbart förvärvar mark för att där uppföra hus för försäljning. Emellertid kan inte längre verksamhet med enbart byggnadshantverk medföra uttagsbeskattning på egna fastigheter momsmässigt, eftersom begreppet yrkesmässig byggnadsverksamhet enligt ML den 1 juli 1994 ersattes med inkomstskattens begrepp byggnadsrörelse. För att uttagsbeskattning och därmed avdragsrätt för ingående moms avseende förvärv till egna fastigheter skall förekomma, krävs dock fortfarande, som nämnts, att utåt-

[652]Jfr 2 kap. 7 § ML.
[653]Jfr 2 kap. 8 § ML.
[654]Jfr prop. 1989/90:111 s. 212–213.

riktad verksamhet med uppförande av byggnader eller anläggningar på annans fasta egendom också förekommer.

Beträffande den inbördes relationen mellan uttagsbeskattning i en yrkesmässig byggnadsverksamhet och av fastighetsägare som bedriver näringsverksamhet utan att vara momsskyldig (dvs. specialregeln enligt ovan) har RSV uttalat att det föregående fallet har 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 nedan angående ”Byggmästares egen fastighetsförvaltning (uthyrning)”. Har bolaget även anställda som enbart utför fastighetsförvaltande tjänster, skall snickarens lön således inte beaktas vid bedömningen av 150 000-kronorsgränsen enligt specialregeln nedan.

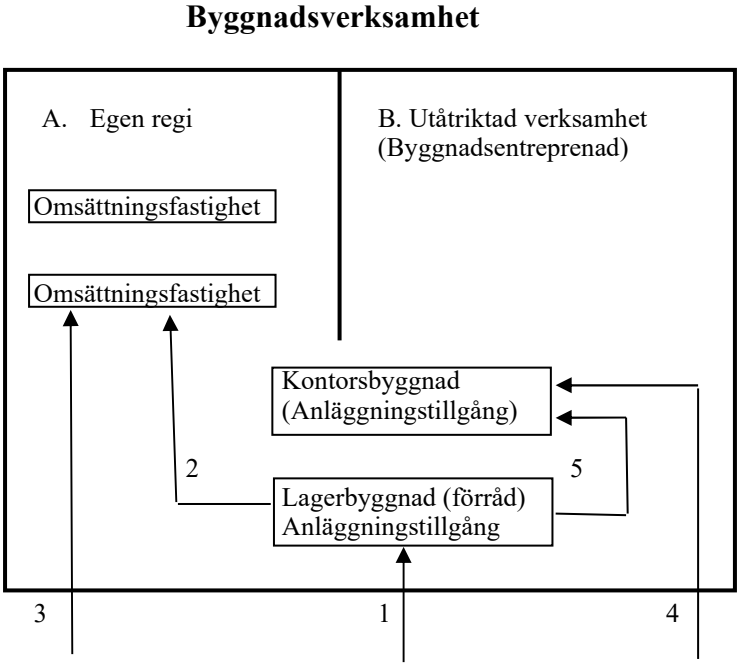
För byggnadsentreprenader gäller för övrigt enligt vad nedan sägs i samband med redogörelsen för redovisnings- och avdragsreglerna vissa tidsmässigt gynnsammare regler vid momsredovisningen än vad som gäller enligt ML:s allmänna regler. Exempelvis en snickare, målare eller elektriker måste alltså utföra 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.[655] 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.[656] 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. Ytterligare några exempel av entreprenadfall är följande: leverans och montering av pooler,[657] leverans i samband med inmontering i fastighet av vikväggar, dörrautomatik, fönsteröppnare, rullgardiner, rulljalusier,[658] garageportöppnare[659] och komplett basturum.[660]

[655]Jfr RSV Im 1975:13.
[656]Jfr RSN 1970:86.6.
[657]Jfr RSV Im 1973:1.
[658]Jfr RSV Im 1973:25.
[659]Jfr RSV Im 1975:27.
[660]Jfr RSV Im 1973:29.

Det finns flera fall där entreprenad bedömts föreligga momsmässigt, men uppräkningen ovan räcker för att visa att med entreprenad förstås ett mera 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, enligt vad som framgår av redogörelsen ovan för de allmänna redovisningsreglerna, 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.

”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, hela verksamheten dvs. även egenregiarbeten föremål för momsbeskattning. Skillnaden mellan egen regi och entreprenad består endast i sättet på vilket byggmästaren skall redovisa moms.

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 ML:s allmänna regler. Det vill säga, värdet exkl. 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.[661] 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).[662]

Dock gäller för att en momsmässig uttagsbeskattning av någon överhuvudtaget skall kunna ske att denne verkligen bedriver utåtriktad yrkesmässig byggnadsverksamhet.[663] Reglerna om byggmästarsmitta kan alltså inte självständigt medföra någon momsbeskattning, utan får i detta sammanhang endast ses som regler för

[661]Jfr 13 § första stycket BFL. Se motsvarande 6 kap. 4 § i bokföringslagen (1999:1078) med hänvisning till lagrum i årsredovisningslagen (1995:1554).
[662]Jfr prop. 1989/90:110 del 1 s. 502.
[663]Jfr prop. 1978/79:141 s. 65.

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.[664] 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 i vilket fastighetsägaren eller dennes make är företagsledare”[665]] 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 mellan förvärvet av en sådan fastighet och själva byggnadsverksamheten.[666] 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 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.

---

[664]Jfr RSV Au 3-222 utg 1 s. 15.

[665]Jfr tredje stycket a punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL. En stor del av de s.k. stoppreglerna avseende fåmansföretag har slotats enligt SFS 1999:1149–1153, men ifrågavarande regler om s.k. byggmästarsmitta har “överlevt” (se prop. 1999/2000:15 s. 104) och återfinns för övrigt i IL i 27 kap. 4, 5 (och 18) §§ (se prop. 1999/2000:2 s. 348).

[666]Jfr RSV Au 3-222 utg 1 s. 17 och 18.

Det konstateras för övrigt att en privatbostad inte kan utgöra omsättningstillgång hos en fysisk person, eftersom den inte kan utgöra lagertillgång i en av ägaren bedriven byggnadsrörelse.[667] Om en fysisk person som bedriver byggnadsrörelse utför arbeten på sin egen eller närståendes bostad, uttagsbeskattas vederbörande. Detsamma gäller när en delägare i ett handelsbolag (eller kommanditbolag), som bedriver byggnadsrörelse, utför arbeten på sin egen eller närståendes bostad. En juridisk person kan, inkomstskattemässigt sett, överhuvudtaget aldrig äga en privatbostad: t.ex. en villafastighet som ägs av en juridisk person utgör en näringsfastighet[668], vilken antingen bedöms som omsättnings- eller anläggningstillgång beroende på syftet med förvärvet. 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. (Nedan redogör jag också för situationen om ett aktiebolag utför arbete på ägarens privatbostadsfastighet.)

Om någon genom arv eller testamente eller bodelning förvärvar en ”byggmästarsmittad” fastighet anses den ha samma karaktär i förvärvarens hand.[669] 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.[670]

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.[671]

---

[667]Jfr prop. 1989/90:111 s. 212 och prop. 1989/90:110 del 1 s. 502.
[668]Jfr prop. 1989/90:110 del 1 s. 501.
[669]Jfr sjunde stycket punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL samt första stycket punkt 5 samma lagrum. Motsvarar 27 kap. 18 § IL.
[670]Jfr andra stycket punkt 5 av anvisningarna till 21 § KL. Motsvarar 27 kap. 18 § IL.
[671]Jfr RSV Au 3-222 utg. 1 s. 27.

> 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.[672] 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.[673]

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.

Om byggmästaren låter sina anställda utföra arbetet, sker uttagsbeskattning oavsett om varor tas ut (från lagret 2.) samtidigt eller ej. 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 eventuellt tar ut material etc. (varor) från lagret, skall också en momsmässig uttagsbeskattning ske (2.). Här kan det alltså inte bli fråga om tillämpning av det undantag från uttagsbeskattning av s.k. självtjänster som jag tar upp ovan i samband med redogörelsen för momsskyldigheten. Detsamma gäller när byggmästaren är ett handelsbolag och minst en av delägarna utför den fysiska prestationen (arbetet).

En juridisk person kan som nämnts inte äga en privatbostadsfastighet, men det kan givetvis den juridiska personens ägare, om denne är en fysisk person. Hur blir det då med arbeten som utförs på ägarens privatbostadsfastighet (vilken alltså ligger helt utanför ”fållorna” i bilden ovan dvs. helt utanför byggnadsverksamheten)? Enligt min mening kan inte ett aktiebolag uttagsbeskattas för arbete på ägarens privatbostadsfastighet, om inte de anställda utöver ägaren själv också har deltagit i utförandet av det rent fysiska arbetet. Ägarens egen yrkesskicklighet kan inte beskattas enligt vad som tidigare sagts om s.k. självtjänster[674] och bostaden kan inte utgö-

[672]Jfr prop. 1980/81:68 s. 164 och 208–209 och prop. 1989/90:110 del 1 s. 660.
[673]Jfr RSV Au 3-222 utg. 1 s. 15 och 16.
[674]Jfr prop. 1989/90:110 del 1 s. 660.

ra omsättningstillgång i aktiebolagets byggnadsrörelse,[675] vilket innebär att aktiebolaget inte kan uttagsbeskattas för ägarens arbete på sin bostad.[676] Det kan däremot bli fallet om ägaren bedriver byggnadsrörelsen i enskild firma eller handelsbolag (eller kommanditbolag).[677] Före den 1 juli 1994 gällde för övrigt för att en sådan uttagsbeskattning skulle kunna ske att material för minst 500 kr exkl. moms togs ut från rörelsen för arbetena.[678]

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.[679]

> Från och med den 1 januari 2001 gäller att byggmästaren får dra den uttagsmoms som han redovisat eller skall redovisa som ingående moms, om han överför omsättningsfastigheten från sin byggnadsverksamhet till en annan verksamhet som han bedriver och som ger rätt att lyfta moms.[680]

Byggnadsverksamheten har två byggnader som inköpts i syfte att stadigvarande användas i verksamheten, nämligen en kontorsbyggnad och en lagerbyggnad (s.k. driftbyggnader). Eftersom byggnaderna skall stadigvarande användas i byggnadsrörelsen utgör de s.k. anläggningstillgångar, 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: avdrag skulle ju ändå direkt föranledas av en sådan uttagsbeskattning. Genom att momsen får lyftas, förs på kontot byggnader ett värde exkl. moms upp, vilket är korrekt. Man kan med andra ord säga att det inkomstskattemässiga avskrivningsunderlaget korrekt anges till värde exkl. moms. Möjligheten till en ”tyst kvittning” av praktiska skäl, när byggmästaren eller dennes anställda t.ex. utför reparationer på den egna kontorsbyggnaden, anläggningsfastigheten (5.), togs bort den 1 juli 1994 genom att det då kom till direkt

---

[675] Jfr prop. 1989/90:110 del 1 s. 502.
[676] Jfr prop. 1989/90:111 s. 212.
[677] Jfr prop. 1980/81:68 del A s. 164 och 165.
[678] Jfr avsnitt 2.3.2.1 i RSV Im 1981:3 och RÅ 1996 not 307.
[679] Jfr prop. 1989/90:111 s. 212.
[680] Jfr 8 kap. 4 § första stycket 6 ML; SFS 2000:500.

uttryck i ML att uttagsbeskattning skall ske vid egna arbeten på den egna anläggningsfastigheten (5.).[681] I praktiken tillämpades emellertid inte detta, varför undantag från uttagsbeskattning för byggmästarens egna arbeten på sina egna driftbyggnader, t.ex. kontorsbyggnad för verksamheten, återinförs den 1 januari 2001, och uttagsmoms kommer endast i fråga för denne i sådana fall, när anläggningsfastigheten ingår i en del i dennes verksamhet som inte ger rätt att lyfta ingående moms.[682]

Den lagstadgade ”tysta kvittningen” för förvärv av tjänster på den egna anläggningsfastigheten kvarstod även efter den 1 juli 1994 genom att uttag inte stipuleras för förvärv av tjänster på den egna anläggningsfastigheten (4.).[683]

När uttagsbeskattning skall ske enligt vad ovan sagts gäller det följande slags tjänster:

1. Byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll.
2. Ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster.[684]

Det får erinras om att en eventuell fastighetsförsäljning alltid sker momsfritt. Om därvid uttagsbeskattning inte skett för samtliga planerade arbeten gäller vad nedan sägs i samband med redogörelsen för redovisnings- och avdragsreglerna om Försäljning av fastighet med oavslutade egenregiarbeten.

Byggmästarens egen fastighetsförvaltning (uthyrning)[685]

Fastighetsupplåtelse sker som huvudregel momsfritt (jfr avsnittet Fastighetsbranschen). 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), har aldrig uttagsmoms för utförda tjänster (egna eller upphandlade) på den uthyrda fastigheten kunnat ”kvittas”. Upplåtelse av fastigheter som kontor eller bostäder åt andra är ju som huvudregel inte momspliktigt. Däremot torde uttagsmomsen få dras som ingående moms i den mån den hänför sig till ytor för vilka byggmästaren medgivits frivilligt inträde i momssystemet, t.ex. för upplåtelse av lokal på fastigheten i fråga för an-

[681]Jfr 2 kap. 7 § tredje stycket ML och prop. 1993/94:99 s. 146.
[682]Jfr 2 kap. 7 § tredje stycket andra meningen ML, införd genom SFS 2000:500 och även prop. 1999/2000:82 s. 124.
[683]Jfr 2 kap. 7 § första stycket jämfört med tredje stycket ML.
[684]Jfr 2 kap. 7 § andra stycket ML.
[685]Jfr avsnitt 2.3.2.2 i RSV Im 1981:3.

vändning som arkitektkontor, revisionsbyrå etc., men givetvis inte för bostäder; som framgår av bl.a. resonemanget om avdragsförbudet i avsnittet Fastighetsbranschen blir bostadssektorn skattebärare beträffande byggmoms.

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 kr inkl. därå belöpande avgifter, och som av denna anledning medför uttagsbeskattning. Se härvidlag redogörelse under särskild rubrik nedan i detta avsnitt. Om byggmästaren utför byggnadsarbeten eller fastighetsskötsel åt sitt eget fastighetsförvaltningsföretag (uthyrningsföretag), sker uttagsbeskattning i ”byggmästarföretaget” om tjänsterna tillhandahålls till ett pris under kostnaden för att utföra desamma. 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”.

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%) är avsedd för t.ex. kontorsändamål i den egna rörelsen. [686] 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. Till den del (60%) fastigheten används som t.ex. kontor i byggnadsrörelsen får avdrag ske som för ingående moms av uttagsmomsen för egna arbeten. Om ytorna fördelas så att fastigheten inkomstskattemässigt i och för sig kvalificeras som anläggningsfastighet får någon ”tyst kvittning” för upphandlade tjänster 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, precis 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 till den del uttagsmomsen avser kontoret och inte

[686] Jfr prop. 1980/81:68 s. 155.

uthyrda lokaler.[687] 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. 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.[688] Avdrag får dock aldrig ske för uttagsmoms avseende lägenheter som exempelvis hyrs ut som bostäder, eftersom de träffas av avdragsförbudet för förvärv till stadigvarande bostad (jfr avsnittet Fastighetsbranschen).

Exempel: arbeten på anläggning

I avsnittet Övriga undantag skisseras 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 sker enligt min mening uttagsbeskattning, eftersom själva anläggningen skatterättsligt är vederbörandes fastighet även om den finns på annans mark och den utgör en omsättningstillgång i vederbörandes byggnadsrörelse att överföras till densammes fritidsanläggningsrörelse. Vederbörande lämnar en momsdeklaration för båda aktiviteterna och redovisar sålunda uttagsmomsen och avdrag för densamma i samma MVD. Vederbörande har avdragsrätt i den momsskyldiga fritidsanläggningsrörelsen och bör enligt min mening i likhet med vad som hade gällt om anläggningen förvärvats från annan byggmästare åtnjuta avdragsrätt för uttagsmomsen,[689] utom till den del anläggningen eventuellt innehåller stadigvarande bostad. 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.

[687] Jfr avsnitt 2.3.2.3 i RSV Im 1981:3.
[688] Jfr avsnitt 10 i RSV Im 1986:3.
[689] Jfr 8 kap. 4 § första stycket 4 ML.

Uttagsbeskattning i byggnadskonsortier

I samband med redogörelsen ovan för redovisningsreglerna har särskilt berörts enkla bolag (konsortier). Här på byggområdet konstateras bara att det genom tekniken med uttagsbeskattning inte blir samma problem som med konsortier på andra områden; på grund av uttagsbeskattningen blir någon ”internfakturering” aldrig aktuell mellan medlemmarna i ett byggnadskonsortium.

Utländsk byggmästare i Sverige

Om en utländsk byggmästare tillhandahåller reparationstjänster på hus i Sverige eller byggnadsentreprenader här, 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. Se mera om detta under särskild rubrik i avsnittet Internationella affärer.

Icke momsskyldigt företag utför arbeten på egen fastighet med hjälp av egna anställda i viss omfattning – uttagsmoms hos bl.a. bostadsföretag, försäkringsföretag och fastighetshandlare

Enligt vad ovan sagts sker i princip inte någon momsmässig uttagsbeskattning när det är fråga om enbart (uteslutande) verksamhet med byggnation i egen regi, vilket inte heller är fallet med egen fastighetsförvaltning. Någon utåtriktad byggverksamhet etc. finns ju inte. Från nämnda princip görs fr.o.m. den 1 januari 1991 ett undantag. Undantaget eller specialregeln om man så vill avser fall som inte omfattas av uttagsbeskattning enligt vad som redogjorts för ovan. Det skall alltså vara fråga om sådana fastighetsägare som bedriver näringsverksamhet enligt inkomstskatterättsliga regler utan att momsskyldighet föreligger för verksamheten.[690]

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. [691] En sådan uttagsbeskattning av tjänst på egen fastighet, som inte ingår i en momsskyldig verksamhet, förutsätter dock, att de därvid nedlagda lönekostnaderna inkl. därå belöpande avgifter för beskattningsåret överstiger 150 000 kr.[692] Det spelar härvidlag ingen roll om en fastighet utgör anläggnings- eller omsättningstillgång. [693] Gränsbeloppet 150 000 kr avser sammanlagda lönekostnaden etc. om arbeten utförs på flera egna fastigheter. Om flera personer

---

[690]Jfr 2 kap. 8 § ML och prop. 1989/90:111 s. 92, 93 och 212.
[691]Jfr 2 kap. 8 § andra stycket ML.
[692]Jfr 2 kap. 8 § första stycket ML.
[693]Jfr prop. 1989/90:111 s. 213.

äger en fastighet, så gäller beloppsgränsen delägarnas sammanlagda lönekostnader etc.[694]

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.[695]

Notera att uttagsbeskattning i detta sammanhang även kan avse fastighetsskötsel.[696] Utanför uttagsbeskattningen faller emellertid kamerala och administrativa arbeten.

Som nämnts uttagsbeskattas skattskyldiga för yrkesmässig byggnadsverksamhet enligt bestämmelser som redogörs för ovan. Nu är det 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)[697] såsom bostadsföretag, försäkringsföretag eller fastighetshandlande företag.[698] Ett bostadsföretag (= icke momsskyldig verksamhet) som t.ex. avlönar en vicevärd med belopp överstigande 150 000 kr inkl. 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.[699] Bostadsföretaget saknar utåtriktad entreprenadverksamhet, men uttags-beskattas momsmässigt för byggnadsarbeten som dess anställda utför på det egna fastighetsbeståndet, förutsatt att lönerna och arbetsgivaravgifterna för beskattningsåret överstiger 150 000 kr. I ett rättsfall[700] fastslås att anställd fastighetsskötares sjuklön också skall ingå i beskattningsunderlaget hos fastighetsägaren för utförda fastighetstjänster trots att den sjuke själv inte har kunnat delta i arbetet.

Förevarande bestämmelse om momsmässig uttagsbeskattning gäller alltså endast t.ex. bostadsföretag eller den som inkomstskattemässigt bedriver byggnadsrörelse och enbart bygger på egna fastigheter som sedan säljs.[701] Om däremot bostadsföretaget börjar tillhandahålla byggtjänster till utomstående skall alltså reglerna om uttagsbeskattning som redogjorts för ovan tillämpas.

---

[694]Jfr prop. 1989/90:111 s. 214.
[695]Jfr prop. 1989/90:111 s. 214.
[696]Jfr 2 kap. 8 § andra stycket 3 ML.
[697]Jfr prop. 1989/90:111 s. 92.
[698]Jfr prop. 1989/90:111 s. 213.
[699]Jfr 7 kap. 5 § första stycket ML.
[700]Jfr RÅ 1995 ref. 60.
[701]Jfr prop. 1989/90:111 s. 213.

> Notera att särskilt för s.k. äkta bostadsföretag (vanligen bostadsrättsföreningar) och privatbostadsfastighetsägare (jfr avsnittet Fastighetsbranschen) gäller att uttagsbeskattning för arbeten på egen fastighet grundas på bestämmelsen om rörelseliknande former. Uttagsbeskattning i förevarande fall sker i verksamhet som ”bedrivs i former som är jämförliga med en till näringsverksamhet hänförlig rörelse” (rörelseliknande former),[702] och i princip gäller därför att värdet av utförda arbeten skall överstiga 30 000 kr exkl. moms för beskattningsåret för att momsbeskattning skall aktualiseras förutom att lönekostnaderna etc. skall överstiga 150 000 kr. Det är alltså i princip två förutsättningar som skall vara uppfyllda för att momsskyldigheten skall inträda i just dessa fall. 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 dessas lönekostnader hamnar på samma år, och som nyss sades uppkommer ju momsskyldighet om lönekostnaderna etc. överstiger 150 000 kr för visst beskattningsår, eftersom värdet av utförda arbeten då klart överstiger 30 000 kr.

I sammanhanget skall också nämnas att SRN i ett förhandsbesked[703] uttalat att enbart innehavet av en näringsfastighet konstituerar yrkesmässig verksamhet enligt ML. 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 specialregel 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 specialregel sker även för en kommuns ianspråktagande av t.ex. reparations- och underhållstjänster om tjänsterna avser stadigvarande bostad (jfr avsnittet Övriga undantag) och de därvid nedlagda lönekostnaderna inkl. arbetsgivaravgifter för beskattningsåret överstiger 150 000 kr.[704] Kommunen uttagsbeskattas dock inte om arbetena avser sådana boendeformer som avses i 6 § lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting.[705]

---

[702] Jfr 4 kap. 1 § 2 ML.
[703] Jfr SRN december 1992.
[704] Jfr 3 kap. 29 § andra stycket ML.
[705] Jfr 3 kap. 29 § andra stycket andra meningen ML, som införts genom SFS 1998:586.

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.

Nedan i samband med redogörelsen för redovisnings- och avdragsreglerna framgår att uttagsbeskattningen i nu avsedda fall kan ske med hela värdet av utförda tjänster som underlag och alternativt enligt en ”nettometod”.

Redovisnings- och avdragsreglerna på byggområdet

”Saluvärdets” bestämmande

För egenregiarbeten på fastigheter i byggnadsrörelse och hos icke momsskyldiga företag skall som nämnts ovan under vissa omständigheter uttagsbeskattning ske, och då skall för uttag av tjänst ”saluvärdet” (beskattningsvärdet) motsvaras av nedlagda kostnader jämte ränta på eget kapital och värdet av den momsskyldiges eget arbete.[706] Momssatsen är 25% på värdet exkl. moms och 20% om man räknar inkl. moms.

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 likartade förhållanden.[707] I ”saluvärdet” skall därför medräknas kostnader för utförda momspliktiga tjänster (nedlagda kostnader). Nedlagda kostnader kan som regel uppdelas i direkta och indirekta. 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 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

[706] Jfr 7 kap. 5 § första stycket ML.
[707] Jfr prop. 1978/79:141 s. 65.

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.[708]

Skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde

För alla uttagna byggnadsarbeten i egen regi inträder skattskyldigheten successivt i takt med att tjänsterna tas ut.[709] 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.[710]

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. Därmed anses också skattskyldighet inträda. När det gäller slutredovisning av en byggnads- eller anläggningsentreprenad gäller de vanliga (allmänna) reglerna för redovisningsskyldighetens inträde vid faktureringsmetod resp. bokslutsmetod som framgår ovan i samband med redogörelsen för redovisningsreglerna. 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 har det ansetts att redovisningsskyldighetens inträde skall

[708]Jfr avsnitten under 3 i RSV Im 1981:3.
[709]Jfr prop. 1978/79:141 s. 67.
[710]Jfr 13 kap. 13 § ML.

bedömas för varje etapp för sig. 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.[711] Motsvarande gäller vid betalning i förskott eller a conto för leverans av varor enligt avtal som avser byggnads- eller anläggningsentreprenad.[712] 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”.[713] Notera att om slutfaktura däremot utfärdats dessförinnan, gäller alltså vanliga regler om redovisning enligt god redovisningssed.[714]

Om den skattskyldige överlåter sin verksamhet gäller för övrigt vad nedan sägs i detta avsnitt om Överlåtelse av entreprenadverksamhet.[715]

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 tagit emot en a conto-faktura inträder avdragsrätten för ingående moms endast om moms påförts i a contofakturan. Avdrag medges under den period då betalning erläggs.[716]

Entreprenör och konkurs

För momsskyldig byggnadsentreprenör, som försätts i konkurs, inträder redovisningsskyldighet direkt i samband därmed för alla affärshändelser för vilka momsskyldighet har inträtt före konkurs-

[711]Jfr 13 kap. 14 § första stycket första meningen ML.
[712]Jfr 13 kap. 14 § första stycket andra meningen ML.
[713]Jfr prop. 1978/79:141 s. 54 och 55.
[714]Jfr 13 kap. 14 § första stycket tredje meningen ML.
[715]Jfr 13 kap. 11 § första stycket ML.
[716]Jfr 13 kap. 20 § ML och avsnitt 7.6 i RSV Im 1984:2.

utbrottet. Motsvarande gäller i fråga om betalning i förskott eller a conto för vad som enligt ML räknas som leverans av vara och som tillhandahålls enligt avtal som avser byggnads- eller anläggningsentreprenad.[717]

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.[718]

Avdragsrätt

Om en yrkesmässig byggnadsverksamhet (byggnadsentreprenad) föreligger får, som ovan nämnts, avdrag för ingående moms avseende förvärv till verksamheten ske enligt ML:s allmänna regler därom, och då utan hänsyn till huruvida visst förvärv avser den utåtriktade verksamheten eller egenregifastigheter. Se ovan om förskotts- och a conto-situationer.

Om en momsbeskattning i stället sker genom uttagsbeskattning i en verksamhet som inte medför momsskyldighet, föreligger även i sådant fall avdragsrätt för ingående moms enligt allmänna regler därom, och då givetvis med hänsyn till att beskattning sker i en s.k. blandad verksamhet; i övrigt är vederbörande icke momsskyldig, t.ex. för uppburna bostadshyror eller försäkringspremier. 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. Eftersom fastighetsägaren får göra 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 neutralitet genom 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, t.ex. bostadsföretaget eller försäkringsbolaget, inte har någon avdragsrätt för.[719] Beträffande tekniken för uttagsbeskattning av anställdas arbeten på fastigheter i en verksamhet som inte medför momsskyldighet lagfästes 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. Å andra sidan är det ju poängen med ”nettometoden” att enbart lönekostnaderna, inräknat skatter och avgifter som grundas på dessa kostnader, skall utgöra beskattningsunderlaget för uttaget.[720] Jag erinrar för övrigt

[717]Jfr 13 kap. 14 § andra stycket och 10 § första stycket ML.
[718]Jfr avsnitt 7.6 i RSV Im 1984:2 och RÅ 1999 Ref 31.
[719]Jfr prop. 1989/90:111 s. 92.
[720]Jfr 7 kap. 5 § andra stycket ML.

om att avdragsförbudet för stadigvarande bostad (jfr avsnittet Fastighetsbranschen) här träffar ingående moms avseende t.ex. bostadsföretagets eller försäkringsbolagets materialinköp hänförliga till eventuella bostadslägenheter.

Försäljning av fastighet med egenregiarbeten[721]

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 ML skall överhuvudtaget 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.[722] Köparen kan medges rätt till avdrag såsom för ingående moms med belopp som uppgår till den uttagsmoms som det säljande byggnadsföretaget redovisat eller skall redovisa, om köparen förvärvar fastigheten för stadigvarande bruk i en verksamhet som för honom medför momsskyldighet, men givetvis inte till den del den används i en eventuell momsfri del av en i sådant fall s.k. blandad verksamhet och givetvis inte heller till den del den utgör stadigvarande bostad.

Överlåtelse av entreprenadverksamhet[723]

En verksamhetsöverlåtelse är den sista affärshändelsen i verksamheten, varför säljaren i samband därmed skall upprätta bokslut. RSV har därför ansett att en säljare av pågående entreprenader skall avräkna och slutfakturera sin del av entreprenaden gentemot resp. 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-betal-

---

[721]Jfr avsnitt 5 i RSV Im 1981:3 och avsnitt 5.1 i RSV Im 1986:3.
[722]Jfr 8 kap. 4 § första stycket 4 och 7 § ML.
[723]Jfr avsnitten 7.1 och 7.6 i RSV Im 1984:2 och RSV:s skrivelse dnr 14404-92/212.

ningar 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).

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 (se även avsnittet Konkurs/utmätning/kundförluster etc.).

Byte av beställare av -entreprenaden

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[724] (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.

Förvärv till byggnadsverksamhet av fastighet med s.k. frivilligt inträde

Om en fastighetsägare med frivilligt inträde i momssystemet för uthyrning av rörelselokaler (jfr avsnittet Fastighetsbranschen) 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.

Om fastigheten i stället förvärvas av någon som bedriver yrkesmässig byggnadsverksamhet får denne på motsvarande sätt göra

[724]Jfr RSV:s skrivelse dnr 25916-93/212.

avdrag för ingående moms i intyg, eftersom byggnadsverksamheten är momsskyldig.[725] 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 avsnittet Fastighetsbranschen).

Återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter

Som nämnts slopades helt rätten till s.k. fiktivt momsavdrag vid förvärv från icke yrkesmässiga personer, främst privatpersoner, den 1 november 1995. I stället infördes nya momsregler särskilt för handeln med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, s.k. vinstmarginalbeskattning (VMB).[726] VMB infördes också för s.k. resetjänster den 1 januari 1996, varom mera nedan i avsnittet Resebyråbranschen. Notera i det följande att återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter omfattas av allmänna momsbestämmelser om inte VMB kan tillämpas enligt nedan och att de alltid kan fritt välja allmänna momsbestämmelser i stället för tillämpning av VMB. För t.ex. en liten konsthandel kan det vara alltför kostsamt administrativt sett att överhuvudtaget tillämpa VMB, då det innebär att vederbörande i sin redovisning särskilt måste hålla reda på de inköp som skall omfattas av VMB. Bättre då att välja att tillämpa allmänna momsbestämmelser på allt, trots att vederbörande därmed ”missar” den kompensation för förlorad fiktiv avdragsrätt som VMB skall innebära. Om VMB tillämpas, skall givetvis inte moms redovisas för det fall varan eller tjänsten som omsätts är undantagen från momsplikt. VMB kan alltså inte medföra beskattning där det inte heller normalt sett kan ske. Däremot undgår man beskattning som säljare om man inte gör någon vinst, om VMB kan tillämpas. Allmänna momsbestämmelser skulle ju annars medföra beskattning även i de fall moms på en momspliktig vara eller tjänst beräknas på försäljningspriset.

Slopandet av den fiktiva momsen och införandet av VMB innebar en implementering av EG:s direktiv 94/5/EG om harmonisering av beskattningen av begagnade varor m.m. Implementeringen skulle egentligen ha genomförts i Sverige redan den 1 januari 1995 i och med EU-inträdet, men man beslöt att vänta med dessa ganska komplicerade regler och motiverade detta med att de för Sverige unika reglerna om s.k. fiktivt momsavdrag ändå gav sam-

[725]Jfr 9 kap. 3 § andra stycket ML.
[726]Jfr SFS 1995:700; 9a kap. ML; bet. 1994/95:SkU27; prop. 1994/95:202.

ma materiella resultat. En bristande anpassning till EU:s regler skulle emellertid i längden försvåra den gränsöverskridande handeln med begagnade varor m.m., varför man alltså helt slopade den fiktiva avdragsrätten den 1 november 1995 och i stället införde EG:s regler om beskattning av begagnade varor m.m. Notera att någon kompensation för en förlorad fiktiv avdragsrätt inte ges utöver för gruppen skattskyldiga återförsäljare, eftersom en tillämpning av VMB förutsätter att förvärvet av varan i fråga skett *i avsikt* att den skall vidareförsäljas.[727] Därmed kan för övrigt enligt min mening VMB endast tillämpas för återförsäljares omsättningstillgångar, inte för inventarier eller andra anläggningstillgångar. Däremot omfattas vidareförsäljning av ett inventarium som inköpts från en privatperson av momsfrihet enligt den särskilda inventarieregeln i avsnittet Vissa inventarieöverlåtelser samt verksamhetsöverlåtelser.

Den vanligaste situationen då en skattskyldig återförsäljare kan använda VMB är vid vidareförsäljning av en begagnad vara etc. som förvärvats från en privatperson. I stället för fiktiv avdragsrätt får återförsäljaren beräkna moms på vinstmarginalen vid vidareförsäljningen. För de skattskyldiga återförsäljarna innebär slopandet av rätten till fiktivt momsavdrag och möjligheten att beträffande begagnade varor m.m. tillämpa marginalbeskattning en senareläggning av ”avdragsrätten” till försäljningstillfället, dvs. en likviditetsförsämring. Vid försäljningstillfället dras bruttoinköpspriset ifrån försäljningspriset inkl. moms, och den moms som återförsäljaren skall redovisa till staten anses ingå i den sålunda framräknade vinstmarginalen.

Nedan redogör jag ytterligare för konsekvenserna av den slopade fiktiva avdragsrätten och för vinstmarginalbeskattningssystemet (VMB) mera i detalj (vem kan det avse, vad kan det avse etc.).

Skattskyldiga åter-försäljare och deras kunder: konsekvenser i allmänhet

Den som köper t.ex. en begagnad vara från en skattskyldig återförsäljare som tillämpar marginalbeskattningssystemet har inte någon avdragsrätt för ingående moms avseende förvärvet och av denna anledning skall återförsäljaren inte heller debitera moms i fakturan. Antag att en skattskyldig återförsäljare (Åf) köper en vara för 100 kr från en privatperson och har ett vinstpåslag om 40% i rörelsen. Med det gamla systemet med fiktiv avdragsrätt fick man följande effekter.

[727]Jfr prop. 1994/95:202 s. 43.

Inköp	*Försäljning*
100 kr (inköpspris)	80 x 1,4 = 112 kr
–20 kr (fiktiv moms)	25% +28 kr (utgående moms)
80 kr (kostnad)	Pris 140 kr

Moms att betala till staten 28–20 = 8 kr
Resultat 112–80 = 32 kr

Om resultatet skall vara detsamma (32 kr) vid tillämpning av marginalbeskattningssystemet (VMB), får man följande ekvation för att bestämma priset (P).

P100–0,2 x (P100) = 32
P100–0,2P + 20 = 32
0,8P = 32–20 + 100
0,8P = 112
P = $\frac{112}{0,8}$ = 140 kr

Enklare uttryckt: vid inköpet från privatpersonen får Åf inte göra något momsavdrag, utan vid försäljningstillfället görs avdrag för inköpspriset 100 kr innan man räknar moms på vinstmarginalen. Om vinsten fortfarande skall vara 32 kr, blir priset 132 kr exkl. moms. Vinsten är 32 kr (132–100) och den moms som Åf skall redovisa till staten blir 8 kr (32 x 25%) även i detta fall. Priset blir också oförändrat, nämligen 140 kr (132 + 8).

Den avgörande skillnaden, bortsett från likviditetsförsämringen hos Åf på grund av senarelagd ”avdragsrätt” för denne, visar sig hos Åfs kund. Åfs kund betalar samma pris som gällde vid tillämpning av systemet med fiktiv avdragsrätt, men får inte göra avdrag (jfr angående avdragsförbud nedan i samband med redogörelsen för Avdragsrätten) för ingående moms (Åf specificerar överhuvudtaget inte moms i fakturan till sin kund vid tillämpning av VMB, jfr nedan angående Administrativa föreskrifter etc.). Om Åfs kund inte är momsskyldig utan t.ex. en privatperson blir det givetvis ingen skillnad, vederbörande betalar oavsett system 140 kr och har inte någon möjlighet att återfå erlagd moms. Antag emellertid att Åfs kund är momsskyldig och sålunda avdragsberättigad för ingående moms. För en sådan kund innebär slopad rätt för Åf att göra fiktivt avdrag och Åfs tillämpning av VMB med därav följande momsmässiga avdragsförbud för Åfs kund att kostnaden för varan blir 140 kr i stället för 112 kr (140–28). Åfs kund träffas sålunda dels av den slopade fiktiva avdragsrätten (20 kr)

hos Åf, dels av momsen på vinstmarginalen (8 kr) dvs. av en kostnadsfördyring om 28 kr (140–112).

Åf kan i stället för VMB som nämnts alltid välja att tillämpa det normala momsbeskattningssystemet med öppen debitering av momsen i fakturan. Fortfarande får inte Åf göra något fiktivt avdrag vid sitt förvärv från privatpersonen, men kan vid sin vidareförsäljning fakturera 165 kr inkl. moms om 33 kr (132 x 25%) som öppet debiteras. Åfs avdragsberättigade kund får då en kostnad på 132 kr (165–33) eftersom han får göra avdrag för debiterad ingående moms (33 kr). Kostnaden för Åfs avdragsberättigade kund blir alltså 8 kr mindre om Åf tillämpar det normala momsbeskattningssystemet än om han tillämpar marginalbeskattningssystemet. Kostnadsfördyringen blir i detta fall endast 20 kr (132–112) för Åfs kund motsvarande den slopade fiktiva avdragsrätten hos Åf (dvs. om man bortser från att Åfs kund dessutom drabbas av en likviditetsförsämring om Åf tillämpar det normala momsbeskattningssystemet i stället för marginalbeskattningssystemet).

Ja, som synes innebär en slopad fiktiv avdragsrätt under alla omständigheter en kostnadsfördyring även för de momsskyldiga kunderna till en skattskyldig återförsäljare. Till exempel gäller detta när en taxiåkare köper en begagnad bil från en bilhandlare som i sin tur förvärvat bilen från en privatperson. Se särskilt exemplet i avsnittet Bilar, där jag redogör för förevarande regler (VMB) och dess förhållande till den särskilda inventarieregeln i avsnittet Vissa inventarieöverlåtelser samt verksamhetsöverlåtelser.

Vem kan omfattas av det nya systemet med VMB?

Det nya systemet med marginalbeskattning som beskrivits översiktligt här ovan, och som genomfördes den 1 november 1995, har fått ett eget kapitel (9 a) i ML, och skall av en skattskyldig återförsäljare tillämpas i nedan angivna situationer, om vederbörande alltså inte väljer att tillämpa normala momsbeskattningsregler. Med skattskyldig återförsäljare (Åf) förstås enligt den föreslagna lagen en momsskyldig person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet förvärvar eller importerar (införsel från tredje land) begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter i syfte att sälja dem vidare. Även en förmedlare, t.ex. auktionsförrättare, är under dessa premisser Åf. Åf skall tillämpa marginalbeskattningssystemet (VMB) vid omsättning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter som levererats till honom inom EU

1. av någon annan än en näringsidkare (vanligen en privatperson),
2. av en annan skattskyldig återförsäljare som finns i Sverige eller annat EU-land,

3. av en näringsidkare i Sverige eller annat EU-land, när varorna i fråga utgör anläggningstillgångar som utrangeras genom försäljning av denne,
4. av en konstnär (eller dennes dödsbo), om varan utgör bildkonst som denne skapat men vederbörande undantas från momsskyldigheten till följd av att hans årliga omsättning understiger 300 000 kr (jfr nedan i samband med vad som sägs om konstverk), eller
5. av en näringsidkare i annat EU-land, när varan har utgjort anläggningstillgång hos denne och vederbörande undantas från redovisningsskyldighet i sitt land på grund av låg omsättning där.

Om en skattskyldig återförsäljare begär det skall skattemyndigheten besluta att återförsäljaren skall tillämpa VMB vid försäljning av
1. konstverk, samlarföremål och antikviteter som återförsäljaren själv har infört till Sverige från tredje land (dvs. importerat), -eller
2. konstverk som återförsäljaren har förvärvat från upphovsmannen eller dennes dödsbo.

I sådant fall har återförsäljaren inte någon avdragsrätt vid förvärv av dessa varor (avdragsförbud). Ett sådant beslut om frivillig tillämpning av VMB gäller till utgången av det andra året efter det år under vilket beslutet fattades. Även om sådant beslut finns får återförsäljaren välja att tillämpa det normala momsbeskattningssystemet. En återförsäljare som väljer att tillämpa det normala momsbeskattningssystemet för varor enligt 12 ovan har avdragsrätt för ingående skatt för förvärv eller import av sådana varor, men till skillnad från vad som annars gäller inträder sådan avdragsrätt först vid återförsäljarens vidareförsäljning.

Skattskyldiga återförsäljares omsättningar mellan EU-länder av begagnade varor m.m.

Notera att VMB gäller vid förvärv inom EU och mellan återförsäljare, inte bara vid vidareförsäljning efter återförsäljares förvärv från privatperson förutsatt givetvis att man inte väljer att tillämpa det normala systemet. En återförsäljare i Tyskland som säljer t.ex. en begagnad vara till en svensk privatperson redovisar tysk moms, och tvärtom redovisas svensk moms av en svensk återförsäljare som säljer till en tysk privatperson. Privatpersoner har inget VAT-nummer att åberopa. Det har däremot en återförsäljare och andra momsskyldiga näringsidkare, och då gäller ju normalt sett att sådana gemenskapsinterna varuförvärv (GIF) undantas från moms-

plikten hos säljaren men beskattas i stället hos förvärvaren (se avsnittet Internationella affärer). När det gäller återförsäljares omsättningar till andra EU-länder av varor som omfattas av VMB uttrycks dock i ML[728] att undantag från momsplikten inte skall förekomma, utan momsen tas alltså ut i förvärvslandet även om köparen åberopar VAT-nummer. I konsekvens härmed stipuleras såväl i direktivet som i ML att det inte blir fråga om beskattning av GIF i köparens hemland (mottagarlandet).[729] (Denna skattefrihet för förvärvaren gäller endast under förutsättning att den utländske återförsäljaren utfärdat en faktura eller jämförlig handling med uppgift att marginalbeskattning skett i det andra EU-landet.) Någon restitution hos särskilt skattekontor (”Ludvika-kontoret” hos oss) skall inte heller förekomma. I konsekvens med nu sagda stipuleras också att registrering i annat EU-land på grund av s.k. distansförsäljning till icke momsskyldiga, t.ex. postorderförsäljning till privatpersoner, inte skall förekomma beträffande återförsäljares omsättning av begagnade varor m.m. Den privatperson som köper t.ex. en bok från ett danskt antikvariat (försäljare av begagnade böcker) kommer alltså att betala den danska moms som ingår i priset. Oavsett storleken av omsättningen i Sverige av sådana begagnade varor skall det danska företaget inte momsregistrera sig här. Det skall det däremot för distansförsäljning överstigande 320 000 kr om det inte är fråga om begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter.

Vad kan omfattas av VMB-systemet?

VMB-systemet omfattar som nämnts begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter. Dessa objekt definieras enligt följande.

– begagnade varor

Begagnade varor utgör varor som har varit i bruk och som är lämpliga för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation med undantag av

1. fastigheter,
2. konstverk, samlarföremål eller antikviteter,
3. varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina, om ersättningen vid återförsäljarens förvärv understiger 175% av metallvärdet på inköpsdagen av det guld, silver eller platina som ingår i varan, samt skrot, avfall eller liknande som innehåller guld, silver eller platina, eller
4. oinfattade naturliga eller syntetiska ädelstenar.

[728]Jfr 9a kap. 18 § ML.
[729]Jfr 3 kap. 30 f § ML.

Ett transportmedel som definieras som nytt enligt de särskilda reglerna för gemenskapsinterna varuförvärv (se avsnittet Internationella affärer) kan ändå anses begagnat i viss utsträckning och därigenom även omfattas av ifrågavarande definition av begagnade varor. En bil som körts före omsättningen men högst 6 000 kilometer är ett exempel på denna situation. Beskattningen av bilen skall ske i konsumtionslandet, eftersom den utgör ett nytt transportmedel, men beskattningsunderlaget skall vara vinstmarginalen. Vid en intern svensk omsättning går detta bra, men enligt direktivet skall inte VMB-systemet omfatta gemenskapsinterna överlåtelser av nya transportmedel varför det särskilt uttrycks att VMB inte skall tillämpas vid försäljning av ett nytt transportmedel till ett annat EU-land.

– konstverk

Konstverk utgör

1. tavlor m.m. och konstgrafiska blad,
2. skulpturer och avgjutningar av skulpturer, om de gjutits under upphovsmannens eller dennes dödsbos övervakning i högst åtta exemplar, och
3. handvävda tapisserier, under förutsättning att de utförts för hand efter upphovsmannens original i högst åtta exemplar.

Se särskilt angående konstnärens (eller dennes dödsbos) momssituation under särskild rubrik i avsnittet Artistbranschen. Här skall bara nämnas att när konstnärens (eller dennes dödsbos) omsättning av egna bildkonstverk enligt 13 här ovan skall momsbeskattas enligt vad som sägs i nämnda avsnitt, skall omsättningen omfattas av den reducerade momssatsen 12%. Detsamma skall särskilt gälla vid import (införsel från tredje land) av bildkonst och då inte bara för konstnären (eller dennes dödsbo) utan även för andra kategorier, t.ex. återförsäljare.

Vid en återförsäljares vidareförsäljning av bildkonst som han själv har importerat skall, vid beräkningen av beskattningsunderlaget, inköpspriset anses motsvara beskattningsunderlaget vid importen med tillägg av tullmomsen.

– samlarföremål

Samlarföremål utgör

1. frimärken och beläggningsstämplar, frankeringsstämplar, förstadagsbrev samt kuvert, brevkort, kortbrev och liknande försedda med frimärke, under förutsättning att de är makulerade eller, om de är omakulerade, inte gångbara och inte avsedda som lagligt betalningsmedel, och
2. samlingar och samlarföremål av zoologiskt, botaniskt, mineralogiskt, anatomiskt, historiskt, arkeologiskt, paleontologiskt, etnografiskt eller numismatiskt intresse.

När det gäller samlarföremål som är sedlar, mynt eller frimärken skall enligt en övergångsbestämmelse VMB-systemet få tillämpas

vid en försäljning efter den 1 november 1995 av sådant föremål även om det förvärvats före nämnda datum från en näringsidkare, alltså inte bara vid förvärv från privatpersoner. Denna utvidgning av möjligheterna att tillämpa det nya systemet motiveras av praktiska skäl. Om återförsäljaren inte kan visa inköpspriset för ett sådant samlarföremål skall, också enligt en övergångsbestämmelse, inköpspriset anses utgöra 50% av priset som erhålls vid vidareförsäljning den 1 november 1995 eller senare.

Särskilt för import (införsel från tredje land) av samlarföremål skall den reducerade momssatsen 12% tillämpas.

Vid en återförsäljares vidareförsäljning av samlarföremål som han själv har importerat skall, vid beräkningen av beskattningsunderlaget, inköpspriset anses motsvara beskattningsunderlaget vid importen med tillägg av tullmomsen.

Angående momsfrihet för sedlar och mynt som inte utgör samlarföremål utan gällande betalningsmedel, se avsnitten Bank- och finansieringsområdet och Övriga undantag.

– antikviteter

Antikviteter utgör varor som är mer än 100 år gamla och som inte är konstverk eller samlarföremål.

Särskilt för import (införsel från tredje land) av antikviteter skall den reducerade momssatsen 12% tillämpas.

Vid en återförsäljares vidareförsäljning av antikviteter som han själv har importerat skall, vid beräkningen av beskattningsunderlaget, inköpspriset anses motsvara beskattningsunderlaget vid importen med tillägg av tullmomsen.

VMB-systemet: två metoder

Den metod för beskattning av vinstmarginalen som ovan beskrivits utgör den normala. *Normal marginalbeskattning* sker alltså på ett beskattningsunderlag som utgör återförsäljarens vinstmarginal minskad med den mervärdesskatt som hänför sig till vinstmarginalen, och denna marginal utgör skillnaden mellan en varas försäljningspris och inköpspriset. Principen är att vinstmarginalen skall beräknas på varje enskild vara. Därför får en negativ vinstmarginal inte avräknas mot vinst som uppkommit beträffande andra omsatta varor. En avräkning av negativa marginaler kan endast göras vid tillämpning av s.k. *förenklad marginalbeskattning*. Förenklad marginalbeskattning får tillämpas för varor som inköpts eller sålts i klump. Då beräknas momsen för den aktuella perioden som skillnaden mellan periodens försäljningspriser och inköpspriser avseende sådana varor. Utskottet förtydligade[730] att vid förenklad marginalbeskattning skall, i likhet med vad som skall gälla vid normal marginalbeskattning, den moms som hänför

[730]Jfr bet. 1994/95:SkU27 s. 29 och 31.

sig till vinstmarginalen räknas av från beskattningsunderlaget. Om klumppriser vid inköp eller försäljningar för den aktuella perioden utgör den huvudsakliga delen, kan den förenklade marginalbeskattningsmetoden tillämpas på samtliga varor som under perioden kan omfattas av systemet med beskattning av vinstmarginalen. Om den förenklade marginalbeskattningsmetoden leder till ett underskott för perioden sker inte återbetalning utan underskottet får rullas vidare till nästa period och avräknas där (mellanliggande bokslut spelar härvidlag ingen roll). Beträffande motorfordon får aldrig det förenklade marginalbeskattningssystemet tillämpas då ju dessa vanligen är registrerade och därmed lätta att identifiera, utan förenklad marginalbeskattning är endast tillämplig i det fall en bil förvärvas för att skrotas och säljas i delar.

Avdragsrätten

Avdragsrätt föreligger inte för ingående moms som hänför sig till förvärv från en skattskyldig återförsäljare som tillämpar VMB (jfr ovan ang. Skattskyldiga återförsäljare och deras kunder, konsekvenser i allmänhet). Avdragsförbudet gäller även vid förvärv från annat EU-land om omsättningen beskattas enligt det landets marginalbeskattningssystem (jfr ovan ang. Försäljning mellan EU-länder av begagnade varor m.m.).

Se ovan (vid Vem kan omfattas av det nya systemet med VMB?) angående en skattskyldig återförsäljares möjlighet att i vissa fall frivilligt efter ansökan och beslut därom av skattemyndigheten tillämpa marginalbeskattningssystemet (VMB) och avdragsförbud för återförsäljarens förvärv i sådant fall (jfr även nedan).

Administrativa föreskrifter etc.

En skattskyldig återförsäljare som tillämpar VMB-systemet får för sådan omsättning inte ange momsen i faktura eller jämförlig handling, varför dennes köpare, som nämnts, inte har avdragsrätt för ingående skatt på sådant förvärv. Om återförsäljaren tillämpar både VMB och det normala momsbeskattningssystemet måste vederbörande i sin redovisning särskilja vilka transaktioner som hör till resp. system.

Övergångsbestämmelser i samband med ikraftträdandet av VMB 1/11 -95

Ovan har beskrivits det nya systemet med momsbeskattning av vinstmarginalen (VMB-systemet) vid en skattskyldig återförsäljares omsättning av begagnade varor m.m. VMB-systemet trädde som nämnts i kraft den 1 november 1995. Då gick dessutom den

s.k. fiktiva avdragsrätten definitivt förlorad för samtliga företag och ersattes alltså i vissa fall med VMB. Emellertid hade ju företagen vid ikraftträdandet i sina lager varor som förvärvats under det gamla systemet. Av förarbetena framgår att det är avdragsrättens inträde för resp. förvärv som avgör om de äldre bestämmelserna fortfarande skall tillämpas. Det vill säga, leveransen styr i detta avseende; avdragsrätten inträder ju principiellt sett redan vid leveransmottagandet. Vad gäller vid en vidareförsäljning i dag av varor förvärvade enligt äldre rätt (före 1/11 -95)?

Vid ikraftträdandet den 1 november 1995 hade en skattskyldig återförsäljare i sitt lager varor av i huvudsak fyra slag:

1. Varor med rätt till avdrag för ingående skatt.
2. Varor med rätt till avdrag för fiktiv moms.
3. Varor som (dåförtiden) förvärvats momsfritt på grund av att säljarens omsättning varit undantagen från själva momsplikten (konstverk, sedlar, mynt och frimärken).
4. Varor som förvärvats från någon i annat EU-land som tillämpat det landets marginalbeskattningssystem.

För det första varuslaget uppkommer inget problem vid vidareförsäljning, eftersom det normala momsbeskattningssystemet skall användas även efter den 1 november 1995.

För det andra varuslaget skall enligt övergångsbestämmelse de äldre reglerna tillämpas av en skattskyldig återförsäljare. Om VMB skulle tillämpas vid vidareförsäljningen skulle återförsäljaren kompenseras dubbelt: först genom rätten till fiktivt avdrag sedan genom tillämpning av VMB. Det vill säga, om rätten till fiktivt avdrag inträtt senast den 31 oktober 1995 får fiktivt momsavdrag göras och sedan tas moms ut enligt det normala momsbeskattningssystemet vid den senare vidareförsäljningen av just den varan. Notera härvidlag att det avgörande är att den fiktiva avdragsrätten principiellt sett inträtt senast den 31 oktober 1995, dvs. att leveransen skett senast nämnda datum och att varan därmed ingår i det inneliggande lagret då.

För det tredje varuslaget noteras beträffande konstverk att några övergångsbestämmelser inte ansetts motiverade. Beträffande samlarföremål såsom sedlar, mynt eller frimärken gäller enligt övergångsbestämmelse att VMB av praktiska skäl får tillämpas även för förvärv i det gamla systemet från en näringsidkare. Enligt övergångsbestämmelse gäller också att nämnda samlarföremål som förvärvats i det gamla systemet, vid försäljning den 1 november 1995 eller senare och tillämpning av VMB, får åsättas ett schablonmässigt inköpspris om 50% av vidareförsäljningspriset.

För det fjärde varuslaget skall VMB tillämpas. Några övergångsbestämmelser har inte ansetts behövliga här. Det andra EU-

landet har redan haft det nya systemet före den 1 november 1995. Om det skulle visa sig oförmånligare att tillämpa VMB jämfört med det normala med beskattning av gemenskapsinterna varuförvärv, får man alltså överenskomma om tillämpning av det senare med sin leverantör i det andra EU-landet. Detta gäller ju även i dag och inte bara för inneliggande lager den 31 oktober 1995 av ifrågavarande varor.

Resebyråbranschen

Allmänt om VMB för s.k. resetjänster

Ett vinstmarginalbeskattningssystem, VMB-system (jfr avsnittet Återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter), infördes i Sverige även för resebyråers omsättning i eget namn av s.k. resetjänster, men trädde i kraft litet senare än VMB för begagnade varor m.m., nämligen den 1 januari 1996.[731] VMB för resetjänster har också fått ett eget kapitel (9 b) i ML. Det skiljer sig från VMB för begagnade varor m.m., då det inte är någon generell valfrihet att tillämpa normala momsbeskattningsregler för resetjänster i stället för VMB. En resebyrå får frångå VMB endast om köparen av resetjänsten har avdragsrätt för ingående moms. Däremot får resebyrån valfritt välja att öppet debitera marginalmoms i sina fakturor, vilket innebär att något avdragsförbud för marginalmoms inte uppkommer för momsskyldiga köpare av resetjänster om den specificeras i faktura från resebyrån. Här är alltså fråga om s.k. resetjänster, dvs. till skillnad från vanlig personbefordran som jag redogör för i avsnittet Kommunikation/media, hotell, restaurang och livsmedel handlar det här om tillhandahållanden utöver enbart befordran av passagerare och resgods (bagage), t.ex. paketresor, charterresor, temaresor, bilpaket och språkresor (om en språkresa sträcker sig över en svensk skoltermin är det dock fråga om en utbildningstjänst, jfr avsnittet Utbildningsområdet).

En researrangör sysslar huvudsakligen med försäljning och marknadsföring av resor till allmänheten. Varor och tjänster som ingår i resan köper researrangören (resebyrån) in från flygbolag, bussföretag, hotell, restauranger m.fl. Alternativt förmedlar resebyrån i eget namn flygbolagets, hotellets etc. tjänster och varor till allmänheten. Resebyrån förmedlar även resor i annans namn mot provision.

Bakom ett reseköp ligger vanligen minst ett trepartsförhållande: en resenär en researrangör/ resebyrå en säljare av varor eller tjänster som resenären skall konsumera. Problemet är att konsumtionen av tjänsterna och varorna kan anses ske i ett eller flera länder,

[731]Jfr SFS 1995:700; 9b kap. ML; bet. 1994/95:SkU27; prop. 1994/95:202.

vilket innebär att researrangören/resebyrån dels får problem med att bedöma vilka delar i fakturan till resenären som skall beläggas med svensk moms, dels kanske måste registrera sig till moms även i annat land. Inom EU har man därför skapat ett särskilt regelsystem för den del av verksamheten som består i att en resebyrå/researrangör för egen räkning eller i eget namn tillhandahåller resenärer resetjänster. Om resebyrån agerar i eget namn, dvs. utgör resenärens avtalspart, och köper in från underleverantörer åtminstone en tjänst (hotellövernattning etc.) som kommer kunden (resenären) direkt tillgodo, och det ingår ett resemoment i tillhandahållandet, är det fråga om en resetjänst och de särskilda reglerna om VMB gäller. Kravet på agerande i eget namn medför emellertid att de flesta resebyråer i Sverige inte omfattas av reglerna för resetjänster, utan i stället momsbeskattas för sin förmedlingsprovision från personbefordransföretaget, och då enligt allmänna regler. Se mera om detta nedan och framför allt i praktikfallet (exemplet) som avslutar avsnittet. Notera emellertid att VMB inte tillämpas vid sådan omsättning där resebyrån i eget namn tillhandahåller egna eller leasade transportmedel eller egna hotelltjänster, utan då gäller som för andra transport- eller hotellrörelser allmänna momsbestämmelser.[732] Enligt ett förhandsbesked[733] ansågs allmänna bestämmelser, och alltså inte VMB, gälla en verksamhet med förmedling av tjänster avseende transport, logi och servering mellan deltagare i kurser i utlandet och researrangör.

Beträffande tjänster och varor som resebyrån/researrangören köper in från andra näringsidkare eller förmedlar i eget namn skall resebyråns/researrangörens tillhandahållande till resenären betraktas som omsättning av en enda tjänst (resetjänsten), vilken beskattas i det land där resebyrån/ researrangören har sitt fasta driftställe. Därmed sker beskattningen i ett enda land av hela tillhandahållandet från resebyrån/researrangören till resenären, eftersom allt kommer att omfattas av huvudregeln beträffande bestämmandet av omsättningsland (se avsnittet Internationella affärer). Bestämmandet av beskattningsland blir ju ganska enkelt eftersom det fasta driftstället anses ligga på den plats som den ekonomiska aktiviteten utgår ifrån, dvs. i första hand där resebyrån har försäljningskontor. För de varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo (flygresan, bussresan, hotellrummet, luncher etc.) skall beskattningsunderlaget utgöras av resebyråns/researrangörens marginal. Det är endast den del av varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo utanför EU som resebyrån får bryta ut från underlaget för VMB av resetjänsten och som inte beskattas på grund av exportreglerna. Vid beräkningen av margi-

[732]Jfr prop. 1994/95:202 s. 64.
[733]Jfr RÅ 1997 Not 82.

nalen räknas kostnaden, som t.ex. ett engelskt hotell debiterar den svenska resebyrån, inkl. moms, vilket innebär att beskattningen av de av resebyrån sålunda inköpta tjänsterna (och varorna) beskattas i konsumtionslandet. Svensk moms beräknas av resebyrån endast på vinstmarginalen som kompensation för att den inte kan återfå (”avdragsförbud”) t.ex. den engelska momsen. Andra kostnader som resebyrån/researrangören har för att administrera resetjänsten, t.ex. kontorskostnader, kan sägas komma resenären till godo indirekt och omfattas sålunda av allmänna (normala) momsbestämmelser. EG-domstolen har fastslagit, vilket RSV anammar, att egenproducerade deltjänster som resebyrån gör inte skall ingå i underlaget för VMB.[734] Systemet kan illustreras med följande -exempel:

1.	Resenärens pris (inkl. moms)		10 000 kr
2.	Resebyråns kostnader (inkl. moms) för inköp från andra näringsidkare och som kommer resenären direkt till godo (t.ex. kostnad för persontransport, hotellrum etc. inkl. av leverantören debiterad moms)		8 000 kr
3.	Vad som kommer resenären indirekt till godo samt egenproducerade deltjänster (t.ex. resebyråns kontorskostnader och egen buss)		1 000 kr
	(varav ingående moms)		200 kr
4.	Marginalen, dvs. skillnaden mellan 1 och 2		10 000 kr
			– 8 000 kr
		inkl. moms	2 000 kr
		eller	
		exkl. moms vid momssatsen 25%	1 600 kr
5.	Utgående moms på marginalen enligt 4		
		1.600 kr x 25%	= 400 kr
6.	I momsdeklarationen redovisas utgående moms enl. 5 (dvs. på marginalen) och ingående moms enl. 3 (dvs. enl. allmänna best.)		
		Utgående moms	400 kr
		Ingående moms	200 kr
		Skatt att betala	200 kr

På motsvarande sätt som beskrivits i avsnittet Återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter angående försäljning av begagnade varor m.m. är det alltså även för rese-

[734]Jfr förenade målen i EG-domstolen C-308/96 och C-94/97 samt RSVs skrivelse dnr 1266-99/100.

byråerna fråga om ett system med momsbeskattning av vinstmarginalen. Skillnaden är att beträffande resebyråverksamheten uppställs inget avdragsförbud för kunderna. När resebyråerna tillämpar marginalmetoden skall de ha valfrihet beträffande huruvida de öppet redovisar utgående moms i fakturan till kunden eller ej. När resenären är en privatperson skall det vara obligatoriskt för resebyråer att tillämpa VMB för varor och tjänster som resebyrån förvärvar från andra näringsidkare samt om resebyrån förmedlar varorna och tjänsterna i eget namn. Om resenären däremot är en näringsidkare, får resebyrån i stället tillämpa de allmänna momsbestämmelserna på en sådan omsättning vad gäller redovisning av ingående skatt m.m.

Vad nyss beskrivits är VMB-beräkning av faktisk vinstmarginal. När svårigheter föreligger att tillämpa faktisk marginal på ett researrangemang, är det RSV:s uppfattning enligt en skrivelse[735] att en schablonmässig vinstmarginal (VMB) om 13% får användas på den totala ersättningen för resetjänsten, dvs. momsen blir 2,6% på totala ersättningen (momssatsen 20% x schablon-VMB 13% = 2,6%).

Se mera i praktikfallet (exemplet) nedan om när resetjänster anses föreligga och där även bl.a. förmedling berörs.

Alltid den generella momssatsen 25% på resetjänster

RSV har i nämnda skrivelse[736] uttryckt, utan någon utförligare motivering, att, när det för resebyråbranschen nya marginalsystemet skall tillämpas på en omsättning, skall den generella skattesatsen om 25% tillämpas på sådan omsättning ”oavsett vilken skattesats som gäller för de underliggande varorna och tjänsterna”. Frågan är om det verkligen är så, eller om den reducerade momssatsen om 6% för bl.a. personbefordran under vissa betingelser kan tillämpas på en resetjänst.

Det enda stödet för RSV:s inställning är en helt utan underbyggnad i t.ex. EG-direktiv, och sålunda fristående, mening enligt citatet ovan i författningskommentaren[737] och att momssatsen 25% används i ett räkneexempel i den allmänna motiveringen till ifrågavarande lagstiftning.[738] I övrigt framgår inget annat i motivdelen till den nya lagstiftningen än att belägenheten av resebyråns fasta driftställe skall styra bedömningen av omsättningsland när varor och tjänster köps in av resebyrån från andra länder. Genom ett ”avdragsförbud” för resebyrån i den delen sker en beskattning

[735]Jfr avsnitt 4.3 i RSV:s skrivelse dnr 8257-95/900.
[736]Jfr avsnitten 1 och 7 i RSV:s skrivelse dnr 8257-95/900.
[737]Jfr prop. 1994/95:202 s. 83.
[738]Jfr prop. 1994/95:202 s. 63.

av inköpta varor och tjänster i de länder där de konsumeras. Att reglerna i sin formella avfattning kan tillämpas även på rent nationella förhållanden förtar inte att syftet är att förenkla momsbeskattningen vid internationella förhållanden. Detta beläggs av att man i förarbetena[739] uttalar följande. ”Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller resenären betraktas som omsättning av en enda tjänst, här betecknad resetjänsten. Denna beskattas i det land där resebyrån har sitt fasta driftställe.” I övrigt anges som sagt inte i motivdelens förarbeten[740] att syftet skulle vara något annat, varför, vilket jag också har framfört i fackpress,[741] egentligt stöd saknas för att den generella momssatsen 25% skall tillämpas undantagslöst när det är fråga om beskattning av resetjänsten.

Antag att en resebyrå köper in transport i skidliftar (liftkort) och personbefordran från andra företag och säljer dessa vidare i eget namn till resenären. Ingenting annat förmedlas på detta sätt, varför det sålunda skulle vara fråga om tjänster som beskattas enligt de reducerade momssatserna 12% resp. 6%.[742] I ML[743] står endast att de särskilda bestämmelserna i 9b kap. ML avser beskattningsunderlaget, inte att de har någon bäring på tillämplig momssats. Sålunda anser jag enligt den s.k. huvudsaklighetsprincipen som i praxis anses följa av 7 kap. 7 § ML att resebyrån i fråga under ovan angivna förutsättningar skall tillämpa momssatsen 6% för resetjänsten. Begreppet ”resetjänsten”, som förekommer när beskattning sker enligt vinstmarginalsystemet, innebär enligt min mening alltså inte att det skulle vara fråga om någon ”ny” slags tjänst i ledet resebyrånresenären, utan beträffande frågan om tillämplig momssats för resebyrån får man se till vad den i verkligheten köper in och säljer vidare till resenären, vilket sålunda kan leda till att antingen den generella momssatsen om 25% eller de reducerade om 12% resp. 6% skall tillämpas. Uttalandet i förarbetena[744] som RSV stöder sig på står alltså enligt min mening i strid mot vad som blir resultatet av en lagtolkning.

I avvaktan på att någon driver frågan till avgörande hos Regeringsrätten, är emellertid mitt råd att tillämpa 25% och hämta tillbaka den för mycket erlagda momsen jämte ränta, om Regeringsrätten skulle gå på min linje (och möjlighet till omprövning fortfarande finns då i det enskilda fallet).

---

[739]Jfr prop. 1994/95:202 s. 62.
[740]Jfr prop. 1994/95:202.
[741]Jfr SN 9/1996 s. 537–538.
[742]Jfr 7 kap. 1 § tredje stycket 1 och 2 ML.
[743]Jfr 7 kap. 2 § fjärde stycket ML.
[744]Jfr prop. 1994/95:202 s. 83.

Kommun beställare av resetjänst: tillämpning

Enligt ML[745] kan en resebyrå som omfattas av marginalmomssystemet välja att tillämpa de allmänna momsbestämmelserna på en omsättning till en resenär som är näringsidkare och vars verksamhet medför rätt till avdrag för (eller s.k. återbetalning av) ingående skatt. Eftersom kommuner (landsting eller primärkommuner) är stora beställare av researrangemang, är det intressant att resonera litet om resebyråns valmöjligheter i nu berörda hänseende när en kommun är beställare av resetjänsten.

Numera (fr.o.m. den 1 januari 1995) har inte kommunerna någon generell avdragsrätt för ingående skatt, utan de redovisar i momsdeklaration ingående skatt endast i den mån den är hänförlig till momspliktig omsättning. I övrigt kompenseras kommunerna numera för momsutgifter enligt ett särskilt statsbidrags- och utjämningssystem utanför momssystemet. Huvudregeln för kommuner med momspliktiga verksamheter är emellertid fortfarande att de skall anses bedriva en enda verksamhet.[746] Detta innebär att en momsregistrerad kommun får förutsättas ha åtminstone någon liten verksamhet med momspliktig omsättning. Eftersom det av förarbetena till den aktuella regeln framgår att de allmänna bestämmelserna skall kunna tillämpas av resebyrån i stället för marginalmomsen, om resenären har rätt till momsavdrag[747], är min bedömning, vilken jag framfört i fackpress,[748] att denna valfrihet gäller när en momsregistrerad kommun är beställare av resetjänsten. Någon större undersökningsplikt än så bör inte läggas på resebyrån, utan den skall, om kommunen anger att den vill att allmänna bestämmelser skall tillämpas i stället för vinstmarginalsystemet, kunna förlita sig på att kommunen köper in resetjänsten till en avdragsberättigad verksamhet hos kommunen. Märk att lagtexten[749] talar om en resenär som är näringsidkare, men att man i förarbetena som framgår ovan enbart anger att resebyrån skall se till huruvida resenären har rätt till momsavdrag eller ej vid ifrågavarande bedömning, varför det enligt min mening därvidlag inte kan antas att någon begränsning till enbart ”näringsidkare” är avsedd. Å andra sidan torde en kommun i den del den är avdragsberättigad ändå anses bedriva yrkesmässig verksamhet av ekonomisk natur, dvs. anses vara att betrakta som näringsidkare i den delen.

För kommunen är det intressant att framställa önskemål om en tillämpning av de allmänna momsbestämmelserna från resebyråns sida, om den upphandlar t.ex. busstransport och säljer vidare i

---

[745]Jfr 9 b kap. 6 § ML.
[746]Jfr 10 kap. 23 § och 16 kap. 8 § SBL och f.d. 13 kap. 2 § andra meningen ML.
[747]Jfr prop. 1994/95:202 s. 65 och 66.
[748]Jfr SN 9/1996 s. 538–539.
[749]Jfr 9 b kap. 6 § ML.

eget namn till kommunen. Då fakturerar bussföretaget 6% moms som resebyrån lyfter, och resebyrån fakturerar i sin tur samma omsättning (jfr om s.k. ”6:7-fall” ovan i samband med redogörelsen för momsskyldigheten) med samma momssats i förhållande till kommunen. Vid en tillämpning av VMB har ju resebyrån ingen avdragsrätt för den moms som bussföretaget debiterar,[750] och sålunda blir det ”moms på moms”, när resebyrån fakturerar sitt pris till kommunen. Som här ovan angivits är det dock enligt min mening inte säkert att resebyrån måste tillämpa den generella momssatsen 25% bara för att VMB tillämpas, utan det kan lika gärna vid en rättslig prövning visa sig att resebyrån också då kan använda samma momssats som bussföretaget, nämligen 6%. I sammanhanget kan för övrigt noteras att det, som nämnts, till skillnad från vad som gäller för VMB för återförsäljare av begagnade varor m.m. här inte föreligger något förbud för resebyrån att öppet debitera marginalmoms i fakturan utan en valfrihet därvidlag, och detta oavsett om köparen av resetjänsten har avdragsrätt för eller rätt till återbetalning av ingående moms.[751] Tillämpas de allmänna momsbestämmelserna på omsättningen, måste givetvis resebyrån debitera momsen öppet i fakturan. Oavsett om resebyrån debiterar moms som beräknats enligt allmänna bestämmelser eller enligt vinstmarginalsystemet, ankommer det sedan på kommunen som köpare av resetjänsten att själv bedöma i vilken mån momsen är hänförlig till avdragsberättigad verksamhet i kommunen.

Praktikfall, resetjänster m.m.

Förutsättningar

Nedan beskrivs den kedja av inblandade parter som en frågeställning kan gälla: en Kund (resenär) vänder sig till resebyrån X-tours, som i sin tur vänder sig till en annan resebyrå, Leverantör, vilken köper in hotelltjänster och persontransport från Underleverantörer av dessa tjänster. Här nedan beskrivs schematiskt de olika variabler som kan gälla för de inblandade parterna och under Bedömning anger jag min momsmässiga bedömning av situationerna, där ”konstanten” är X-tours som alltid har avtal med Kunden och fakturerar denne för hela värdet av indirekta kostnader och underliggande tjänster som kommer Kunden, resenären, direkt till godo. X-tours står alltid för resegaranti för arrangemangen.

[750] Jfr 9 b kap. 3 § ML.
[751] Jfr 9 b kap. 5 § första stycket ML.

Kunder	a) privatperson b) svenskt momsskyldigt företag c) svenska staten eller svensk kommun d) utländskt företag i annat EU-land än Sverige e) utländskt företag i land utanför EU
X-tours	X-tours, med försäljningskontor i Sverige, har alltid avtal med Kunden och fakturerar denne för hela värdet av indirekta kostnader och underliggande tjänster som kommer Kunden, resenären, direkt till godo. X-tours står alltid för resegaranti för arrangemangen
Leverantörer	- Svenska, vilka ibland är s.k. tekniskt ansvariga, dvs. står för resegaranti för viss del av arrangemang - Utländska: inom resp. utom EU
Under-leverantörer	- Svenska - Utländska: inom resp. utom EU

Bedömning

Bedömningen nedan bygger på min tolkning av RSV:s promemoria Resetjänster enligt mervärdesskattelagen 1995-11-24 (dnr 8257-95/900), vilken jämte ett meddelande 1996-01-25 om svar på ett antal frågor om moms på resetjänster från författaren av promemorian är den enda officiella uttolkningen från skatteförvaltningshåll hittills av marginalmomsreglerna för resebyråer. Det är alltså viktigt att hålla i minnet för läsaren av förevarande bedömning att någon domstolsprövning ännu inte skett av förevarande frågor och att veterligen någon ansökan om förhandsbesked hos SRN inte heller föreligger som skulle kunna ge ytterligare vägledning. RSV:s promemoria är inte någon rättskälla i sig, men skattemyndigheterna följer givetvis densamma i tjänsten så länge den inte strider mot en senare uttolkning i rättspraxis eller så länge RSV inte kommer med en ny promemoria eller rekommendation.

Jag anger nedan beträffande typsituationerna under Förutsättningar ovan ”led för led” dels när s.k. marginalmoms (VMB) skall tillämpas, dels när allmänna momsbestämmelser skall tillämpas. Härvidlag anser jag följer av avsnitten 3.1, 3.2 och 6.3 i RSV:s promemoria att en resebyrå anses agera i eget namn om den har det affärsmässiga ansvaret gentemot Kunden, resenären, dvs. är dennes avtalspart och resedokumentet utvisar resebyrån som säljare av researrangemanget. Ett ytterligare tecken på att resebyrån är researrangör är att den har ställt resegaranti till Kammarkolle-

gium. Om en sådan resebyrå som agerar i eget namn köper in eller förmedlar *åtminstone en tjänst* som kommer Kunden, resenären, direkt till godo, kan resebyrån omfattas av bestämmelserna om marginalmoms i den delen.

Ledet X-tours–Kund

X-tours står som säljare av hela researrangemanget i resedokumentet och köper in åtminstone en tjänst som kommer Kunden, resenären, direkt till godo. X-tours kan alltså omfattas av marginalmomsreglerna. Frågan är då om X-tours skall tillämpa marginalmomssystemet eller kan välja att tillämpa allmänna momsbestämmelser i förhållande till Kunden.

Marginalmomssystemet skall tillämpas av X-tours när Kunden, resenären, a) är en privatperson (svensk eller utländsk), eftersom en privatperson varken har avdragsrätt för eller rätt till återbetalning av moms, b) är ett svenskt momsskyldigt företag då X-tours kan välja att tillämpa allmänna momsbestämmelser i stället för marginalmomsen eftersom sådan Kund har avdragsrätt för moms, c) är staten eller en kommun, då jag anser att samma valfrihet som enligt b) gäller då Kunden är en kommun men inte om Kunden är staten. Staten har ju aldrig avdragsrätt för ingående moms,[752] varför X-tours skall tillämpa marginalmomssystemet i förhållande till staten som Kund. Om Kunden är en kommun, kan, enligt min mening, X-tours vara följsam mot vad kommunen begär med avseende på om momsberäkning skall ske enligt marginalmomsregler eller allmänna bestämmelser (I lagtexten[753] ges denna valfrihet när resenären är näringsidkare med avdrags- eller återbetalningsrätt, men i förarbetena[754] talas endast om resenär med avdrags- eller återbetalningsrätt. En kommun är ju dessutom normalt sett i någon del av sin verksamhet näringsidkare i bokföringslagens mening, varför X-tours bör få lov att följa kommunens önskemål med avseende på metod att beräkna momsen.)

Om Kunden är d) ett utländskt företag i annat EU-land än Sverige eller e) utländskt företag i land utanför EU, kan, enligt min mening, X-tours även här välja att tillämpa allmänna momsbestämmelser i stället för marginalmomsen, om den av X-tours uttagna momsen hänför sig till omsättning i det utländska företagets verksamhet utomlands och sådan omsättning skulle ha medfört momsskyldighet i Sverige för det utländska företaget och det sålunda genom hänvändelse till Särskilda skattekontoret i Ludvika är återbetalningsberättigat för moms som X-tours specificerar i fakturan. Samma valfrihet borde, enligt min mening, gälla för X-tours, om Kunden är ett utländskt offentligrättsligt subjekt som har näringsverksamhet, dvs. yrkesmässig verksamhet av ekono-

[752] Jfr 8 kap. 8 § ML.
[753] Jfr 9b kap. 6 § ML.
[754] Jfr prop. 1994/95:202 s. 65 och 66.

misk natur, och sålunda vore återbetalningsberättigat för svensk moms genom hänvändelse till ”Ludvika-kontoret”.

När X-tours tillämpar VMB, skall X-tours till staten redovisa moms på vinstmarginalen och har då inte avdragsrätt för moms som ingår i belopp som erläggs till Leverantör till den del det avser tjänster från Underleverantör, t.ex. hotell, i Sverige och som sålunda kommer Kunden, resenären, direkt till godo[755], dvs. avseende persontransporten, hotelltjänster etc. Om Underleverantören finns utomlands, har, beträffande andra EU-länder, X-tours inte någon möjlighet till momsrestitution hos särskilt skattekontor där. I länder utanför EU finns normalt sett inte moms, men om så är fallet får man undersöka restitutionsmöjligheterna särskilt. Däremot har X-tours alltid avdragsrätt för svensk ingående moms avseende indirekta kostnader, dvs. för annonsering, kontorskostnader etc. I sådana delar har X-tours, beträffande andra EU-länder, möjlighet till restitution från särskilt skattekontor där. X-tours får alltid välja om marginalmomsen skall redovisas öppet i fakturan till Kunden, resenären. Till den del underliggande hotelltjänster, persontransporter etc. omsätts av Underleverantören utanför EU, skall X-tours inte debitera svensk moms i förhållande till Kunden, eftersom det i sådan del är fråga om export av resetjänst.[756]

När X-tours tillämpar allmänna momsbestämmelser, skall X-tours, enligt min mening, anses förmedla tjänsterna från Underleverantörerna. Omsättning av de underliggande tjänsterna anses då ske i flera led, när X-tours i eget namn uppbär likviden från Kunden (se ovan ang. s.k. ”6:7- fall”). Då måste X-tours bedöma om den underliggande tjänsten (från Underleverantören) omsätts utomlands eller i Sverige. Om den underliggande tjänsten är en hotelltjänst och hotellet i fråga är beläget utanför Sverige, skall omsättningen enligt fastighetsregeln[757] anses ske utanför Sverige, export, och X-tours skall inte debitera moms i fakturan till Kunden (oavsett dennes momsstatus). Om den underliggande tjänsten är en persontransport av Kunden direkt till eller från Sverige (med endast eventuellt s.k. transituppehåll inom Sverige), skall X-tours inte heller debitera moms (export) då tjänsten i sin helhet anses omsatt utomlands.[758]

Ledet Leverantörer—X-tours

Leverantören är inte avtalspart i förhållande till Kunden, resenären, och därför kan, enligt min mening, Leverantören aldrig omfattas av marginalmomsreglerna i förevarande fall. Därvidlag spelar det inte någon roll att Leverantören ibland också står för resegaranti avseende viss del av arrangemanget: Leverantören är

[755]Jfr 9b kap. 3 § ML.
[756]Jfr 9b kap. 4 § andra stycket ML.
[757]Jfr 5 kap. 4 § ML.
[758]Jfr 5 kap. 5 § första stycket andra meningen ML och prop. 1989/90:111 s. 98.

ändå inte avtalspart i förhållande till Kunden, resenären, enligt resedokumentet.[759] Leverantören omsätter alltså inte själv en resetjänst, utan förmedlar sådana tjänster åt researrangören X-tours, som agerar i eget namn.[760]

Leverantören skall debitera svensk moms på provision som uppbärs från X-tours, om Leverantören ”finns” i Sverige på så sätt att det är den svenska kundmarknaden som bearbetas av Leverantören, och X-tours som beställare av förmedlingstjänsten inte har VAT-nummer i något annat EU-land än Sverige att åberopa.[761] Härvidlag spelar det ingen roll om Leverantören är svenskt företag eller företag i annat EU-land eller i land utanför EU. Enligt min mening förmedlar Leverantören endast de underliggande tjänsterna (från Underleverantörer) till X-tours, varför Leverantören sålunda inte kan anses omsätta själva de underliggande tjänsterna i förhållande till X-tours utan enbart förmedlingstjänsten i sig. Till den del belopp som Leverantören erhåller från X-tours avser underliggande tjänster är det alltså, enligt min mening, enbart fråga om utlägg som Leverantören överhuvudtaget inte skall ta med i sin momsredovisning. X-tours kan därför vända sig till särskilt skattekontor i annat EU-land där t.ex. hotellet ligger och begära momsen i utlägget, dvs. på den underliggande tjänsten (hotelltjänsten) åter. I länder utanför EU finns normalt sett inte moms, men om så är fallet får man undersöka restitutionsmöjligheterna särskilt. Ligger t.ex. hotellet i Sverige, får X-tours yrka momsavdrag i sin momsdeklaration.

Om Leverantören ändå skulle anses (i eget namn) omsätta själva den underliggande tjänsten i förhållande till X-tours och inte bara förmedlingstjänsten, vilket skulle kunna anses vara fallet när även Leverantören ställer resegaranti för ”sin” del i arrangemanget, är det fortfarande så att Leverantören inte är avtalspart i förhållande till Kunden, resenären, och kan därför inte omfattas av marginalmomsreglerna. Då gäller emellertid inte någon utläggssituation beträffande de underliggande tjänsterna, utan Leverantören får på samma sätt ovan beskrivits beträffande X-tours bedöma om den underliggande tjänsten omsätts utomlands eller inom Sverige (jfr ang. ledet X-tours–Kund). Leverantören får då göra en bedömning avseende själva provisionen (se här ovan) och en för underliggande tjänster, när det gäller huruvida moms skall tas ut eller ej. Då är det för övrigt Leverantören, och inte X-tours, som kan vända sig till utländskt skattekontor för att undersöka möjligheterna till restitution av moms på underliggande tjänster eller

[759] Jfr avsnitt 3.1 i RSV:s skrivelse dnr 8257-95/900.
[760] Jfr avsnitt 6.3 i RSV:s skrivelse dnr 8257-95/900.
[761] Jfr 5 kap. 7 a § ML och avsnitt 6.3 i RSV:s skrivelse dnr 8257-95/900.

yrka momsavdrag i sin momsdeklaration, om t.ex. hotellet i fråga ligger i Sverige.

Ledet Underleverantör–Leverantör

Flygbolag, bussbolag etc. i Sverige eller i andra EU-länder debiterar sitt lands moms på inhemska persontransporter men inte på persontransporter direkt till eller från sitt land. Om t.ex. ett svenskt bussbolag inte bara kör passagerarna till utlandet och hem igen, utan även tillhandahåller sightseeing i städer utomlands skulle man kunna bli tvungen att registrera sig där och redovisa det landets moms på sådan tjänst. Av praktiska skäl anser jag emellertid att man inte skall behöva ”bryta ut” tjänster som ingår i ”paket” på det sättet, utan att ett sådant tillhandahållande i sin helhet betraktas som vanlig personbefordran, vilket jag också tar upp i avsnittet Kommunikation/media, hotell, restaurang och livs-medel.[762] Om persontransportföretaget finns i land utanför EU, får man särskilt undersöka om det landet har moms och vad som då gäller. För hotelltjänst på hotell beläget inom EU, skall den som tillhandahåller hotelltjänsten debitera det EU-landets moms, oavsett om tillhandahållaren är subjekt från Sverige, annat EU-land eller land utanför EU.

Bilar

Allmänt

För att förstå den momsmässiga behandlingen av bilar är det väsentligt att känna till ML:s definition av begreppet personbil. Som framgår av redogörelsen för avdragsreglerna ovan finns ett avdragsförbud för ingående moms som belöper på förvärv av personbil (eller motorcykel), vars omfattning jag redogör för nedan.

Med personbil förstås enligt ML även lastbil med skåpkarosseri och buss, om fordonets totalvikt är högst 3þ500 kilogram. Från och med den 1 juli 1994 gäller detta emellertid inte beträffande en lastbil vars förarhytt utgör en separat karosserienhet i förhållande till lastutrymme, varför en sådan är lastbil enligt ML oavsett vikt.[763] Före den 1 januari 1990 var för övrigt nämnda viktgräns 3þ000 kilogram.

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 fr.o.m. den 1 januari 1993 i stället av Vägverket.) Lastbilsregistrerade fordon med annan karosserityp än skåp, är lastbilar även enligt ML, vilket numera som nämnts gäller även beträffande skåpbilar med separat förarhytt oavsett totalvikten Det innebär t.ex. att de relativt

[762]Jfr även prop. 1989/90:111 s. 98.
[763]Jfr 1 kap. 13 § ML.

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. I så fall måste dess totalvikt överstiga 3þ500 kilogram för att bilen skall vara lastbil enligt ML, men sannolikt blir dessa bilar att anse som lastbilar enligt ML på den grunden att förarhytten är separerad från lastutrymmet och då spelar vikten ingen roll. En lastbil som har skåpkarosseri är under alla omständigheter lastbil även i momssammanhang, om dess totalvikt överstiger 3þ500 kilogram.

Jag går först igenom avdragsrätten för bilar sedan försäljning av bilar och avslutar avsnittet med att redogöra för uttagsbeskattning på grund av privat nyttjande av bilar samt för egen bil i tjänsten.

Avdragsrätt bilar

Lastbilar och bussar

Beträffande lastbilar (och bussar) enligt ML 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 ML:s allmänna regler. Beträffande förvärv (inköps-, hyres- och driftkostnader) som endast delvis är hänförliga till momspliktig verksamhet (dvs. s.k. blandad verksamhet), medges avdrag för ingående moms genom uppdelning efter skälig grund.

Personbilar
(och motorcyklar)

Momsreglerna för personbilar är olika för å ena sidan företag som yrkesmässigt säljer (bilhandel) eller hyr ut personbilar (biluthyrningsföretag) och (fr.o.m. den 1 januari 1991) företag som yrkesmässigt tillhandahåller personbefordran enligt yrkestrafiklagen (1998:490)[764] samt (fr.o.m. den 1 juli 1994) företag som transporterar avlidna och (fr.o.m. den 1 januari 1997) företag som tillhandahåller momspliktig körkortsutbildning (nedan benämnt kategori 1) och å andra sidan företag som sysslar med annat än nu nämnda verksamheter (nedan benämnt kategori 2). Beträffande företag som bedriver sjuktransporter får särskilt nämnas att de tillhörde kategori 1 under tiden den 1 juli 199431 december 1994 (se avsnittet Sjukvårdsområdet). Vad nu sagts och i fortsättningen gäller även motorcyklar, om inte annat anges.

Beträffande inköp av personbil av företag i kategori 1 medges avdrag för ingående moms fullt ut, vilket även gäller för moms på förhyrning av personbil till företag i kategori 1, om fordonet i mer

[764] Jfr SFS 1998:500.

än ringa omfattning används i företagets momsskyldiga verksamhet. Se dock ovan angående Lastbilar i detta avsnitt om 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.

Godsbefordran utgör tillhandahållande av momspliktig tjänst. När det gäller s.k. budbilar som momsmässigt är personbilar medges emellertid inte avdragsrätt för ingående moms, eftersom godsbefordran faller under kategori 2.

För såväl kategori 1 som kategori 2 medges schablonmässigt avdrag fullt ut, och utan någon som helst uppdelning med hänsyn till privat användning eller användning i s.k. blandad verksamhet för ingående moms avseende driftkostnader (drivmedel, reparationer etc.) för personbil (eller motorcykel), oavsett om bilen har förvärvats som inventarium till rörelsen eller förhyrs.[765] Uppdelning och begränsning av avdragsrätten med hänsyn till användning i momsfri verksamhet eller användning för privat bruk behöver alltså inte ske. Det förhållandet att driftkostnaderna vid finansiell leasing betalas av den skattskyldige genom avgifter enligt ett särskilt serviceavtal medför enligt Regeringsrätten inte i sig att den fulla avdragsrätten skulle gå förlorad.[766] Som driftkostnader har RSV angivit 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 ML:s allmänna regler. Som exempel på sådan utrustning kan nämnas biltelefon, kommunikationsradio, vinterdäck, dragkrok, extraljus, motorvärmare och bilstereo. Enligt de allmänna reglerna om avdragsrätt kan det här i förekommande fall bli fråga om proportionering av den ingående momsen om bilen används i en blandad verksamhet eller om utrustningen har anskaffats delvis för privat bruk. När det gäller extrautrustning påverkas inte avdragsrätten av om utrustningen levereras i samband med att bilen levereras eller vid ett senare tillfälle.

Förhyrning av personbil för verksamheterna enligt kategori 1 (utom bilhandel) medför rätt till avdrag för ingående moms på hyran enligt allmänna regler, dvs. förhyrs personbilen endast till t.ex. en taxirörelse, och inte delvis till exempelvis en budbilsverksamhet, får hela momsen i hyran lyftas. 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

[765] Jfr 8 kap. 16 § första stycket 1 och andra stycket första meningen ML.
[766] Jfr RÅ 1999 Not 293.

omfattning (300 mil/år).[767] Det schablonmässiga avdraget om 50% kan inte jämkas på grund av omfattningen av användning i momsfri resp. 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 ML om ett uttryckligt förbud mot avdrag för ingående moms i leasingavgiften.[768]

Försäljning av bilar

Om en verksamhet är yrkesmässig momsbeskattas generellt sett varje omsättning i verksamheten av momspliktiga varor oavsett om avdragsrätt för ingående moms förelegat vid förvärvet av varan i fråga. Om en personbil (eller motorcykel) utgör inventarium (ej omsättningstillgång) i en verksamhet och säljs ut från verksamheten, föreligger momsskyldighet för försäljningen endast om rätt till avdrag för ingående moms förelegat vid säljarens anskaffning av fordonet i fråga eller senare för mera betydande förvärv av varor eller tjänster som denne tillfört bilen (jfr avsnittet Vissa inventarieöverlåtelser samt verksamhetsöverlåtelser). Normalt beskattas därför endast försäljning av personbilar från företag tillhöriga kategori 1, exempelvis bilhandelsföretag, biluthyrningsföretag och taxirörelser.[769] Ett tillverkningsföretag som i och för sig inte har avdragsrätt för ingående moms på själva inköpet av firmabilen, men som senare gör en större renovering av densamma för vilken avdragsrätt föreligger, skall emellertid debitera moms på en vidareförsäljning av personbilen. Med ett ”mera betydande förvärv” i förevarande sammanhang förstås enligt förarbetena[770] normalt sett att värdet av vad som tillförts tillgången uppgår till eller överstiger dess värde vid inköpet eller absolut sett är stort. Enligt min mening borde t.ex. ett motorbyte på en bil anses i vart fall absolut sett som ett mera betydande förvärv.

Försäljning av en lastbil från en verksamhet som medför momsskyldighet momsbeskattas däremot som vilken varuförsäljning som helst enligt allmänna momsregler.

Eventuell VMB

Den 1 november 1995 försvann helt den s.k. fiktiva avdragsrätten för moms avseende varuförvärv från icke yrkesmässiga personer. För bl.a. begagnathandeln ersattes den fiktiva avdragsrätten med ett marginalbeskattningssystem,[771] vilket går ut på att endast vinstmarginalen momsbeskattas då handlaren (återförsäljaren) vi-

[767]Jfr 8 kap. 16 § första stycket 2 och andra stycket andra meningen och 15 § 2 ML.
[768]Jfr 8 kap. 15 § 2 ML.
[769]Jfr 3 kap. 24 § ML.
[770]Jfr prop. 1993/94:99 s. 159.
[771]Jfr SFS 1995:700; 9a kap. ML; bet. 1994/95:SkU27; prop. 1994/95:202.

dareförsäljer en (begagnad) vara som förvärvats från en privatperson (jfr avsnittet Återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter). Återförsäljaren kan dock välja att tillämpa normala momsbeskattningsregler. Vad innebär förlusten av fiktiv avdragsrätt och den nya vinstmarginalbeskattningen (VMB) för den som t.ex. handlar med begagnade personbilar?

En taxiåkeriägare får t.ex. liksom alla andra fr.o.m. den 1 november 1995 inte längre göra något fiktivt avdrag för moms om han köper en begagnad bil från en privatperson, men hur är det med förvärv från en bilhandlare?

Först konstateras att med begagnad bil avses här helt enkelt en bil som har varit i bruk och som är lämplig för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation. Det är alltså inte samma gränsdragning som mellan nya och begagnade transportmedel vid EU-handel (som ju handlar om viss cylindervolym eller effekt och vissa tidsgränser eller körsträckor, varom mera i avsnittet Internationella affärer).

För nya bilar fakturerar bilhandlaren B, liksom tidigare, moms som taxiåkeriägaren T kan göra avdrag för. Följande gäller dock numera för Bs försäljning till T av begagnade bilar som B förvärvat från

a. en privatperson, eller
b. en annan bilhandlare som i sin tur förvärvat bilen från en privatperson, eller
c. t.ex. en taxiåkeriägare som inte varit skyldig att debitera moms (p.g.a. att taxiåkeriägaren själv förvärvade bilen före 1991 då taxiresor var momsfria), eller
d. en annan bilhandlare i ett annat EU-land än Sverige vilken omfattas av motsvarande regler för begagnathandeln i det landet.

I fallen a–d råder ett förbud för B att i fakturan till T specificera den moms som B skall redovisa till staten. T kan därför inte göra avdrag för ”marginalmomsen” i priset.

T belastas därför med det ”förlorade” fiktiva momsavdraget och med momsen på Bs vinstmarginal. B kan dock välja att tillämpa det normala momsbeskattningssystemet på försäljningen till T i stället för VMB. Det innebär att B i fakturan till T skall debitera moms på omsättningsbeloppet och inte på vinstmarginalen. T får då göra momsavdrag, och effektmässigt ”räddas”, som vi skall se, ett belopp motsvarande momsen på vinstmarginalen.

Antag att B i det gamla systemet köpte en begagnad personbil från en privatperson för 10 000 kr och sålde den vidare för 25 000 kr inkl. moms. Då hade B rätt till fiktivt momsavdrag med 2 000 kr, och vinsten blev sålunda 12 000 kr (20 000–8 000). Om B skall göra samma vinst i dag och tillämpa vinstmarginalsystemet, blir priset 22 000 kr exkl. moms (22 000–10 000), eftersom fiktivt

avdrag inte får ske numera. Vinstmarginalmomsen som B skall redovisa till staten blir då 3 000 kr (25% x 12 000), och priset som T får betala blir 25 000 kr. Emellertid får ju B inte specificera momsen i fakturan till T, varför det uppkommer ett avdragsförbud för T. T kan inte göra avdrag för marginalmomsen i sin momsdeklaration. Därför skall B i förhållande till T välja att använda det normala momsbeskattningssystemet, och utfärda en faktura till T om 27 500 kr inkl. en i fakturan specificerad moms om 5 500 kr (priset exkl. moms är alltså då 22 000 kr och 25% moms är 5 500 kr). T har ju avdragsrätt för moms i sin verksamhet, varför kostnaden nu blir 22 000 kr i stället för 25 000 kr. Genom att B tillämpar det normala systemet så ”räddas” ett belopp om 3 000 kr som avdrag hos T, vilket ju också motsvarar marginalmomsen. Även om likviditetspåfrestningen blir högre för T (priset är 27 500 kr i stället för 25 000 kr) så blir ändå kostnaden lägre hos T (22 000 kr i stället för 25 000 kr).

T kan fortfarande inte komma åt någon fiktiv moms som fanns vid Bs förvärv, eftersom fiktivt avdrag inte får förekomma. Tillämpningen av det normala systemet medför i och för sig en likviditetspåfrestning för T, eftersom priset blir högre men T har ju avdragsrätt i sin verksamhet och kan då som sagt ”rädda” ett belopp motsvarande vad vinstmarginalmomsen skulle ha varit. Mitt råd är därför att bilhandlare tillämpar det normala momsbeskattningssystemet i förhållande till taxiåkare och vinstmarginalsystemet i förhållande till kunder som inte har avdragsrätt för inköp av personbilar, dvs. i förhållande till privatpersoner och företag som inte är taxiåkare, biluthyrare, bilhandlare, bilskolor eller transporterar avlidna.

Skulle B ändå använda vinstmarginalsystemet i förhållande till T innebär det därav föranledda avdragsförbudet för T, att T inte kan ta ut moms vid en senare försäljning av bilen till någon annan, eftersom bilen är ett inventarium hos T och moms, som nämnts ovan, inte debiteras vid försäljning av inventarier för vilka avdragsrätt inte förelåg vid det egna förvärvet. Har någon i ett tidigare led tillämpat vinstmarginalsystemet, kan alltså aldrig efterföljande säljare av samma bil debitera moms, om inte bilen hos säljaren ändrar karaktär till omsättningstillgång, dvs. att denne är bilhandlare, och, om detta inte blir fallet (bilen utgör fortsatt ett inventarium), vederbörande oavsett om denne är ett momsskyldigt företag i kategori 1 eller 2 inte heller gör ett betydande förvärv till bilen för vilket avdragsrätt för ingående moms kan åtnjutas, t.ex. för ett motorbyte, innan vederbörande säljer den vidare. Detta talar ytterligare för att det normala systemet bör väljas av bilhandlare B, i vart fall när han säljer den begagnade personbilen till taxiåkeriägaren T.

Om vinstmarginalsystemet ändå tillämpas framför allt vid försäljning till privatpersoner får man dock inte använda den förenklade varianten med vinstmarginalmoms på skillnaden mellan redovisningsperiodens försäljnings- och inköpspriser avseende bilar som inköpts och säljs för klumppriser (jfr avsnittet Återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter). Motorfordon är ju vanligen registrerade och därmed lätta att identifiera, varför något motiv för den förenklade varianten inte har ansetts föreligga.

B kan den 31 oktober 1995 i sitt lager ha haft bilar som förvärvats med fiktiv avdragsrätt. Eftersom fiktiv avdragsrätt endast funnits i Sverige bör det emellertid påpekas att det här enbart handlar om förvärv i Sverige. För dessa bilar skall B enligt övergångsreglerna göra fiktivt momsavdrag och sedan ta ut moms i fakturan till såväl T som till köpare som är privatpersoner, och sålunda tillämpa det normala systemet trots att vidareförsäljningen sker den 1 november 1995 eller senare. B får nämligen enligt övergångsbestämmelserna inte tillämpa vinstmarginalsystemet för en sådan bil, eftersom fiktivt avdrag ju får ske och en tillämpning av det systemet då skulle innebära ”dubbel kompensation”. Dessa bilar medför alltså inte några problem, utan behandlas precis som tidigare.

I sammanhanget får också sägas att ett näraliggande område till begagnade bilhandeln, nämligen biluthyrare, inte skall tillämpa vinstmarginalsystemet utan normal momsbeskattning. Min tolkning är alltså att vinstmarginalsystemet endast kan tillämpas när en hel vara säljs vidare, inte då t.ex. en inköpt bil vidareuthyrs. Däremot kan enligt vad som framgår av förarbetena[772] skrothandeln tillämpa vinstmarginalsystemet då där uttalas att marginalbeskattning inte får användas i handel med begagnade fordon, om inte dessa köps in för att efter skrotning säljas i delar, varvid till och med s.k. förenklad vinstmarginalbeskattning kan tillämpas (se avsnittet Återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter).

Privat nyttjande av bilar, uttagsbeskattning

Lastbilar och bussar

Om t.ex. en åkeriägare för egen (eller annans räkning) själv utför transport gratis eller till ”för lågt pris”, sker uttagsbeskattning.[773] 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

[772]Jfr bet. 1994/95:SkU27 s. 29 och 31.
[773]Jfr 2 kap. 5 § första stycket 1 ML.

skidresa. I momsdeklarationen skall han ta upp momsen på kostnaden för att utföra tjänsten vid uttagstillfället enligt vad som sägs ovan i samband med redogörelsen för momsskyldigheten. Momssatsen för uttagsbeskattning av en tjänst som innebär personbefordran är 6% (5,66% på bruttovärde, dvs. den för ”låga kostnaden inkl. moms”) och för godsbefordran är den 25% (20% på bruttovärde), jfr avsnittet Kommunikation/media, hotell, restaurang och livsmedel.

Personbilar (och motorcyklar)

För företag tillhöriga kategori 1 sker uttagsbeskattning för privat nyttjande av personbilar (eller motorcyklar) som utgör tillgångar (oavsett om det är omsättnings- eller anläggningstillgångar) i rörelsen eller förhyrs till densamma, om värdet av det privata nyttjandet är mer än ringa (dvs. i praktiken enligt vad som tidigare gällt om bränsle för mer än 500 kr exkl. moms tas ut samtidigt därmed).[774] En förutsättning för uttagsbeskattning är emellertid att avdragsrätt för ingående moms förelegat till någon del vid förvärvet av fordonet i fråga, och, om det förhyrs, för hela den ingående momsen.

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 till 20% på ett underlag enligt nedan. Att den låga momsen tillämpas för tjänsterna i taxirörelsen spelar alltså inte någon roll.

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. Schablonvärdena för bilförmån är fastställda inkl. moms, varför en momsmässig uttagsbeskattning sker med 20% på schablonvärdet. Schablonvärde för bilförmån kan på ansökan därom nedsättas, vilket sålunda påverkar underlaget för beräkning av uttagsmoms.[775]

Momsredovisningen av uttagsbeskattningen avseende privat nyttjande av personbil får anstå till den sista redovisningsperioden under det kalenderår nyttjandet skett.[776]

Se även ovan i samband med redogörelsen för avdragsreglerna angående s.k. korrigering (jämkning) av ingående moms beträf-

[774]Jfr 2 kap. 5 § första stycket 3 och andra stycket ML och prop. 1994/95:57 s. 117.
[775]Jfr 7 kap. 4 § ML.
[776]Jfr 13 kap. 15 § ML.

fande förändrad användning av en s.k. investeringsvara, t.ex. som här en bil, förvärvad den 1 januari 1995 eller senare i en s.k. blandad verksamhet. Sedan bilskolorna, förutom de som står under statlig tillsyn, blev momsskyldiga den 1 januari 1997 har emellertid förekomsten av blandade verksamheter på området bilar minskat; tidigare kunde t.ex. en momsskyldig taxirörelse också bestå i en momsfri bilskoleverksamhet.

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” för denne enligt vad jag har sagt ovan i samband med redogörelsen för avdragsreglerna.

Anställdas bilar i ett av dem ägt handelsbolag

I sammanhanget kan ett intressant rättsfall nämnas.[777] 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 ML. Det privata nyttjandet ansågs medföra att en uttagsbeskattning skulle ske momsmässigt i handelsbolaget.

[777]Jfr RÅ 1989 not 514.

IV.

INTERNATIONELLA AFFÄRER

Introduktion

Det är som nämnts ovan i samband med redogörelsen för avdragsreglerna endast från momsplikt okvalificerat undantagen omsättning av varor eller tjänster som inte medför avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import till verksamheten. Detta gäller givetvis även när en okvalificerat undantagen vara eller tjänst ”exporteras” av företaget.

Däremot är det viktigt att komma ihåg för den fortsatta läsningen av detta avsnitt att avdragsrätten för ingående moms i företaget inte begränsas till följd av att det levererar en vara till ett annat EU-land till ett företag med VAT-nummer där eller att det exporterar en vara till tredje land eller exporterar en tjänst till annat EU-land eller tredje land och en sådan omsättning av momspliktig eller kvalificerat undantagen vara eller tjänst inte beskattas på grund av ”exportreglerna”.[778]

Praktiskt redovisningsmässigt är det viktigare enligt min mening att inte hamna i den situationen att man vid t.ex. en skatterevision inte kan reda ut om en omsättning som redovisats på en viss rad i momsdeklarationen (MVD) är avdragsberättigande eller en aktivitet som begränsar rätten till avdrag för ingående moms avseende förvärv i verksamheten än att det formellt sett skulle vara fel om den redovisats på rad 21, omsättning av varor utanför EU (export), eller på rad 23, omsättning av varor till annat EU-land, i stället för att den kanske skall återfinnas på rad 12, momsfri omsättning inom landet. Det viktiga är att omsättningen inte skall beskattas och att man om någon avdragsbegränsning inte ansetts uppkomma på grund av densamma kan redogöra för att den inte skall det på grund av en ”exportregel” och inte på grund av att varan eller tjänsten skulle vara okvalificerat undantagen från momsplikten.

Samma momssatser som gäller för varor och tjänster vid nationella affärer i Sverige skall givetvis gälla, när beskattning skall ske av gemenskapsinterna varuförvärv (GIF), varuimport eller tjänsteimport och momsen på detta. I den mån den som beskattas har avdragsrätt i sin verksamhet får avdrag göras.

Utländskt företag
Enstaka, tillfällig
omsättning i Sverige

Som nämnts blir även ett utländskt företag skyldigt att debitera svensk moms och därmed skyldigt att momsregistrera sig här (med s.k. momsombud) även om det saknar fast driftställe (kontor e.d.) i Sverige. Även en enstaka, tillfällig omsättning här medför nämligen momsskyldighet här i landet oavsett om den yrkesmässiga verksamheten bedrivs inom eller utom landet.[779] Det vill säga, oavsett om den ekonomiska aktiviteten utgår ifrån ett driftställe, exempelvis kontor, beläget i Sverige eller annorstädes i världen, skall en omsättning här som är momspliktig också beskattas här,

---

[778]Jfr 10 kap. 11 § tredje stycket ML jämte prop. 1995/96:58 s. 53 med hänvisning till Artikel 17.3a i EG:s sjätte momsdirektiv och till bet. 1994/95:SkU7 s. 84 samt 10 kap. 12 § ML.
[779]Jfr prop. 1994/95:57 s. 155.

om inte just driftställets belägenhet medför att omsättningen skall anses ske utomlands, varom mera nedan. Man kan säga att EU är ett enda stort momsland, där omsättningar av momspliktiga varor och tjänster inom EU-området skall beskattas någonstans.

Förskott och a conton

Momsskyldighet uppkommer som nämnts för en yrkesmässig person när denne tar emot eller på annat sätt tillgodogör sig kontant ersättning för beställd vara eller tjänst, även om denne då ännu inte har levererat varan eller tillhandahållit tjänsten. Sådant förskott eller a conto momsbeskattas alltså, om varan eller tjänsten som det avser inte är undantaget från momsplikt. Om varan eller tjänsten som t.ex. förskottet avser med säkerhet kommer att ”exporteras” (till annat EU-land eller till tredje land) sker emellertid inte någon momsbeskattning.

Begreppen: EU-handel samt export och import

Det system för ”exportregler” som jag beskriver i detta avsnitt är det som gäller sedan Sverige gick med i EU den 1 januari 1995 och som genomgått vissa justeringar sedan dess. Liksom i övrigt handlar det om en tillämpning främst av EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG). Grundläggande är för EU-handeln att en destinationsprincip gäller i dag, men att man på sikt kan komma att övergå till en generell ursprungsprincip.[780] I dag gäller redan en ursprungsprincip för privatpersoner inom EU och deras varuköp förutom beträffande nya transportmedel. Däremot gäller destinationsprincipen vid varuhandeln mellan företag inom EU med s.k. VAT-nummer. Som vi skall se är det för en svensk leverantör av vara eller tillhandahållare av tjänst en ”exportsituation” och inte aktuellt med momsdebitering i faktura till kund, när omsättningen inte sker i Sverige utan utomlands. Om en varuomsättning sker inom Sverige, men köparen är företag med VAT-nummer i annat EU-land och varan skickas dit eller hämtas dit, är det också en ”exportsituation”, men lagtekniskt sett utformad som ett undantag från momsplikten. Numera skiljer man därför på *EU-handel* och *tredjelandshandel*. EU-handeln avser varuleveranser till och från t.ex. Sverige där medkontrahenten finns i ett annat EU-land och tredjelandshandeln avser varuleveranser till och från t.ex. Sverige där medkontrahenten finns i ett land som inte är EU-land. Införsel från annat EU-land kallas gemenskapsinternt förvärv (GIF) och beskattas genom att företagen skall beräkna en utgående moms på sådant förvärv, medan införsel från annat land än EU-land kallas import. En vara som införtullats till land inom EU har övergått till fri omsättning, vilket innebär att varan som en s.k. gemenskapsvara kan passera gränserna inom EU utan att tullklarering sker. Vad gäller utförsel till EU-land talar man om varuleverans till EU och utförsel till annat land än EU-land kallas export. Själva orden export och import är sålunda numera förbe-

[780] Jfr prop. 1994/95:57 s. 74.

hållna tredjelandshandeln. Beträffande tjänster talar man om gemenskapsinterna varutransporter inom EU, annars gäller uttrycken exporttjänster och importtjänster generellt sett. Även beträffande tjänsterna gäller redan i dag i huvudsak en ursprungsprincip för privatpersoners tjänsteförvärv: bara en privatpersons förvärv från tredje land av tjänster som omfattas av den s.k. kundregeln förvärvsbeskattas här.

Kontrollsystemet: inom EU, MVD och KVR; mellan EU och tredje land, tullen

Tullprocedurerna är i princip *avskaffade inom EU,* vilket innebär att all gränsuppbörd är avskaffad för EU-handeln (inom EU föreligger med andra ord en gränslös marknad där bl.a. varor och tjänster skall strömma fritt). Skatt påförs i stället den avdrags- eller återbetalningsberättigade köparen i dennes land inom ramen för köparens ordinarie momsredovisning. Man kan enkelt uttrycka det så att i stället för att tullen tar ut moms vid varuinförsel till Sverige från ett annat EU-land så redovisar köparen ”tullmomsen” som en förvärvsskatt (”Utgående skatt EU-förvärv”) i sin momsdeklaration till skattemyndigheten. En privatperson som åker till ett annat EU-land och köper varor betalar moms där genom att affären tar ut moms på varans pris, däremot erlägger personen inte någon moms till tullen eller någon annan myndighet vid hemkomsten till Sverige. Man hoppar så att säga över tullen vid EU-handel. I stället för kontroll av varuhandeln genom tullprocedurer skall EU-handeln kunna kontrolleras genom samarbete mellan skattemyndigheterna i de olika EU-länderna (se nedan om det s.k. VIES-systemet). I samband med tredjelandshandel tas däremot fortfarande moms ut av tullen enligt de vanliga tullprocedurerna.[781] Då en vara importeras till ett EU-land genom s.k. *tredjelandshandel* sker *förtullning* i EU-landet i fråga och därigenom övergår varan till s.k. *fri omsättning* inom EU och jämställs därmed med en vara som har sitt ursprung inom EU. Annorlunda uttryckt så blir varan genom införtullningen en *gemenskapsvara*.

Vilka positioner som är intressanta i förevarande sammanhang i *momsdeklarationen* (MVD) och vilka kolumner en s.k. *kvartalsredovisningsblankett* (KVR) innehåller framgår ovan i samband med redogörelsen för redovisningsreglerna. Där framgår också vilka länder som ingår i EU och deras s.k. landkoder. Uppgiftsskyldigheten i MVD beträffande EU-handeln och *skyldigheten att lämna uppgifter* om varuleveranser *till* EU i KVR (i vissa länder skall KVR uppta såväl leveranser från som till EU, men i Sverige enbart till EU) föreskrivs av *kontrollhänsyn*.[782] Uppgifterna skall lämnas så att de kan hållas tillgängliga för övriga EU-länders skattemyndigheter.[783] Meningen är bl.a. att en säljare i ett EU-land via

[781]Jfr prop. 1994/95:57 s. 77.
[782]Jfr prop. 1994/95:57 s. 87.
[783]Jfr prop. 1994/95:57 s. 88.

myndigheten där vid behov skall kunna kontrollera att en köpare i ett annat EU-land som åberopar s.k. VAT-nummer (se ovan i samband med redogörelsen för redovisningsreglerna) där verkligen är momsregistrerad för att kunna fakturera varuförsäljningen momsfritt (säljaren anger därvid i sin faktura köparens registreringsnummer inlett med köparens landkod, dvs. anger det s.k. VAT-numret). En svensk företagare kan kontrollera momsstatusen hos en EU-företagare genom RSV:s uppkoppling till EU:s datanät VAN (Value Added Network) som ingår i det s.k. VIES-systemet (*VAT Information Exchange System*), som medger informationsutbyte mellan skattemyndigheterna inom EU. VIES finns hos RSV:s samordningsmyndighet CLO (*Central Liaison Office*). Man kan för kontroll av momsstatusen hos en köpare i ett EU-land t.ex. ringa till sitt lokala skattekontor som kontaktar CLO hos RSV.[784] Meningen är alltså att köparen i det andra EU-landet först skall åberopa ett eventuellt VAT-nummer där gentemot säljaren, som sedan kan kontrollera det enligt vad nyss sagts här i Sverige. Det går inte att fråga om en viss köpares VAT-nummer, utan skatteförvaltningen svarar endast på en förfrågan om ett specifikt åberopat nummer är riktigt. De enda uppgifter som får lämnas ut vid förfrågan är om den efterfrågade personen vid den angivna tidpunkten för varuförsäljningen i fråga har ett giltigt VAT-nummer samt om angivna namn och adressuppgifter stämmer.

I KVR anges för resp. kund i EU-land vederbörandes landkod (t.ex. DE för tysk kund), registreringsnummer och försäljningsbeloppen avseende varuleveranser. Det totala värdet för varuleveranserna till EU i KVR (summan av kolumnen ”försäljningsbelopp”) skall stämma överens med summan av beloppen enligt positionerna 23 och 24 i MVD, ”Värde av varuleveranser och varuöverföringar till EG”, för samma tidsperiod (normalt tre månader). Om misstämning föreligger i inlämnad redovisning är det meningen att myndigheten automatiskt skall informera uppgiftslämnaren om detta. Notera att det endast är själva varuhandeln som särbehandlas i både MVD och KVR, vilket ju förklaras av att systemet skall ersätta en tullkontroll och det endast är själva varan som skulle kunna bli momsbeskattad av tullen. Tjänster tas överhuvudtaget aldrig upp i KVR. En gemenskapsintern varutransporttjänst som förvärvats från ett annat EU-land skall i och för sig förvärvsbeskattas hos en momsskyldig svensk förvärvare enligt ”VAT-nummertekniken”, men momsen som beräknas redovisas vid position 32 i MVD och på rad 11 för ”vanlig” omsättning inom landet varvid någon uppgift överhuvudtaget inte lämnas i KVR. Notera dessutom att kolumnen ”trepartshandel” i KVR avser varuleveranser med svensk säljare men där varan inte passerar

[784]Jfr RSV Rapport 1994:3 s. 9 och 10.

den svenska gränsen utan gränsen mellan andra EU-länder. Därför har sådan omsättning separerats i KVR; den motsvarar ju inte något som skulle ha omfattats av svenska tullprocedurer vid tredjelandshandel. Angående tidpunkt för avlämnande av KVR etc., se ovan om redogörelsen för redovisningsreglerna.

Fakturan och s.k. VAT-nummer

Som nämnts sker ingen gränskontroll vid gemenskapsinterna varuförvärv (GIF), utan den kontroll som tullen bedriver avseende s.k. tredjelandshandel uppfylls i den särskilda beskattningsordningen för EU-handeln av utbytet av information mellan skattemyndigheterna i de olika EU-länderna. Genom att köparen i det ena EU-landet åberopar sitt *momsregistreringsnummer med* angivande av *landkoden* (*VAT-numret*), kan säljaren i det andra EU-landet underlåta att ta ut moms i sin faktura om han i densamma, förutom sina egna uppgifter, anger köparen med dennes VAT-nummer. En svensk köpare skall i sitt VAT-nummer inte bara ange landkoden (SE) utan även tilläggsnumret i sitt momsregistreringsnummer, t.ex. för ett aktiebolag SE556111222201 (dvs. landkod, person- eller organisationsnummer och tilläggsnummer, vilket är 01, skrivet i följd utan mellanslag eller bindestreck).

Skatteutskottet uttalar att alla företag måste skriva sitt registreringsnummer enligt angivna EG- standard vid kontakter med andra EU-länder. Det vill säga, såväl när varor säljs till annat EU-land som förvärvas därifrån. Ett nystartat företag som inte har kommit upp i den omsättningen att det har måst registrera sig särskilt till mervärdesskatt har ändå förts in i centrala skatteregistret när det erhöll F-skattesedel och därför anser utskottet att det kan få använda person- eller registreringsnumret som momsregisteringsnummer (VAT-nummer).[785]

INTRASTAT Geografi

För övrigt sker en avstämning av de uppgifter som vissa företag lämnar för handelsstatistiksändamål i en s.k. INTRASTAT-blankett till tullmyndigheten mot de uppgifter om värdet av varuleveranser till EU och värdet av varuförvärv från EU som lämnas i MVD. EU-ländernas geografiska områden utgör tillsammans EG:s mervärdesskatteområde (och punktskatteområde) och även EG:s tullområde. Som vi skall se nedan skiljer sig emellertid skatteområdet och tullområdet åt något i omfattning, vilket kan få betydelse för beskattningen.

Sammanfattning av vad som tas upp i kommande avsnitt

Nedan redogör jag först för den internationella varuhandeln i allmänhet och särskilt för Sveriges handel med andra EU-länder (EU-handeln) och Sveriges handel med länder utanför EU (tredjelandshandeln), där Norge intar en viss särställning, varefter jag redogör för export och import av tjänster. Bland tjänsterna återfinns sådana som har med varuhandeln inom EU att göra, framför allt godstransporttjänster, och som i likhet med EU-handeln omfattas

[785]Jfr bet. 1994/95:SkU7 s. 72.

av ”VAT-nummertekniken”, men de inordnas alltså bland tjänsterna. Jag erinrar redan nu om att det endast är själva varuförsäljningen till andra EU-länder som skall tas upp i KVR, aldrig tjänsterna. I Bilaga 3 i slutet av boken får läsaren en god inblick i problemen med den för varuhandeln mellan EG-länderna gällande s.k. övergångsordningen, som i stort sett skall fungera med nämnda ”VAT-nummerteknik”. Detta är dock så att säga överkurs och därför är det lämpligt att Bilaga 3 studeras separat, för att inte störa inläsningen av grunderna på detta område. I Bilaga 3 tar jag särskilt upp frågan om ett GIF kan ske i Sverige, när varan i fråga är momsfri i det andra EG-landet, och jag tar i samband därmed upp ett antal EG-domar. Se även min kommentar angående Bilaga 3 i avsnittet Inledning under den Allmänna delen ovan.

> EG-kommissionen har för övrigt den 7 juni 2000 lämnat ett förslag om att låta övergångsordningen för EG-handeln bli kvar ett tag till (utan att tanken om att på längre sikt med generell verkan införa den s.k. ursprungsprincipen släpps) och att i stället förbättra övergångsordningen.[786] Arbetet med att förbättra övergångsordningen föreslås ske i tre etapper de närmaste åren och skall i sammanfattning innebära att nuvarande regler förenklas och moderniseras och att de skall tillämpas mera enhetligt samt att EG-länderna samarbetar närmare administrativt sett angående momsfrågor.[787]

”VAT-nummertekniken” innebär i princip att en vara som passerar ut ur Sverige till annat EU- land inte skall belastas med svensk moms om köparen har VAT-nummer i annat EU-land, och tvärtom så skall en svensk köpare med VAT-nummer här belastas för varuinförsel från annat EU- land med svensk moms (gemenskapsinternt varuförvärv, GIF), vilken han i och för sig får avdrag för i sin MVD om han är momsskyldig för sin verksamhet. De som är bosatta inom EU och saknar VAT-nummer, t.ex. privatpersoner, erlägger i princip (utom för nya transportmedel) den moms som debiteras av säljaren i det andra EU-landet. För varuleveranser till länder utanför EU sker ingen momsdebitering. Här är det enbart ”varans väg” som styr om momsbeskattning skall ske eller ej: ut ur EU export och ingen moms och om varan bara rör sig inom landet skall svensk moms debiteras av säljaren i förhållande till kunden. För införsel av en vara från tredje land (varuimport) beskattas den som tullanmäler importen hos tullen.

När det gäller export och import av tjänster gäller som en huvudregel att säljaren inte skall debitera svensk moms, om han har

---

[786]Jfr COM(2000)348 final.

[787]Se även Regeringens kommittédirektiv (Dir.) 2000:51 som bl.a. skall leda till en analys av möjligheterna till en likformig konsumtionsbeskattning samt för- och nackdelar med destinations- respektive ursprungsprincipen för den gränsöverskridande handeln. Utredningen skall slutredovisa sitt uppdrag senast den 31 mars 2002.

sitt fasta driftställe, t.ex. kontor, utanför Sverige. Emellertid kan man säga att huvudregeln fungerar som en ”slask” för fall som inte omfattas av fastighetsregeln, regeln för fysiska tjänster och den s.k. kundregeln. Dessutom gäller ju som sagt ”VAT-nummertekniken” för tjänster med anknytning till varuhandeln med andra EU-länder. I samtliga nu nämnda fall är det viktigt att komma ihåg att det är kontraktuella bedömningar o.d. som skall ske angående huruvida tjänsten skall anses omsatt inom landet eller utgöra en exportaffär: avser tjänsten en fastighet i Sverige eller inte, varifrån sker faktureringen eller till vem sker tillhandahållandet? Det finns trots att momsen som nämnts är en konsumtionsskatt ett enda fall där bedömningen helt grundas på var tjänsten konsumeras (tillgodogörs uteslutande) och det är beträffande uthyrning av transportmedel eller transporthjälpmedel.

För såväl tredjelandshandeln med varor (varuexport) och exporttjänster utvidgas som vi skall se exportbegreppet till att avse vissa specifika fall av omsättningar som annars skulle anses ske inom landet.

En utländsk företagare som erlagt moms här kan som vi skall se till Särskilda skattekontoret i Ludvika (”Ludvika-kontoret”, som fr.o.m. den 1 juli 2000 åter har RSV som huvudman – och inte Skattemyndigheten i Gävle)[788] skicka ansökan om restitution.

Internationella affärer i viss mån berörda även i tidigare avsnitt

Innan jag går över till genomgången av de internationella affärerna får jag erinra läsaren om att de berörs något i den allmänna delen av boken samt att jag tar upp specifika fall av bedömningar av om momsbeskattning skall ske i Sverige eller inte i avsnitten Utbildningsområdet, Bank- och finansieringsområdet, Försäkringsbranschen, Artistbranschen, Resebyråbranschen och Återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter. Angående utbildning har jag tagit upp att den gamla definitionen gäller fortfarande i förevarande sammanhang. Försäkringstjänster, omsättning av sedlar och mynt samt vissa finanstjänster är kvalificerat undantagna från momsplikt om kunden finns utanför EU. I avsnittet Övriga undantag berörs behandlingen av bunkerolja i drivmedelstankarna på ett skepp som anlöper svensk hamn. I avsnittet Artistbranschen finns ett praktikfall med en hel del internationella aspekter på bl.a. framträdande och arrangemang. I avsnittet Resebyråbranschen redogör jag för s.k. resetjänst, dvs. ett tillhandahållande utöver att bara utföra personbefordran. I avsnittet Återförsäljare av begagnade varor etc. tar jag upp situationen för återförsäljare i olika EU-länder av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, s.k. distansförsäljning, lägre moms för viss import och att ”nya transportmedel” är ett särskilt begrepp för EU-handeln. Redan i den allmänna delen har jag be-

[788]Jfr SFS 2000:478.

rört att momsen skall vara i princip konkurrens- och konsumtionsneutral. Detta har betydelse för de internationella affärerna och framför allt inom EU såtillvida att kunderna helst inte skall välja leverantör av en vara eller tjänst beroende på om ett visst EU-land har momsplikt för varan eller tjänsten, men inte ett annat EU-land. Beträffande momspliktiga affärer inom EU som ”momsland” skall i princip inte förekomma vare sig skattebortfall eller dubbelbeskattning av en och samma enligt direktivet momspliktiga omsättning. Detta är givetvis mycket viktigt för bedömningen av om en momspliktig omsättning som en företagare gör någonstans inom EU skall beskattas här eller i ett annat EU-land. Emellertid kan som nämnts i inledningen av den allmänna delen inte någon total konformitet (harmonisering) förväntas med avseende på de olika EU-ländernas nationella momslagstiftningar inom överskådlig tid. Som exempel på vad som sagts kan nämnas den s.k. reservregeln, som beskrivs nedan, och som skall motverka skattebortfall i vissa fall av EU-handel och som för eventuella dubbelbeskattningssituationer kompletteras med en regel om rätt till återbetalning av moms som redovisats här, om moms påförts även i ett annat EU-land för samma gemenskapsinterna varuförvärv (GIF).

EG-kommissionens förslag angående moms och elektronisk handel med vissa tjänster, s.k. e-handel[789]

EG-kommissionen har den 7 juni 2000 lämnat ett förslag till Rådet om ändringar i EG:s sjätte momsdirektiv angående vissa tjänster som tillhandahålls med elektroniska hjälpmedel. De tjänster det handlar om enligt förslaget är inom områdena kultur, konst, sport, vetenskap, undervisning, underhållning och liknande samt mjukvaror (inklusive t.ex. datorspel), datatjänster (t.ex. web-värdar och webdesigners) och information. De existerande reglerna om beskattning av tjänster anses inte återspegla de förändringar som skett i den internationella handeln sedan utvecklingen med elektronisk handel (e-commerce eller e-handel) över Internet kom igång. Huvudregeln i artikel 9.1 i EG:s sjätte momsdirektiv om att tjänster skall anses tillhandahållna i det land där tillhandahållaren har sitt fasta driftställe (”where the supplier has established his business or has a fixed establishment”) föreslås inte förändrad. I förslaget uttalas att det redan av artikel 6 i direktivet framgår att tillhandahållanden via elektroniska hjälpmedel utgör omsättningar av tjänster.[790] Tillhandahållande med elektroniska hjälpmedel definieras enligt förslaget som att det inte inkluderar leveranser av materiella ting (”in a tangible form”), varför CD-skivor och s.k. DVD-skivor fortfarande kommer att betraktas som varor och behandlas, om förslaget genomförs, momsmässigt enligt gällande regler, även om de innehåller

[789]Jfr COM(2000)349 final och särskilt avsnitt 5.1 däri.

[790]Jfr även Regeringens skrivelse (Skr.) 1997/98:190 s. 36 (och även s. 41), där det, som en översikt avseende problemen med e-handeln, uttrycks att t.ex. en bok som tillhandahålls elektroniskt inte längre är ett materiellt ting och att det därför är en tjänst – och inte en vara – som tillhandahålls.

elektroniskt lagrad information etc.[791] EG-kommissionens förslag om e-handeln med vissa tjänster och moms sammanfattas enligt följande:

- Tjänster tillhandahållna av en säljare utanför EG till en kund inom EG anses omsatta inom EG och blir föremål för momsbeskattning.[792]
- När tjänsterna tillhandahålls av en säljare inom EG till en kund utanför EG, anses de omsatta i kundens land och blir inte föremål för momsbeskattning (såvida givetvis inte kundens land, vilket alltså här är ett s.k. tredje land, dvs. plats utanför EG, har regler som medför momsbeskattning).
- När en säljare inom EG tillhandahåller tjänsterna till en ”taxable person” (yrkesmässig person) i en annan medlemsstat, anses omsättningen ske i det land där kunden är etablerad.
- När samma säljare tillhandahåller tjänsterna till en privatperson inom EG eller till en ”taxable person” i samma EG-land, anses omsättningen ske i det land där säljaren är etablerad.

Se jämförelsevis Regeringens skrivelse (Skr.) 1997/98:190, som har karaktären av problemöversikt angående e-handeln, och där det på sidan (40 och) 41 angående Internethandel anges att frågor som om och var momsbeskattning skall ske avgörs av vilken typ av tjänst det är fråga om och om köparen är en privatperson eller ett företag.

Se även avsnittet Momsskyldighet, där jag berör frågor om ”IT-problem” angående om och var momsbeskattning skall ske, varvid jag bl.a. nämner OECD:s arbete med frågor om elektronisk handel (electronic commerce) och om en servers placering kan konstituera ett fast driftställe (”permanent establishment”). En kortfattad beskrivning av min nuvarande ståndpunkt angående moms och Internethandel (e-handel) återfinns i Bilaga 5 i slutet av boken.

Varor

När det gäller *varuhandeln* med utlandet finns det alltså två typer av införsel och utförsel (dvs. två typer av gränsöverskridande varuhandel): den ena avseende länder utanför EU (tredjelandshandel) och den andra avseende EU-länder (EU-handel). Det är fråga om två tekniskt sett olika beskattningsordningar. Materiellt sett är det dock ingen skillnad, båda bygger på destinationsprincipen. Samtliga EU-länder har mervärdesskatt i sina ekonomier. Tanken är överhuvudtaget beträffande yrkesmässig omsättning av momspliktiga varor, eller tjänster för den delen, att dubbelbeskattning

[791] Jfr avsnittet Artistbranschen, där jag kommenterar RÅ 1986 ref. 178 och att redan idag gäller att om t.ex. en filmkopia, kassett etc. endast har funktionen av bärare av en rätt till vad som är lagrat på hårdvaran, t.ex. på kassetten, är det fråga om en tjänst, medan skivor, kassetter, videoband etc. som massproducerats och säljs till allmänheten eller företag för enskilt bruk (dvs. utan att någon rättighet till vidareupplåtelse e.d. säljs) utgör varor.

[792] Se ovan i detta avsnitt angående att EG anses som ett enda momsland, där omsättningar inom detta momsland i princip skall momsbeskattas, om inte undantag från skatteplikt gäller för prestationen, varför reglerna om omsättningsland enbart får karaktären av lagvalsregler. En livlig debatt pågår därför om EG-kommissionens förslag.

inte skall ske mellan medlemsländerna, men att inte heller skattebortfall skall uppkomma. På det viset kan man förenklat se de EG-regler som Sverige tillämpar sedan den 1 januari 1995 i förevarande sammanhang som lagvalsregler: en beskattning skall normalt sett ske av sådana omsättningar som definieras som gjorda inom det geografiska området EU, frågan är bara i vilket EU-land. Konkurrensneutraliteten är därför av särskild betydelse vid tolkningen av EG:s momsregler.

Den nya beskattningsordningen för EU-handeln som kontrollsystem innebär en nödvändig särredovisning av själva varuhandeln som ovan nämnts, och ingenting annat: varuleveranser och varuöverföringar till andra EU-länder i positionerna 23 och 24 i momsdeklarationen (MVD) skall kunna stämmas av mot motsvarande redovisning i kolumn 1 i kvartalsredovisningen (KVR). En annan sak är det att vissa tjänster med anknytning till varuhandeln (godstransporter o.d.) bedöms på samma sätt som varorna materiellt sett. Det vill säga, en varutransporttjänst förvärvsbeskattas hos en svensk momsskyldig köpare av tjänsten då han har åberopat sitt momsregistreringsnummer (VAT-nummer) i förhållande till transportören från det andra EU-landet, men han särbehandlar inte förvärvet genom någon redovisning i KVR, där ju tjänster överhuvudtaget inte tas upp.

EU-handeln

EU-handeln avser *varor* som har sitt ursprung inom EU eller som har importerats till EU-området och genom införtullning övergått till fri omsättning inom EU. Sådana s.k. *gemenskapsvaror* skall i princip kunna röra sig mellan medlemsländerna utan att någon ytterligare förtullning sker. Vid en införtullning har alltså tullen i det EU-land där importen skedde tagit ut moms. Om sedan varan säljs vidare till ett annat EU-land gäller den särskilda beskattningsordningen för EU-handel i stället för tullprocedurer.

EU-handel: – försäljning i två fristående led
– ingen tullprocedur

När en gemenskapsvara omsätts mellan EU-länder delas försäljningen i princip upp i två fristående led. I ursprungslandet sker ett tillhandahållande som nollbeskattas enligt det EU-landets bestämmelser. I mottagarlandet sker ett förvärv som beskattas enligt det EU-landets regler (ett s.k. *gemenskapsinternt förvärv, GIF*). Genom att köparen i det ena EU-landet åberopar sitt *momsregistreringsnummer med* angivande av *landkoden*, vilket jag benämner *VAT-numret* (Value Added Tax, eng. för moms), kan säljaren i det andra EU-landet underlåta att ta ut moms i sin faktura om han i densamma, förutom sina egna uppgifter, anger köparen med dennes VAT-nummer. En svensk köpare skall i sitt VAT-nummer inte bara ange landkoden (SE) utan även tilläggsnumret i sitt momsregistreringsnummer, t.ex. för ett aktiebolag SE556111222201

(dvs. landkod, person- eller organisationsnummer och tilläggsnummer, vilket är 01, skrivet i följd utan mellanslag eller bindestreck). Som nämnts sker ingen gränskontroll vid gemenskapsinterna förvärv utan den kontroll som tullprocedurerna vid tredjelandshandeln innebär skall för gemenskapsinterna förvärv ha sin motsvarighet i den för den gemenskapsinterna varuhandeln särskilda beskattningsordningen med möjlighet till utbyte av information mellan skattemyndigheterna i de olika EU-länderna. Tullen är alltså inte inblandad i beskattningen av EU-handeln. Om man är osäker på vad som skall tas upp på de för EU-handeln särskilda raderna i momsdeklarationen och i en KVR, kan man i stort sett tänka som så att det skall vara fråga om uppgifter som vore relevanta för tulllen i motsvarande situation vid tredjelandshandel. Detta innebär i första hand att KVR och de särskilda raderna i MVD för EU-handeln (positionerna 23, 24, 25 och 26) är avsedda för själva varuomsättningen och GIF, ingenting annat. Tullen skulle ju ha tagit ut importmoms på varans tullvärde om det vore fråga om tredjelandshandel, inte på en tjänst. För tjänster som säljs till eller köps från EU skall inte någon KVR lämnas. En annan sak är det att själva beskattningen av godstransporttjänster och andra tjänster (t.ex. förmedling) med anknytning till en vara som transporteras mellan EU-länder bedöms på samma sätt som varuförsäljningen, dvs. sådana tjänster som jag återkommer till nedan under rubriken Tjänster beskattas hos köparen av tjänsten i dennes hemland om köparen åberopat sitt VAT-nummer där.

GIF: definition

Jag använder förkortningen *GIF* för *gemenskapsinternt förvärv*, med vilket avses ett *förvärv av rätten att som ägare förfoga över en vara som avsänts från ett annat EU-land*.[793] Normalfallet av GIF innebär att säljaren och köparen enligt ett avtal om varuförsäljning finns i två olika EU-länder och att varan korsar gräns mellan EU-länder. Det är alltså på precis samma sätt som vid import fråga om gränsöverskridande handel. Reglerna om GIF har med andra ord ersatt importbeskattningen till den del denna avser införsel av varor från EU-länderna.[794]

Transportköp och hämtningsköp

Ett GIF i Sverige beskattas här om varan i fråga utgör lös egendom (dvs. inte är fast egendom[795]) som är momspliktig enligt svenska regler och förvärvet inte innebär en omsättning här.[796] Om säljaren i det andra EU-landet är befriad från skattskyldighet där t.ex. på grund av landets regler om mindre företagare skall GIF i Sverige vara undantaget från beskattning (se även Bilaga 3 i slutet av boken).[797] Vid *transportköp* sker omsättningen av varan

[793]Jfr prop. 1994/95:57 s. 167.
[794]Jfr prop. 1994/95:57 s. 163.
[795]Jfr prop. 1994/95:57 s. 156.
[796]Jfr 1 kap. 1 § första stycket 2 ML.
[797]Jfr prop. 1994/95:57 s. 164.

i det andra EU-landet (varifrån varutransporten avgår), och säljaren undantas från momsplikt där på grund av att den svenske köparen har åberopat sitt VAT-nummer och sålunda beskattas för sitt GIF. Köparen skall beräkna och redovisa svensk utgående moms på sitt GIF med 25% (eller 12% om livsmedel) på ett beskattningsunderlag enligt nedan. Moms på GIF är alltså inte någon fakturerad moms utan en moms som köparen själv får beräkna. Om mottagaren är en icke momsregistrerad person skall, som vi skall se, emellertid säljaren under vissa förutsättningar anses omsätta varan i destinationslandet och själv beskattas där (distansförsäljning). Då gör alltså inte köparen något GIF här utan får en faktura från säljaren med debiterad svensk moms.[798] Vid ett *hämtningsköp* sker omsättningen i det land där varan hämtas, och även i detta fall undantas säljaren från momsplikten om köparen som hämtar varan själv eller genom anlitande av fraktförare åberopar sitt VAT-nummer. Köparen gör då ett GIF.

Momsskyldig får göra avdrag för moms på GIF i samma MVD som den redovisas

En företagare i Sverige som gör ett GIF redovisar ingenting till tullen, utan tar upp motsvarigheten till ”tullmoms” vid position 35 i MVD (”Utgående moms på varuförvärv från annat EU-land”) och i *samma deklaration*[799] får han göra avdrag för ingående skatt (position 37) i den mån han har avdrags- eller återbetalningsrätt i sin verksamhet. Om varan säljs vidare inom Sverige tar företagaren ut moms som i vanlig ordning redovisas på rad 32 (”Utgående moms”) eller rad 33 om livsmedel (”Utgående moms 12%”). Likvidmässigt blir det alltså ingen skillnad mellan beskattningsordningen för EU-handeln och tredjelandshandeln. Den enda skillnaden är att ”tullmomsen” inte redovisas till tullen vid EU-handeln utan redovisas direkt i MVD som en förvärvsskatt. På rad 25 redovisas värdet av varuförvärven från EU under redovisningsperioden (trepartsförvärv på rad 26).

GIF: skattskyldighetens inträde

I lagen anges att *skattskyldigheten* för ett GIF i Sverige *inträder* vid tidpunkten för förvärvet, vilket skulle innebära då avtal om köp slutits (då är ju rätten att förfoga över varan, t.ex. sälja den vidare, förvärvad). Denna tidpunkt, skattskyldighetens inträde (”the chargeable event”) anses emellertid inträffa den 15:e i månaden efter den månad under vilken varan har levererats. Om en faktura eller jämförlig handling utfärdas till förvärvaren före den dagen, inträder skattskyldigheten dock vid utfärdandet (= fakturadatum) av fakturan eller handlingen.[800] Om en leverans sker t.ex. den 20 januari och fakturan utfärdas av den utländske säljaren den 22 januari, skall alltså GIF redovisas av svenske företagaren (köparen) i MVD för januari. Om säljaren däremot utfärdar fak-

[798]Jfr prop. 1994/95:57 s. 164.
[799]Jfr prop. 1994/95:57 s. 79.
[800]Jfr 1 kap. 4 a § ML och prop. 1994/95:57 s. 159.

turan senare än den 15 februari, skall köparen redovisa GIF i februarideklarationen. För det fall faktura skulle ha utfärdats före leveransen torde enligt min mening gälla att skattskyldighet för GIF anses inträda per leveransdagen. Av sjätte momsdirektivet[801] framgår nämligen att en ”taxable event” måste ha inträffat, vilket stämmer med den momssystematik som gällde i Sverige redan före EU-inträdet den 1 januari 1995. Enbart en fakturering föder ingen skattskyldighet utan det krävs en leverans först.

Hur blir det med *förskott* som en köpare i Sverige betalar för en vara beställd i annat EU-land? Här anser jag att förskotten inte innebär GIF. Om man jämför med import så sker ju för sådana affärer inget påförande av tullmoms.[802] Det vill säga, likvidflödena mellan länderna momsbeskattas inte, utan tullen tar ut moms först när varan tullanmälts. På samma sätt blir det enligt min mening med EU-handeln. Har varan inte levererats från annat EU-land till Sverige skall inte något GIF anses föreligga enbart på grund av att köparen erlagt viss betalning i förskott. Detta stöds av att man i sjätte momsdirektivet[803] uttalar att ”the chargeable event” skall inträffa när det gemenskapsinterna förvärvet av varorna har skett, och detta skall anses vara fallet när leveransen av varorna skett inom mottagarlandet. Detta harmonierar ju också med att det inte finns någon svensk moms i fakturan från det andra EU-landet, utan sådan moms beräknas, redovisas och dras av i momsdeklarationen först efter en leverans enligt vad ovan sagts.

I sammanhanget får också nämnas att *delleveranser* av varor torde betraktas som separata leveranser i förevarande sammanhang. ML och EG:s sjätte momsdirektiv innehåller inga särregler för delleveranser. Om en ersättning avtalats och flera delleveranser skall förekomma, blir det enligt min mening fråga om att dela upp ersättningen vid beräkningen av momsen för varje GIF (delleverans). Se även nedan angående montering och installation här i landet av en gemenskapsvara från annat EU-land.

GIF: beskattningsunderlaget

Beskattningsunderlaget för ett GIF utgör ersättningen och punktskatt som köparen påförts i ett annat EU-land.[804] Den utländske säljaren anger i normalfallet ersättningen i sitt hemlands valuta.

GIF: moms 25% på varor generellt och 12% på livsmedel

Den svenska *skattesatsen* (25% generellt för varor och 12% för livsmedel) och *valutakursen* per dagen för skattskyldighetens inträde enligt ovan skall enligt min mening användas när ”Utgående

[801] Jfr Artikel 28d 3. EG:s sjätte momsdirektiv.
[802] Jfr Artikel 10(3) första stycket första meningen EG:s sjätte momsdirektiv.
[803] Jfr Artikel 28d 1. EG:s sjätte momsdirektiv.
[804] Jfr 7 kap. 2 a § 1 ML.

skatt EG-förvärv" skall beräknas av köparen för dennes GIF. Detta stämmer med att sjätte momsdirektivet[805] talar om "the latest selling rate recorded, at the time the tax becomes chargeable", vilket ju är tidpunkten då skattskyldigheten "the chargeable event" inträffar. I skattelagstiftningen finns inget som motsäger att man använder lägsta värde av köp- eller säljkurs som valutakurs per dagen för skattskyldighetens inträde. Eftersom valet av det lägsta av dessa värden är förenligt med den bokföringsmässiga försiktighetsprincipen anser jag att lägsta värde även bör få tillämpas skattemässigt. Riksbankens kurser, vilket är medelvärdet av mittkurserna under månaden som gått, och Generaltullstyrelsens kurser, där kursen för påföljande månad bestäms efter växelkursen näst sista onsdagen i varje månad, godtas också som valutakurs i förevarande sammanhang.

Notera att ersättningen är det avtalade priset. Om ett GIF sker cif (cost, insurance, freight) ingår alltså frakt- och försäkringskostnader i underlaget för beräkning av "Utgående skatt EG-förvärv" (rad 35) på varuförvärvet. Värde av varuförvärv från EU redovisas på rad 25 i MVD (ingen redovisning i KVR eftersom det inte är varuleverans till EU). Däremot behöver man ju inte som vid import lägga till sådant om transporten köpts från en transportör i stället för att säljaren står för detta. Inom EU sker ju beskattning av transporter och har köparen av godstransporttjänsten åberopat sitt svenska VAT-nummer så förvärvsbeskattas ju han också för den fast på rad 36 ("Utgående moms på tjänsteförvärv från utlandet") eftersom omsättningen (förvärvet) då sker i Sverige, vilken redovisas på rad 11 (ingen redovisning av tjänster i KVR).

GIF genom varuöverföring, beskattnings-underlag

Beträffande GIF som utgör s.k. varuöverföringar (se nedan) är beskattningsunderlaget varans inköpsvärde eller, om sådant värde saknas, tillverkningskostnaden för varan.[806]

Om en *kursförlust* inträffar sedan ett GIF redovisats i momsdeklarationen händer i likhet med vad som skulle ha gällt för påförd importmoms vid tredjelandshandel ingenting momsmässigt enligt min mening. "Utgående skatt EG-förvärv" bestäms ju per den dag då skattskyldigheten anses inträda enligt ovan (i normalfallet lika med dagen då säljaren utfärdade fakturan). Beskattningsunderlaget utgör ersättningen (och punktskatt som köparen påförts i det andra EU-landet) omräknad i svensk valuta per dagen för skattskyldighetens inträde. På det-

[805]Jfr Artikel 11 C.2 andra stycket första meningen EG:s sjätte momsdirektiv.
[806]Jfr 7 kap. 2 a § 2 ML.

ta underlag beräknas och redovisas ”Utgående skatt EG-förvärv” med 25% (livsmedel 12%) och avdrag görs som för ingående skatt i samma deklaration för motsvarande belopp i den mån verksamheten medför avdrags- eller återbetalningsrätt. Om sedan kronan har försvagats från tidpunkten för fakturans utfärdande till den dag då betalning sker (kredittiden), innebär ju detta beträffande ”den extra betalningen” i svenska kronor enbart en bokning *debet* valutakursförluster och *kredit* kassa. Momsen är redan ”färdigredovisad” med tillämpning av dagen för skattskyldighetens inträde. På motsvarande sätt torde det i konsekvensens namn bli med kursvinster.

Turistregler

Beträffande *privatpersoner* gäller generellt sett att de aldrig gör ett GIF (förutom beträffande s.k. nya transportmedel). Det vill säga, en privatperson kan ju inte åberopa något VAT-nummer varför säljaren i det andra EU-landet tar ut sitt hemlands moms. Om en svensk privatperson åker till EU-landet Tyskland och handlar varor tar butiken där ut tysk moms och någon beskattning sker inte när svensken tar hem varan till Sverige. Detta innebär i tvärtomfallet, privatperson i annat EU-land kommer hit och handlar varor, att någon återbetalning enligt turistreglerna inte blir aktuell. Butiken i Sverige debiterar moms och personen i fråga beskattas inte i sitt hemland. Systemet Tax-free for tourists gäller således enbart då turisten är bosatt i annat land än EU-land (utom Norge och Åland).

Destinationsprincipen

Om en svensk företagare säljer *varor* som transporteras från Sverige *till* ett *annat EU-land* och köparen där har åberopat sitt VAT-nummer skall svensken inte ta ut någon moms och köparen gör ett GIF i sitt hemland.[807] Den svenske företagaren har i denna och andra liknande situationer (varom mera nedan) avdragsrätt eller återbetalningsrätt för utgifter för svensk moms i sin verksamhet för att administrera omsättningen.[808] Det är alltså samma materiella regler (destinationsprincipen) som för motsvarande tredjelandshandel. I konsekvens med vad som sagts om förskott vid GIF och vad som även gäller vid export torde, enligt min mening, moms inte påföras när förskott uppbärs för varor som man med säkerhet vet skall utföras till ett annat EU-land.

EU-handeln: schematisk genomgång nedan

Nedan beskriver jag EU-handeln, dvs. gränsöverskridande handel med varor mellan EU:s medlemsländer, och förutsätter att det ena EU-landet är Sverige. Skyldigheterna gentemot svensk skattemyn-

[807]Jfr 3 kap. 30 a § ML.
[808]Jfr 10 kap. 11 § första stycket ML.

dighet belyses. Jag erinrar om att ”VAT-nummerteknikens” huvudregel innebär att om förvärvaren har åberopat sitt VAT-nummer i hemlandet, gör han ett GIF. Säljaren omsätter i och för sig varan i sitt land (varans ”avgångsland”), men undantas från momsplikten då köparen åberopar sitt VAT-nummer i det andra EU-landet. Nedan återges undantag från kravet att köparen skall kunna åberopa ett VAT-nummer för att ett GIF skall anses föreligga. Jag återger först varuförsäljning till andra EU-länder och sedan varuinköp från andra EU-länder och varje avdelning inleds med en schematisk översikt. Dessutom finns det en *reservregel* som innebär att beskattningen av en person för ett GIF inte förutsätter att transporten avslutas i beskattningslandet. Bland annat denna och s.k. trepartshandel (triangulation) berörs.

Svensk säljare (S) och köpare (K) i annat EU-land

Sverige	***Annat EU-land***
S	*K*
A1 - Transport- eller hämtningsköp	
Omsättning här ⟶ dock inte momsplikt (svensk moms debiteras inte)	**GIF**
A2 - Hämtnings- eller transportköp	
Omsättning här ⟶ momsplikt	Ej **GIF**
Undantag: Om punktskattepliktiga varor och K. är ett företag etc. (inte privatperson) som inte är momsskyldigt i sitt land samt om K. är konsulat eller internationell organisation i annat EU-land och vissa förutsättningar är uppfyllda	
Omsättning här ⟶ dock inte momsplikt	**GIF**
A3 Transportköp och	S. omsätter 35 000-100 000 euro till privatpersoner i det andra EU-landet, registreras där och debiterar det andra EU-landets moms, t.ex. postorderförsäljning (beloppsgräns olika för olika EU-länder)

B. Nya transportmedel. **Alltid GIF**, oavsett status hos S och K och oavsett vem som ombesörjer transporten.
GIF även för privatperson således, som alltså inte betalar svensk moms, utan sitt hemlands moms.

A. Varorna transporteras av säljaren, köparen eller för någonderas räkning från Sverige till det andra EU-landet eller hämtas här av köparen.

1. Om köparen åberopar VAT-nummer i sitt hemland som säljaren anger i fakturan till denne, tar säljaren inte ut någon moms.[809]

Säljaren redovisar i momsdeklarationen, MVD: ”omsättning av varor till annat EU-land” (rad 23); i kvartalsredovisningen, KVR: motsvarande värde i kolumn 1 ”värde av varuleveranser” och anger också köparens VAT-nummer i KVR.

Köparen gör ett GIF i sitt hemland för vilket han beskattas där.

Notera att säljaren inte skall debitera moms enligt ovan även om varan skickas till ett annat EU-land än där köparen har sitt VAT-nummer. Det är inte heller något hinder för tillämpning av förevarande undantag att köparen är ett svenskt företag som har skaffat sig ett VAT-nummer i annat EU-land (förutsatt att vederbörande har omsättning även där), och sålunda eventuellt är momsregistrerad i både Sverige och annat EU-land, bara köparen åberopar sitt VAT-nummer i det andra EU-landet och säljaren anger det i fakturan till denne samt varan skickas från Sverige till annat EU-land än Sverige.

I fackpress[810] har jag berört frågan om förevarande undantag från momsplikten enbart är förbehållet säljare med momsregistrering i Sverige. Som nämnts kan ju en enstaka, tillfällig omsättning i Sverige momsbeskattas här, vilket innebär att utländska företagare (varom mera nedan) kan bli tvungna att momsregistrera sig här även om de enbart har högst tillfälliga omsättningar här. Frågan är då om även en sådan omsättning omfattas av förevarande undantag från momsplikt när köparen har VAT-nummer i annat EU-land och varan levereras till annat EU-land. Jag anser att så är fallet: undantaget för säljaren gäller ”om köparen är registrerad i ett annat EU-land som skattskyldig till mervärdesskatt ”. Det är alltså köparens momsstatus som är avgörande för om säljaren omfattas av undantaget eller inte, vilket jag också benämner ”VAT-nummertekniken” för EU-handeln. Det står ingenting i lagrummet i fråga[811] om att säljaren måste vara momsregistrerad i Sverige. Registreringsskyldighet här föreligger endast för den som är momsskyldig här.[812] Omsättningen görs i varans avgångsland[813], Sverige, men undantas från momsplikten enligt förevarande regel på grund av köparens åberopande av VAT-nummer i annat EU- land[814], och inte heller en säljare som är utländsk företagare blir momsskyldig här i sådant fall. Om säljaren innan varan har skickats ut ur Sverige har köpt

[809]Jfr 3 kap. 30 a § första stycket 1 ML.
[810]Jfr SN 1-2/1997 s. 57.
[811]Jfr 3 kap. 30 a § första stycket 1 ML.
[812]Jfr 3 kap. 2 § första och andra stycket och 1 § första stycket 2 SBL (f.d. 14 kap. 1 § första stycket ML).
[813]Jfr 5 kap. 2 § första stycket 1 ML.
[814]Jfr 3 kap. 30 a § första stycket 1 ML.

den från en svensk säljare, men inte har kunnat uppvisa VAT-nummer i annat EU-land, t.ex. på grund av att vederbörande är hemmahörande i tredje land (land utanför EU) och inte har skaffat sig något VAT-nummer i det EU-land dit varan skickas (eller annat EU-land som inte heller är Sverige), har alltså ifrågavarande säljare själv debiterats svensk moms. På grund av att han enligt vad nyss sagts inte skall momsregistreras här, skall vederbörande enligt min mening vända sig till det särskilda skattekontoret i Ludvika och ansöka om restitution av erlagd svensk moms, då vederbörande inte skall momsregisteras här och sålunda inte lämnar någon MVD.

2. Om köparen inte har något VAT-nummer att åberopa måste säljaren som huvudregel debitera svensk moms. Om köparen fortfarande inte är momsregistrerad men är en näringsidkare som bedriver annan verksamhet än momspliktig sådan eller är en juridisk person som inte är näringsidkare och varorna är *punktskattepliktiga* enligt ML, dvs. utgör alkohol-, tobaks- eller mineraloljeprodukter som är obligatoriskt skattepliktiga enligt EG:s punktskatteregler tar säljaren inte heller ut moms.[815] Sådana varor beskattas nämligen alltid i destinationslandet.[816] Säljaren redovisar skattefri omsättning inom landet (rad 12) och ingenting i KVR. (Köparen har ju inte något VAT-nummer i det andra EU-landet och därför hör inte omsättningen hemma i säljarens KVR och följaktligen inte heller på raderna 23 eller 24 i säljarens MVD, då dessa rader skall korrespondera för kontrolländamål med KVR, utan säljarens omsättning redovisas alltså på rad 12 i MVD och ingenting i KVR: omsättningen sker i Sverige ”varans avgångsland” men är momsfri och det är fråga om leverans till annat EU-land och inte till tredje land, varför varuomsättningen i fråga inte skall redovisas på rad 21 i MVD.)

Detsamma gäller beträffande omsättningar som säljaren gör av varor som skall till annat EU-land, när köparen är en beskickning eller ett konsulat i ett annat EU-land eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat, i den omfattning momsfrihet för ett sådant förvärv råder enligt reglerna i det EU-landet. Dessutom gäller det när köparen är en internationell organisation med säte i ett annat EU-land, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation, i den omfattning som momsfrihet för ett sådant förvärv råder enligt reglerna i det EU-landet.[817] Enligt mervärdesskatteförordningen[818] skall säljaren i dessa båda fall i sina räkenskaper ha ett av köparen utfärdat intyg som visar att denne i nära anslutning till leveransen har för avsikt att föra varorna från Sverige till ett annat EU-land. Här skall också nämnas att undantag från momsplikt även

[815]Jfr 3 kap. 30 a § första stycket 2 och 1 kap. 13 b § ML.
[816]Jfr prop. 1994/95:57 s. 80.
[817]Jfr SFS 1995:700, 3 kap. 30 a § första stycket 3 och 4 ML, gäller retroaktivt fr.o.m. 1/1 -95.
[818]Jfr 14c § mervärdesskatteförordningen (1994:223), MF; SFS 1996:1325.

föreligger, (retroaktivt) fr.o.m. den 1 januari 1996[819], när ett svenskt företag tillhandahåller *tjänster* till EU:s institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EU-land, i den omfattning som momsfrihet i det landet medges för motsvarande omsättning till institutionen, organet eller organisationen. Se mera nedan om rätt till återbetalning av svensk moms för omsättningar till och förvärv av internationella organisationer, diplomater m.fl. Här skall bara nämnas att beträffande sådana omsättningar av personbilar är momsfriheten fr.o.m. den 1 januari 1997[820] utformad som ett undantag från momsplikten och inte, som i huvudsak gäller för omsättningar till diplomater etc., en återbetalningsrätt. Diplomaten får vända sig till utrikesdepartementet för att erhålla ett intyg om att han skall kunna köpa motorfordonet momsfritt. Säljaren skall till RSV ge in kopia av intyget samt kopia av faktura eller jämförlig handling.[821]

3. Om säljaren svarar för transporten till köparen och denne är en privatperson eller en sådan mindre näringsidkare som inte beskattas för GIF och som därför inte har något VAT-nummer att åberopa, kan säljaren anses omsätta varorna i destinationslandet om sådan omsättning överstiger visst gränsbelopp (vilket för de olika medlemsländerna ligger i spannet 35 000–100 000 ecu, cirka 332 500–950 000 kr). Då anses den svenske säljaren enligt 5 kap. 2 a § ML omsätta varorna i det andra EU-landet och inte i Sverige om han registreras för sådan försäljning i det andra EU-landet. Typexemplet på förevarande situation (s.k. distansförsäljning) är postorderförsäljning och liknande till privatpersoner och andra icke momsregistrerade personer i andra EU-länder. Om gränsbeloppet överskrids skall den svenske säljaren momsregistrera sig, själv eller genom ett ombud, i destinationslandet.[822] Det är fråga om en s.k. varuöverföring (se nedan) och säljaren undantas från momsbeskattning i Sverige, men gör ett GIF i det andra EU-landet (”på sitt VAT-nummer där”) för vilket han beskattas med det landets momssats, gör avdrag där och fakturerar köparen med det andra EU-landets moms. (Om man jämför med tredjelandshandel skulle ju varuöverföringen inte ha beskattats här, men importmoms skulle ha påförts i ett tredje land med en ekonomi med mervärdesskatt vid införseln där.) Säljaren redovisar här i MVD: ”Överföring av varor till annat EU-land” (rad 24); i KVR, motsvarande värde i kolumn 1 med angivande av sitt eget VAT-nummer i det andra EU-landet. Skillnaden mot fall A1 ovan är att mottagaren inte gör något GIF utan får sitt lands moms debiterad i en vanlig faktura från säljaren.

[819]Jfr SFS 1996:1320, 3 kap. 30 a § tredje stycket ML.
[820]Jfr SFS 1996:1320, 3 kap. 26a-c §§ ML.
[821] Jfr SFS 2000:478.
[822]Jfr prop. 1994/95:57 s. 80.

B. Om varan är ett nytt transportmedel skall säljaren inte debitera svensk moms, oavsett om köparen är privatperson, näringsidkare eller annan eller om denne har eller inte har VAT-nummer.[823] Säljaren redovisar då skattefri omsättning inom landet på rad 12 i MVD; ingenting i KVR (samma förklaring som i punkt A2 ovan). Köparen får redovisa sitt GIF i det andra EU-landet.

Med *nya transportmedel* avses:

1. Motordrivna marktransportmedel som är avsedda för transporter till lands av personer eller varor och som har en motor med en cylindervolym om mer än 48 kubikcentimeter eller en effekt om mer än 7,2 kilowatt, om de omsätts inom sex månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har körts högst 6 000 kilometer.
2. Fartyg vars längd överstiger 7,5 meter, utom sådana fartyg som omfattas av bestämmelser om kvalificerat undantag från momsplikt (t.ex. skepp för yrkesmässig sjöfart och livräddningsfartyg), om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har färdats högst 100 timmar.
3. Luftfartyg vars startvikt överstiger 1 550 kilogram, utom luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har flugits högst 40 timmar.[824]

Även den som tillfälligt omsätter ett nytt transportmedel, t.ex. en privatperson som nyss köpt transportmedlet i fråga, blir skattskyldig för sin egen omsättning om transportmedlet då fortfarande är nytt. Om vederbörande säljer vidare inom landet får han ju redovisa utgående skatt och har vanlig avdragsrätt för momsen på det egna förvärvet. Emellertid har en särskild återbetalningsrätt måst införas i 10 kap. 11 a § ML om vederbörande momsfritt säljer vidare till annat EU-land, eftersom vanliga regler om avdrags- eller återbetalningsrätt inte omfattar den situationen. Dock begränsas sådan återbetalningsrätt så att den inte kan avse högre belopp än den moms som han skulle ha varit tvungen att betala om undantag från momsplikten inte förelåg. Detta för att förhindra att privatpersoner skaffar sig otillbörliga skattevinster.[825]

[823] Jfr 3 kap. 30 a § andra stycket ML.
[824] Jfr 1 kap. 13 a § ML.
[825] Jfr prop. 1994/95:57 s. 194.

Köparen (K.) hör hemma i Sverige och säljaren (S.) i det andra EU-landet.

Sverige	***Annat EU-land***
K.	*S.*
A1. Om K. VAT-reg. - Hämtningsköp eller transportköp	
GIF ← (K. beräknar och redovisar svensk utgående moms)	**Omsättning här**, dock ej momsplikt
A2. Om K. ej VAT-reg.	
Hämtningsköp eller transportköp	
a. Om K. privatperson **Ej GIF** ← (K. betalar det andra landets moms)	**Oms. här**, och momsplikt
b. *Undantag*: **GIF** av K. om K. är ← näringsidkare eller juridisk person som inte är näringsidkare och som har förvärvat för 90 000 kr under löpande eller föregående år (K. VAT-reg. på ”vanligt sätt”)	**Oms. här**, dock ej momsplikt
c. *Transportköp av punktskattepliktiga varor* - Om K. privatperson **S omsättning här** och registrering här (K. debiteras svensk moms)	
- Om K. näringsidkare eller juridisk person som inte är näringsidkare, **GIF** ←	**Oms. här**, dock ej momsplikt
d. *Transportköp av andra varor än punkt-skattepliktiga (utom nya transportmedel)* - Om K. privatperson och S. omsätter > 320 000 kr under löpande år eller föregående år här, **anses S omsätta varorna här** och registreras här. (K. debiteras svensk moms)	

Hämtningsköp eller transportköp av nya transportmedel
B. **Alltid GIF**, oavsett status hos S. och K. och oavsett vem som ombesörjer transporten hit. GIF således även för privatperson.

A1. Köparen hämtar varan i det andra landet själv eller genom anlitande av transportör (köparen ombesörjer själv varutransporten) eller så svarar säljaren för transporten av varan. Åberopar köparen sitt svenska VAT-nummer tar säljaren inte ut någon moms utan köparen redovisar GIF i Sverige. Köparen redovisar i MVD:

> ”Utgående moms på varuförvärv från annat EU-land” (rad 35) och ”Förvärv av varor från annat EU-land” (rad 25); ingenting i KVR. I samma MVD får köparen göra avdrag för redovisad beräknad utgående moms på varuförvärvet som för ingående moms på rad 37 i den mån han är momsskyldig i sin verksamhet. Om vederbörande inte har en blandad verksamhet, utan är fullt ut momsskyldig i sin verksamhet uppkommer sålunda ingen beskattningseffekt på grund av köparens GIF. En öppen redovisning skall dock ske för att upprätthålla kontrollmomentet.

A2. Köparen har i följande fall inget VAT-nummer att åberopa.

a. Det är inte fråga om alkohol-, tobaks- eller mineraloljeprodukter (punktskattepliktiga varor) eller nya transportmedel som skall användas stadigvarande här utan någon annan sorts vara. Köparen är en privatperson. Köparen gör inget GIF här oavsett om han hämtar varan själv eller genom anlitande av transportör eller om säljaren svarar för transporten hit, utan köparen betalar den moms i det andra EU-landet som debiteras av säljaren. Om säljaren inte är yrkesmässig påförs inte någon moms överhuvudtaget; moms skulle ju inte heller ha utgått i sådant fall vid en intern svensk affär.
b. Köparen är en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare och säljaren är momsskyldig för sin verksamhet i det andra EU-landet. Köparen är t.ex. ett företag inom sjukvårds- eller utbildningsbranschen (momsfritt) och saknar därför VAT-nummer. Det kan också vara en juridisk person utan verksamhet av ekonomisk natur, t.ex. statliga och kommunala organ utan sådan verksamhet.[826] Om köparen under löpande eller föregående kalenderår har gjort EU-förvärv av varor som nu avses (andra varor än punktskattepliktiga varor eller nya transportmedel) som överstiger 90 000 kr exkl. moms, skall han momsregistrera sig. När registrering sålunda skett har alltså köparen ett VAT-nummer här och säljaren kan underlåta att debitera sitt lands moms och tar inte heller ut svensk moms på ifrågavarande försäljning. Då är man ”tillbaka” i fall A1

[826]Jfr prop. 1994/95:57 s. 165.

ovan och det spelar sålunda ingen roll om varutransporten hit ombesörjs av säljaren eller köparen själv. Säljaren kan underlåta att ta ut sitt lands moms, eftersom köparen har ett VAT-nummer i Sverige att åberopa. Köparen gör ett GIF och redovisar i MVD: Utgående skatt för EG-förvärv (rad 35) och värde av varuförvärv från EU (rad 25); ingenting i KVR. När köparen bedömer om han överskrider referensbeloppet 90 000 kr eller ej skall detta belopp räknas exkl. moms som kan ha påförts i ursprungslandet. Vidare medräknas vid denna bedömning inte heller värdet av eventuella samtidiga förvärv av punktskattepliktiga varor eller nya transportmedel.[827] Om köparen inte gör förvärv enligt vad nyss sagts över referensbeloppet, kan han frivilligt inträda i momssystemet, enligt beslut som skall gälla under två kalenderår, för EU-förvärv av varor som nu avses (andra varor än punktskattepliktiga varor eller nya transportmedel) och redovisa GIF här.[828]

c. Det är fråga om punktskattepliktiga varor (alkohol-, tobaks- eller mineraloljeprodukter).
   - Köparen är en privatperson och säljaren ombesörjer varutransporten hit. Då anses säljaren göra omsättningen här, oavsett omsättningens storlek, och debiterar svensk moms. Säljaren registreras här (själv eller genom ombud) och redovisar i MVD: utgående skatt (rad 32 eller 33) och skattepliktig omsättning inom landet (rad 11); ingen redovisning i KVR. Köparen gör inte något GIF här utan betalar den debiterade svenska momsen.
   - Köparen är en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare (jfr 1 c) och varutransporten hit ombesörjs antingen av köparen eller säljaren (alltså här: fråga kan vara om transportköp eller hämtningsköp!). Trots att köparen inte har något VAT-nummer och oavsett förvärvens omfattning, gör köparen ett GIF här (punktskattepliktiga varor beskattas alltid i destinationslandet). Säljaren tar inte ut sitt hemlands moms och inte heller svensk moms. Här gäller emellertid att köparen inte skall redovisa sitt GIF i en MVD, utan GIF skall här redovisas av köparen senast 35 dagar efter förvärvet till det särskilda kontoret i Ludvika (”Ludvikakontoret”).[829]

d. Köparen är en privatperson, och säljaren eller någon som denne anlitar transporterar varorna till Sverige (distansför-

[827]Jfr prop. 1994/95:57 s. 165.
[828]Jfr 2 a kap. 4 § ML.
[829]Jfr 10 kap. 32 § SBL (f.d. 14 kap. 12 § andra stycket ML) och prop. 1994/95:57 s. 82 och 83.

säljning hit, t.ex. postorderhandel). Om sådan omsättning av säljaren överstiger 320 000 kr under löpande eller föregående kalenderår anses den ske i Sverige.[830] Då momsregistreras säljaren här (själv eller genom representant) och debiterar svensk moms i faktura till köparen för sådan distansförsäljning. Eftersom omsättningen sker i Sverige gör köparen inte något GIF här. Säljaren redovisar i MVD: utgående skatt (rad 32 om generella momssatsen 25% gäller och på rad 33 med den reducerade momssatsen om varorna utgör livsmedel) och skattepliktig omsättning inom landet (rad 11); ingenting i KVR (leverans från annat EU-land). Köparen betalar sålunda debiterad svensk ingående skatt. I Sverige har man för distansförsäljningen valt ett gränsbelopp i den lägre delen av skalan 35 000–100 000 ecu eftersom vi har en relativt hög skattesats.[831] Om inte gränsbeloppet i fråga (320 000 kr) överskrids, kan säljaren ändå redovisa sådan omsättning här om han har medgivits undantag i sitt hemland.[832] I Bilaga 3 i slutet av boken gör jag, som nämnts, en analys av den s.k. övergångsordningen och konstaterar därvid att ett GIF aldrig kan ske här om varan är skattefri i det andra EG-landet, trots att den är skattepliktig här. Det innebär – vilket också framgår i Bilaga 3 – att distansförsäljningsregeln aktualiseras och medför att säljaren i det andra EG-landet skall momsregistrera sig här (via ombud) och debitera svensk moms i sådant fall, när gränsbeloppet passeras för hans försäljning hit av dylika varor.

B. Varan är ett nytt transportmedel (som skall användas permanent i Sverige).

Oavsett vilken momsstatus köparen eller säljaren har det kan vara vilka kombinationer som helst av företagare och privatpersoner och oavsett vem av dem som ombesörjer varutransporten hit skall alltid köparen redovisa GIF här (och säljaren debiterar inte moms).[833] En momsregistrerad köpare redovisar givetvis GIF i sin MVD. Enligt förutsättningarna är det emellertid nu fråga om en köpare utan VAT-nummer. En sådan köpare, t.ex. en privatperson, redovisar inte sitt GIF i en MVD, utan redovisar svensk moms på förvärvet senast 35 dagar efter detsamma till det särskilda skattekontoret i Ludvika. Meningen är för övrigt att beskattningen skall kunna ske i samband med att transportmedlet registreras,

[830]Jfr 5 kap. 2 § andra stycket ML.
[831]Jfr prop. 1994/95:57 s. 83.
[832]Jfr 5 kap. 2 § tredje stycket ML.
[833]Jfr prop. 1994/95:57 s. 179.

varför RSV avser att upprätta samarbete med bilregistret och registreringsmyndigheten för flygplan.[834]

GIF här vid införsel i annat EU-land än Sverige (”reservregeln”)

Ovan har beskrivits när GIF uppkommer då varan och fakturan följs åt. Förvärvaren är en svensk person som tar emot varan i Sverige och faktureras av en säljare i annat EU-land. Emellertid kan enligt en reservregel[835] som skall motverka skattebortfall en person göra ett GIF här även om varan transporteras till ett annat EU-land.[836] *Reservregeln* innebär följande.

Om en person åberopar sitt svenska VAT-nummer och säljaren är momsregistrerad i annat EU- land och varutransporten går från Sverige eller annat EU-land till förvärvaren i något annat EU- land, gör förvärvaren ett GIF som beskattas här om han inte visar att moms påförts för förvärvet i annat EU-land. Om moms påförs i ett annat EU-land sedan samma förvärv beskattats här, kan vederbörande begära åter moms som redovisats här.[837]

Det kan t.ex. vara fråga om att ett danskt företag säljer till ett tyskt företag med svenskt VAT-nummer som åberopar detta gentemot det danska företaget fast varan transporteras från Danmark till Tyskland. Om det tyska företaget inte visar att tysk moms erläggs gör det alltså ett *GIF* här och *beskattas* här *trots* att det *egentligen inte* är fråga om *införsel till Sverige*. Enligt min mening skulle i så fall redovisas i MVD: Utgående skatt för EG-förvärv (rad 35) och värde av varuförvärv från EU (rad 25). Förvärv av vara innebär ju rätten att förfoga över varan och den har ju det tyska företaget förvärvat även om leveransen inte gått hit till Sverige. Ingen redovisning i KVR här.

Trepartshandel

Om det är fråga om att ett svenskt företag är köpare i förhållande till det danska men det svenska företaget säljer vidare varan till det tyska företaget gäller följande under förutsättning att samtliga tre är momsregistrerade i sina resp. hemländer. Det svenska företaget har åberopat sitt svenska VAT-nummer och varan transporteras fortfarande från Danmark till Tyskland. Eftersom det tyska företaget beskattas som för ett GIF i sitt hemland medför det s.k. förenklingsdirektivet att det svenska företaget undantas från be-

---

[834]Jfr 10 kap. 32 § SBL (f.d. 14 kap. 12 § andra stycket ML) och prop. 1994/95:57 s. 85.
[835]Jfr 2 a kap. 2 § 2 och 6 § ML.
[836]Jfr prop. 1994/95:57 s. 156.
[837]Jfr 2 a kap. 6 § andra stycket och 13 kap. 25 a § ML.

skattning (undantas från reservregeln).[838] En sådan *triangeltransaktion* (s.k. *ABC-kontrakt*) redovisar alltså inte det svenska företaget någon moms för, utan redovisar endast i KVR i kolumn 2 ”*trepartshandel*”. Sådan omsättning motsvarar ju inte någon varuleverans från Sverige till annat EU-land och skall därför inte blandas med omsättningarna i kolumnen ”försäljningsbelopp” i KVR. Triangeltransaktioner kännetecknas av att minst tre parter är inblandade och att dessa parter är hemmahörande och registrerade i olika medlemsländer.[839] Jag återkommer till situationen i exemplet här nedan.

GIF här vid införsel men köparen är hemmahörande i annat EU-land (trepartshandel)

En *utländsk företagare* kan också beskattas som köpare här i Sverige som för ett GIF om den vara han förvärvar transporteras från ett annat EU-land till Sverige. I sådant fall är det ju fråga om införsel i Sverige och lagen förutsätter inte att köparen skall vara hemmahörande här för att kunna beskattas här.[840] Emellertid finns ett *särskilt undantag från momsplikten* för ett sådant GIF om en s.k. *triangeltransaktion* föreligger (se ovan under föregående underrubrik).[841] Det är den första situationen nedan, men för fullständighetens skull redogör jag även för vad som händer om ”ordningen kastas” om mellan A, B och C.

A hör hemma i Tyskland och säljer en vara till B som hör hemma i Belgien. B vidareförsäljer varan till C som hör hemma i Sverige. Samtliga är momsregistrerade i sina resp. länder. Varan transporteras aldrig till B utan direkt från A till C (dvs. från Tyskland till Sverige, införsel här). På grund härav gör B inte något GIF i Belgien. Däremot gör B ett GIF i Sverige; det krävs nämligen som nämnts inte att en förvärvare skall vara hemmahörande i ett land för att ett sådant förvärv skall anses äga rum. Förevarande undantag från momsplikten (för triangeltransaktioner) innebär emellertid att Bs förvärv i Sverige skall undantas från beskattning. Detta gäller under förutsättning att C blir betalningsskyldig för skatten i anledning av omsättningen från B till C. I 1 kap. 2 § första stycket 4 ML anges också att så blir fallet för en sådan efterföljande omsättning. B behöver inte registreras i Sverige med anledning av omsättningen till C. Varken Bs förvärv från A eller hans omsättning till C kommer att få några momsmässiga konsekvenser för honom. Notera dock att undantaget för s.k. triangeltransaktion för den utländske företagaren B gäller endast under förutsättning att

[838] Jfr 2 a kap. 6 § tredje stycket ML.
[839] Jfr prop. 1994/95:57 s. 166 och 172.
[840] Jfr 1 kap. 1 § första stycket 2 och 2 § 2 § första stycket 5 ML.
[841] Jfr 3 kap. 30 b § ML och prop. 1994/95:57 s. 172.

han utfärdar en faktura till C vilken skall innehålla uttrycket trepartshandel, t.ex. på engelska ”triangulation”, uppgifter om ersättningen, skattens belopp, platsen för varans mottagande, momsregistreringsnummer etc.

C redovisar i sin MVD sitt GIF från B, beräknad utgående skatt för EG-förvärv (rad 35). C gör i samma deklaration avdrag som för ingående skatt (rad 37) för den redovisade förvärvsskatten och anger dessutom värdet av EG-förvärvet på rad 26, ”Trepartsförvärv av varor från annat EU- land”, som alltså fr.o.m. 1998 har en egen rad i MVD (och alltså skiljs från redovisningen av vanliga förvärv av varor från annat EU-land på rad 25). Någon redovisning av transaktionerna i KVR sker inte här eftersom det är fråga om varutransport till Sverige.

Förutsättningarna förändras så att A säljer till C som i sin tur säljer till B och varan transporteras direkt från A till B. Varan införs inte till Sverige, varför något GIF inte uppkommer här och beskattning därför inte sker här. C gör en försäljning till annat EU-land (Belgien). Någon varutransport från Sverige till annat EU-land föreligger dock inte, varför uppgift inte skall lämnas i KVR här enbart av just den anledningen. Emellertid gör C ett GIF i Belgien, men undantas från beskattning på grund av bestämmelse där om triangeltransaktioner. Därför skall C i sin KVR i Sverige ta upp försäljningen till B som ”trepartshandel” (triangeltransaktion) i kolumnen med denna benämning, och C skall också ange att det är fråga om ”trepartshandel” (triangulation) i fakturan till B. C redovisar ingenting i MVD.

Förutsättningarna ändras så att C säljer till B som i sin tur säljer till A och varan går direkt från C till A. Det är fråga om en vanlig varuleverans till annat EU-land. C redovisar alltså inte någon utgående skatt, men redovisar försäljningen i MVD på rad 23 och i kolumn 1 i KVR.

Bortsett från fall med triangeltransaktion ovan kan en utländsk företagare som gör ett GIF här i Sverige undantas från momsplikten för detta, om han ändå skulle ha haft återbetalningsrätt för hela momsen enligt de särskilda reglerna om återbetalningsrätt.[842] Jag beskriver nu ett antal internationella situationer med olika trepartskonstellationer, men som inte är trepartshandel i ML:s mening då samtliga tre parter inte finns i tre olika EU-länder.

”A i annat EU-land, B i Sverige och C i tredje land”

Företag A finns i annat EU-land och säljer en vara till företagaren B i Sverige som säljer vidare till C som finns i tredje land och varan

[842]Jfr 3 kap. 30 d § ML.

går direkt från A till C. Varan har destinationsort tredje land, och sålunda blir det en exportaffär för A.

”Varans väg” är alltså ut ur EU-området; det är inte fråga om gränsöverskridande inom EU. B gör därför inte något GIF. Export föreligger i såväl ledet AB som ledet BC. A fakturerar momsfritt och B fakturerar momsfritt.

Om A i stället köper från C och A säljer vidare till B och varan går direkt från C till B gäller följande. C har med största sannolikhet fakturerat momsfritt; om vederbörande tredje land har mervärdesskatt så har det också givetvis exportregler. Det blir inte fråga om något GIF utan om import till Sverige. A kan anmäla varan till förtullning i Sverige och blir då tullskyldig. A har inte någon momspliktig verksamhet i Sverige i övrigt men eftersom A importerar hit för vidareförsäljning anses A omsätta varan här.[843] Även om det är en enstaka, tillfällig försäljning blir alltså A momsskyldig i Sverige och skall registrera sig här själv eller genom ombud. A skall alltså i så fall fakturera svensk moms till B och A får göra avdrag i sin svenska momsdeklaration för moms som erlagts till tullen. Om i stället B anmäler varan till förtullning i Sverige, blir i stället B tullskyldig. B kan då i sin momsdeklaration göra avdrag för tullmomsen som ingående skatt när han får tullräkningen. Enligt min mening är det då inte A som importerar hit och därför blir inte A momsskyldig här för den efterföljande försäljningen till B. A omsätter alltså inte varan i Sverige och skall inte erlägga svensk moms. Frågan är om en omsättning i stället anses ske i As hemland (det andra EU-landet). Eftersom varan varken har avgått från det andra EU-landet eller transporterats dit uppkommer ingen omsättning där, och enligt min bedömning skall alltså A inte heller debitera sitt hemlands (det andra EU-landets) moms i fakturan till B.

”A och B i Sverige och C i tredje land eller i annat EU-land”

Om en vara säljs av företag A i Sverige till företagaren B i Sverige som i sin tur säljer vidare till C i tredje land, kan såväl A som B fakturera momsfritt om varan går direkt från A till C, eftersom ”varans väg” styr och export anses uppkomma i båda leden.

Om C finns i ett annat EU-land kan dock bara B fakturera momsfritt om C åberopar VAT-nummer i det andra EU-landet. A måste fakturera B med moms, som B får göra avdrag för i den mån han har avdrags- eller återbetalningsrätt i sin verksamhet. [Se även nedan under Tjänster (fallet E1. angående Tjänster med anknytning till varuhandeln mellan Sverige och annat EU-land) om s.k.

[843] Jfr 5 kap. 2 § första stycket 3 ML.

kommissionsfall (”6:7-fall”) där en agent för sin varuförmedling skulle bedömas på samma sätt som B, om inte vederbörande skaffar sig VAT-nummer även i annat EU-land än Sverige och åberopar det i förhållande till A, dvs. varuomsättning anses ske i två led på grund av att B agerar i As namn och om B inte åberopar VAT-nummer i annat EU-land än Sverige, t.ex. det EU-land dit varan skickas, måste A debitera svensk moms i förhållande till B, som i sin tur kan fakturera C utan moms.]

Om C finns i tredje land och säljer en vara till B i Sverige som i sin tur säljer vidare till A i Sverige och varan skickas direkt från C till A blir situationen följande. B importbeskattas och får göra avdrag för moms som erläggs till tullen. Sedan debiterar B moms i fakturan till A och A får göra avdrag i den mån han är avdrags- eller återbetalningsberättigad. Att B skall debitera moms framgår av att varan anses omsatt inom landet enligt ML.[844]

Om C finns i ett annat EU-land och förutsättningarna i övrigt är oförändrade, gör B ett GIF och redovisar utgående förvärvsskatt och gör avdrag i samma deklaration i den mån avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger i verksamheten. Hur blir det då med Bs vidareförsäljning till A? Denna situation skulle närmast täckas av bestämmelsen om s.k. distansförsäljning.[845] Problemet är att B i så fall inte kan ta ut moms i fakturan till A om varan är ett nytt transportmedel eller om varan är en annan vara än en punktskattepliktig sådan (dvs. annat än alkohol-, tobak- eller mineraloljeprodukter) och omsättningen av transaktioner som nu avses inte överstiger 320 000 kr under det löpande eller föregående året, om inte myndighet i det andra EU-landet går med på att omsättning skall anses vara gjord här. B skulle alltså fakturera momsfritt till A, men eftersom utförsel inte sker i det ledet skulle B då inte ha möjlighet att lyfta av ingående skatt motsvarande förvärvsskatten på Bs GIF. Detta kan enligt min mening inte vara rimligt, varför jag anser att man, mot bakgrund av att EU får uppfattas som ett enda land inom vilket momspliktiga transaktioner skall beskattas men där olika länder tilläggs beskattningsrätten, kan anse att en omsättning inom landet sker mellan B och A, och att B sålunda debiterar moms som A får lyfta i den mån han har avdrags- eller återbetalningsrätt. Detta vore ju förenligt med vad som anses gälla i motsvarande situation för interna svenska affärer enligt ett regeringsrättsavgörande.[846]

1. ”A i Sverige, B i annat EU-land och C i tredje land” Företag A i Sverige säljer till företag B i annat EU-land (t.ex. Tyskland)

[844]Jfr 5 kap. 2 § första stycket 3 ML.
[845]Jfr 5 kap. 2 § första stycket 4 ML.
[846]Jfr RÅ 1985 1:40.

som i sin tur säljer vidare till C i tredje land (t.ex. USA) och varan går direkt från A till C. ”Varans väg” = ut ur EU-området och såväl A som B fakturerar momsfritt (export).
2. Om A (Sverige) i stället köper från B (Tyskland) som i sin tur köper från C (USA) och varan går direkt från C till A gäller följande.

C fakturerar momsfritt (om ett tredje land har moms så har det sannolikt också exportregler). Varan importeras till Sverige och om
- B anmäler varan till förtullning här, skall B erlägga tullmoms här och dessutom momsregistreras här samt debitera moms i fakturan till A, eftersom importen skett för en efterföljande omsättning här.[847]
- A anmäler varan till förtullning här, skall A erlägga tullmoms här och beskattas för vidareförsäljningen till B, som får vända sig till ”Ludvika-kontoret” för restitution.

”A i Sverige, B i tredje land och C i annat EU-land”

1. Företag A i Sverige säljer till företag B (i t.ex. USA), som säljer vidare till C i annat EU-land (t.ex. Tyskland) och varan går direkt från A till C. Inte export, utan A måste fakturera moms som B får begära åter från ”Ludvika-kontoret”. B gör omsättning i ”avgångslandet” Sverige, men omsättningen undantas från momsplikt här om C åberopar VAT-nr i annat EU-land. B gör GIF i Tyskland, men undantas från beskattning där då B ändå skulle återfå momsen från Tysklands motsvarighet till ”Ludvika-kontoret”.
2. Om A (Sverige) i stället köper från B (USA) som i sin tur köper från C (Tyskland) och varan går direkt från C till A gäller följande. Varan importeras inte till Sverige utan det är fråga om GIF (varan införs hit från Tyskland) och B (inte A) gör GIF här, och skall under vissa förutsättningar (varan är punktskattepliktig eller Bs omsättning till privatpersoner i Sverige däribland A. överstiger 320 000 kr per år)[848] anses göra en omsättning här. I så fall skall B fakturera moms i förhållande till A och B får göra avdrag för beräknad utgående moms avseende sitt GIF. I annat fall omfattas B av undantaget från momsplikt här för utländska företagare som annars enbart skulle vara momsskyldiga här för GIF och berättigade att återfå sådan moms hos ”Ludvika-kontoret”.[849] C skall fakturera tysk moms om inte B har skaffat sig VAT-nr i annat EU-land

[847]Jfr 5 kap. 2 § första stycket 3 ML.
[848]Jfr 5 kap. 2 § första stycket 4 ML.
[849]Jfr 3 kap. 30d § ML.

än Tyskland (t.ex. enligt ovan i Sverige). B får i så fall begära den tyska momsen åter från Tysklands motsvarighet till ”Ludvika-kontoret”. (OBS! Förenklingsdirektivet skulle vara tillämpligt om B skaffar sig VAT-nr i annat EU-land än Sverige eller Tyskland och då behöver enligt min mening B inte momsregistrera sig i Sverige: A gör då GIF.)

Varuöverföring[850]

Här är det inte fråga om varuförsäljningar mellan två parter (ej överlåtelse mot ersättning), utan andra former av varuöverföringar mellan EU-länder som en näringsidkare kan utföra. Tidigare (före 1995) importbeskattades sådana varuöverföringar, om inte regler om tullfrihet eller temporär tullfrihet kunde åberopas. På samma sätt skall beskattning nu ske av varuöverföringar, men som GIF i det land dit varorna överförts.[851]

Det centrala fallet är att en näringsidkare med yrkesmässig verksamhet i ett annat EU-land för över en vara från det landet till Sverige för den yrkesmässiga verksamheten. Företagaren i fråga anses då göra en skattefri omsättning i det andra EU-landet och beskattas för GIF här; importmoms skulle ju ha påförts i motsvarande situation vid tredjelandshandel.[852]

Vissa varuöverföringar skall inte föranleda någon beskattning. Ett GIF anses inte föreligga om det är fråga om en temporär varuöverföring till Sverige som inte heller skulle ha importbeskattats under åberopande av tullfrihetsreglerna. Ytterligare fall av varuöverföringar där GIF inte anses föreligga och sålunda inte någon beskattning sker här är följande:[853]

1. GIF anses inte föreligga om varor överförs till Sverige för omsättning på fartyg, luftfartyg eller tåg som avgår från Sverige till annat EU-land. Beskattning sker ju här (avgångslandet) när varan omsätts ombord på t.ex. fartyget.
2. Om någon tillverkar eller monterar ihop en vara här i Sverige och den färdiga varan skall transporteras till ett annat EU-land, sker inte något GIF här när förvärvaren i det andra EU- landet under tillverkningsprocessen för över arbetsmaterial till Sverige för att varan skall kunna tillverkas förutsatt att varan efter det att arbetet är utfört här skickas tillbaka till näringsidkaren i det EU-land från vilket varan ursprungligen överförts.

[850]Jfr 2 a kap. 2 § 3 och 4 och 7–10 §§ ML.
[851]Jfr prop. 1994/95:57 s. 167.
[852]Jfr prop. 1994/95:57 s. 167.
[853]Jfr prop. 1994/95:57 s. 168.

3. GIF föreligger inte då en vara överförs till Sverige för att användas temporärt här för omsättning av tjänster, t.ex. tillfällig uthyrning av varan i Sverige.
4. GIF föreligger inte vid temporär överföring av en vara till Sverige för användning t.ex. på handelsmässor eller utställningar här under maximalt två år, dvs. när motsvarande import från tredje land inte skulle ha momsbelagts enligt regler om skattefrihet vid temporär import.
5. GIF föreligger inte när en vara som överförs till Sverige skall omsättas genom export eller till ett annat EU-land, dvs. när importbeskattning eller förvärvsbeskattning ändå skall ske i det slutliga destinationslandet.

Om förutsättningarna för undantag från GIF enligt 15 ovan upphör skall varan beskattas i Sverige om den finns här då.

Ovan har beskrivits det centrala fallet av beskattning av GIF, varvid varuöverföring till Sverige sker från en näringsverksamhet i ett annat EU-land. Även om en varuöverföring hit inte härrör från en näringsverksamhet som vederbörande bedriver i ett annat EU-land, skall GIF ändå anses föreligga här om han överför varan till Sverige från ett annat EU-land och bedriver momsskyldig verksamhet här i landet. Då spelar det ingen roll hur näringsidkaren förvärvat varan. Däremot sker inte beskattning här om varuöverföringen undantas enligt punkterna 15 ovan.[854]

GIF på grund av varuöverföring till Sverige beskattas överhuvudtaget inte om ett ”vanligt” GIF mot ersättning inte skulle ha beskattats, dvs. t.ex. om varan är undantagen från momsplikt enligt svenska regler.[855]

Omsättning ombord på fartyg etc. i trafik från Sverige till annat EU-land

En vara som omsätts på *fartyg, luftfartyg eller tåg* under del av en passagerartransport mellan EU-länder, skall anses omsatt i Sverige om avreseorten är belägen i Sverige.[856]

Med del av en passagerartransport mellan EU-länder avses den del av passagerartransporten som utan uppehåll utanför EU utförs mellan avreseorten och ankomstorten. Med avreseorten avses den första orten för påstigning av passagerare inom EU. Detta gäller även om en del av transporten dessförinnan utförts utanför EU. Med ankomstorten avses den sista orten för avstigning av passagerare inom EU i fråga om passagerare som steg på inom EU. Detta gäller även om en del av transporten därefter utförts ut-

[854]Jfr prop. 1994/95:57 s. 168-169.
[855]Jfr prop. 1994/95:57 s. 169.
[856]Jfr SFS 1997:331; 5 kap. 2 b § ML samt RÅ 1999 Not 158.

anför EU. För en resa tur och retur gäller att återresan skall anses som en fristående transport.

Skattefri försäljning (”taxfree”) vid resor inom gemenskapen upphörde att gälla den 1 juli 1999.[857] För fartygs- och flyglinjer mellan Sverige och Danmark gällde redan dessförinnan vissa begränsningar i undantaget från momsplikt enligt Förordningen om viss proviantering m.m. (vilken förordning upphörde att gälla den 1 juli 1999).[858]

Resande från tredje land får momsfritt införa följande:

1. 200 cigaretter eller 100 cigariller eller 50 cigarrer eller 250 gram röktobak eller en proportionell blandning av dessa tobaksvaror.
2. En liter alkoholdryck med en alkoholhalt som överstiger 22 volymprocent eller två liter mousserat vin eller alkoholdryck med en alkoholhalt som överstiger 15 volymprocent men inte 22 volymprocent.
3. Två liter vin med en alkoholhalt som inte överstiger 15 volymprocent eller annan alkoholdryck med en alkoholhalt som överstiger 3,5 men inte 15 volymprocent och som inte är starköl.
4. 50 gram parfym.
5. 0,25 liter luktvatten.
6. 500 gram kaffe eller 200 gram kaffeextrakt eller essens.
7. 100 gram te eller 40 gram teextrakt eller essens.
8. Medicin i den mängd som motsvarar den resandes personliga behov.
9. Från och med 1 januari 2001 får enligt SFS 2000:1154 skattefrihet medges för högst 32 liter starköl (= öl med alkoholhalt över 3,5 volymprocent).

För den som är bosatt i Sverige gäller skattefriheten enligt punkterna 1–3 och punkt 6 endast om inresan sker per flyg eller om utlandsvistelsen varat mer än 20 timmar eller varorna beskattats på Åland eller i Norge.

Även i andra fall får dock tull- och skattefrihet medges en resande som är bosatt i Sverige och som fyllt 18 år för 40 cigaretter eller 20 cigarrer eller cigariller eller 100 gram andra tobaksvaror. För övrigt gäller bestämmelser enligt alkohollagstiftningen om hinder för den som inte fyllt 20 år att föra in spritdrycker, vin och starköl i landet.[859]

[857]Jfr SFS 1999:450; bet. 1998/99:SkU21; prop. 1998/99:86.
[858]Jfr Förordning om viss proviantering m.m. (1994:1694) som upphörde vid utgången av juni 1999 genom SFS 1999:455 [Nu gäller lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg; jfr 5 kap. 9 § tredje stycket ML och 8 kap. 9 § första stycket 3 ML.]
[859]Jfr prop. 1994/95:34 s. 38.

Import av varor via annat EU-land: specialfall av GIF

En svensk som importerar en vara till Gemenskapen importbeskattas i det EU-land där varan tas in om det inte är fråga om transitering till Sverige, vilket medför att importmoms påförs här. Om importören är en svensk juridisk person som inte är näringsidkare t.ex. en kommun som importerar för sin kommunala verksamhet finns av förenklingsskäl en regel som stadgar att importen via det andra EU-landet skall beskattas hos förvärvaren (kommunen i detta fall) som ett GIF.[860] Om importmoms erlagts i det andra EU-landet kan förvärvaren av varan återfå densamma där enligt EG:s sjätte momsdirektiv. På samma sätt är det i det omvända fallet, t.ex. när en kommun i annat EU-land importerar via Sverige.[861]

I avsnittet Återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter tar jag upp situationen för återförsäljare i olika EU-länder av sådana varor som omfattas av vinstmarginalbeskattning (VMB), dvs. om inte normala regler väljs, samt att begreppet ”nya transportmedel” är ett särskilt begrepp för EU-handeln.

Tredjelandshandeln

Nu är det alltså fråga om varuhandeln med s.k. tredje land, dvs. plats utanför EU (tredjelandshandeln). När det gäller tredjelandshandeln finns ingen ”VAT-nummerteknik” som förenklar problematiken med huruvida en varuomsättning skall anses ske inom Sverige och beskattas eller utanför EU (export) och inte momsbeskattas, utan här är det i stället leveransklausulerna och ”varans väg” som avgör den bedömningen. Dessutom finns det här fall där exportbegreppet utvidgas till att omfatta vissa omsättningar som annars anses ske inom landet.

Leveransbegreppet

Endast när det gäller tredjelandshandeln får civilrätten och köplagen, enligt vad som sagts i avsnittet Momsskyldighet, betydelse för frågan om omsättningsland. Med leverans av vara enligt ML bör enligt departementschefen anses att vara civilrättsligt har avlämnats till köparen.[862] Ett avlämnande, och därmed leverans, av en vara får därmed anses ha skett när varan blivit köparens egendom, utan någon rätt för säljaren att förfoga över den längre.[863] 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 allt-

[860]Jfr 2 a kap. 5 § ML och prop. 1994/95:57 s. 165.
[861]Jfr 10 kap. 11 b § ML och prop. 1994/95:57 s. 165.
[862]Jfr prop. 1978/79:141 s. 40.
[863]Jfr prop. 1978/79:141 s. 54.

så allmänna köprättsliga principer (köplagen) tjäna till ledning för bedömning av när en vara skall anses vara avlämnad.

Hämtningsköp

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.[864]

Transportköp

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.[865]

Leveransklausuler:
INCOTERMS

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. I förarbetena till den nya köplagen, som trädde i kraft den 1 januari 1991, uttalas 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.[866] Följer avlämnandet inte av vad som enligt ovan an-ges i köpeavtalet, anses det ske när varan överlämnas till den trans-portör som har åtagit sig transporten från avsändningsorten.[867] Om säljaren själv utför transporten, sker avlämnandet först när varan överlämnas till köparen.[868]

Riskövergång, sammanfaller inte alltid med avlämnande (leverans)

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

[864]Jfr 6 § andra stycket KöpL.
[865]Jfr 7 § första stycket KöpL.
[866]Jfr 7 § tredje stycket KöpL och prop. 1988/89:76 s. 29 och 30.
[867]Jfr 7 § andra stycket första meningen KöpL.
[868]Jfr 7 § andra stycket andra meningen KöpL.

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 kan alltså inte genom att dröja med att avhämta godset (varan) åstadkomma att säljaren nödgas bära faran längre än han enligt avtalet skulle.

RSV har tidigare i anvisningar på exportområdet[869] uttalat att en vara anses levererad i Sverige när faran för godset övergått på köparen redan i Sverige. 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, ett moment av avlämnande, av varan av endera säljaren, köparen eller någon annan (t.ex. speditör) förutsätts ju för att leverans överhuvudtaget skall anses uppkomma i momshänseende. Här handlar det ju främst om att bedöma om en vara levererats inom landet eller utanför EU.

Leverans utanför EU: export ”varans väg” avgör

När den svenske företagaren *levererar varor till ett annat land än ett EU-land* sker *export* och då tar företagaren inte ut någon moms[870]; konsumtionen skall ju ske utomlands. Trots att någon utgående moms inte debiteras för exporten har företagaren avdragsrätt i MVD för de svenska momsutgifter som han har för att utföra omsättningen förutsatt att exportomsättningen principiellt sett är momspliktig eller kvalificerat undantagen från momsplikt.

> Export enligt vad nu sagts föreligger oavsett om varan fanns i Sverige eller inte när transporten till landet utanför EU påbörjades. Export föreligger alltså även om det svenska företaget omsätter en vara som transporteras från ett annat land än Sverige (dvs. från ett annat EU-land eller från ett annat land än EU-land) till ett annat land än ett EU-land. Om köparen finns utanför EU men varan transporteras från Sverige via ett annat EU-land till köparen utanför EU är det också export (transporten av varan avslutas ju utanför EU). Notera att det alltså är ”varans väg” som styr exportbedömningen. Köparens momsstatus är överhuvudtaget inte intressant. Här behöver köparen inte ha något VAT-nummer, utan köparen kan vara en vanlig privatperson och säljaren gör en exportomsättning och debiterar inte moms, bara varan tar vägen ut ur EU. Köparen kan också höra hemma i ett annat EU-land: export föreligger ändå, bara varan förs ut till en plats utanför EU och inte ”stannar på

[869]Jfr RSV Im 1982:2 (upphävd genom RSV S 2000:30 men ändå av intresse).
[870]Jfr 5 kap. 1 § första stycket andra meningen ML.

vägen". Importbeskattning sker ju för övrigt om varan återimporteras till EU.

Export i flera led, om "varans väg" ut ur EU

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.[871] Det innebär att om en säljare (A.) i Sverige har en köpare (B.) i Sverige, men skickar varan direkt till en köpare C. i förhållande till B. och denne C. tar emot varan utanför EU, sker export i två led: A. debiterar inte moms i förhållande till B., vilket inte heller B. gör i förhållande till C. "Varans väg" ut ur EU medför alltså export i båda leden av omsättningen.

Förskott

Om man med säkerhet vet att en vara skall exporteras, tas inte moms ut på *förskott* för varan.

Särskilda fall av omsättning av varor inom landet som ändå anses ske utanför EU

Ovan har beskrivits att export föreligger när den svenske säljaren levererar varan till en plats utanför EU. Även om leveransklausulerna (INCOTERMS) skulle innebära att leverans skall anses ha skett i Sverige eller detsamma skulle bli fallet på grund av att köparen, själv eller genom ombud (speditör), hämtar varan här i Sverige, kan ändå export anses ske och säljaren skall inte debitera moms. Det gäller i följande uppräknade fall, där alltså exportbegreppet har utvidgats till att omfatta fall där annars moms skulle ha debiterats av säljaren, nämligen när[872]

- varan tas om hand i Sverige av en speditör eller självständig fraktförare (transportör) som ombesörjer en direkt utförsel av varan till en plats utanför EU,
- varan hämtas i Sverige av en köpare som är utländsk företagare och som har förvärvat varan för sin verksamhet i utlandet och varan hämtas här för direkt utförsel till en plats utanför EU,
- varan levereras till ett fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik för bruk eller försäljning ombord på ett sådant fartyg eller luftfartyg, om det inte är fråga om passagerartrafik från Sverige till annat EU-land,
- varan omsätts ombord på fartyg eller luftfartyg med passagerare från Sverige till annat EU- land och skall konsumeras ombord,
- varan levereras för försäljning i exportbutik (vanligen Tax free-shop på flygplats) enligt lagen (1999:445) om exportbutiker (3 §) eller fråga är om sådan försäljning som avses i den lagen (1 § andra stycket),[873]

---

[871] Jfr RÅ 1985 1:40 och även RÅ 1997 Not 180 samt prop. 1993/94:99 s. 135.
[872] Jfr 5 kap. 9 § första stycket ML och RSV Im 1982:2.
[873] Jfr SFS 2000:478.

- varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är införd i exportvagnsförteckning (nya bilar och motorcyklar till tredje land),
- varan levereras för en sådan utländsk företagares räkning som inte är skattskyldig för omsättningen och leveransen görs inom ramen för ett garantiåtagande som företagaren gjort, eller
- varan levereras i Sverige till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i tredje land, under förutsättning att ersättningen utgör minst 200 kr exkl. moms och säljaren kan visa med intyg utfärdat av en av skattemyndigheten godkänd intygsgivare (Tax-free for tourists- systemet) eller stämpel från det tullkontor där varan lämnade EU[874] att köparen i nära anslutning till leveransen har medfört varan vid resa till tredje land. Detta skall göras senast före utgången av tredje månaden efter den månad under vilken leveransen av varan gjordes (se dock nedan särskilt ang. turister från Norge och Åland). Nämnda intyg erfordras inte för försäljning i transithall på flygplats eller om det av annan anledning finns särskilda skäl att anse att säljaren har fullgjort sin skyldighet att styrka en exportaffär som nu avses.

Import

En köpare som *importerar* en vara till Sverige *från ett annat land än ett EU-land* (tredje land) blir om han anmäler varan till förtullning momsskyldig, om varan inte är undantagen från momsplikt, och skall därmed *erlägga moms till svenska tullen*. Detta gäller oavsett var köparen hör hemma, i Sverige eller utomlands, och alldeles oavsett om han är privatperson eller företagare. Typfallet är att en vara importeras direkt från t.ex. USA till Sverige. Svenska tullen tar också ut tullmoms om varan importeras från tredje land via ett annat EU-land och varan där inte har övergått till fri omsättning, dvs. tullmoms har inte påförts i det andra EU-landet och varan är då fortfarande en icke-gemenskapsvara när den kommer till Sverige. Har varan förtullats i annat EU-land kan den fritt flyttas till Sverige eller annat land inom gemenskapen och då gäller beskattningsordningen för EU-handel (se ovan).

Tullmoms: skattskyldig, skattskyldighetens inträde, beskattningsunderlag, momssats

Det är den som anmäler varan till förtullning (den tullskyldige eller, som begreppet lyder fr.o.m. den 1 januari 2001, ”gäldenären”) som blir *skattskyldig* för importmomsen,[875] och *skattskyldigheten inträder* vid den tidpunkt då varan skall anmälas till förtullning enligt tullagen.[876] Det vill säga, skattskyldigheten för im-

[874]Jfr 14 § MF.
[875]Jfr 1 kap. 2 § första stycket 6 ML, 5 kap. 11 § tullagen (2000:1281), motsvarar 10 § ”gamla” tullagen, och prop. 1994/95:34 s. 127.
[876]Jfr 1 kap. 5 § ML.

portmomsen inträder när varan lossas ur det transportmedel med vilket den befordrats eller, om varan först läggs upp på skatteupplag (se -nedan), tullupplag, tullager eller i frizon eller frilager, när uttag sker eller, om varan införts med temporär tullfrihet, när den temporära tullfriheten upphör och varan då är kvar i Sverige. *Beskattningsunderlaget* är varans tullvärde beräknat cif (cost, insurance, freight), dvs. avtalat pris plus frakt- och försäkringskostnader till den vid importen kända bestämmelseorten i Sverige eller annat EU-land.[877] Avgörande härvidlag är (fr.o.m. den 15 november 1997 vilken ort i Sverige eller annat EU-land som anges som bestämmelseort i en fraktsedel eller annan transporthandling avseende importen.[878] Om värdet av godstransport sålunda ingår i underlaget för tullmoms på själva varan, undantas transportören från momsplikt för tillhandahållande av transporttjänsten här i annat fall skulle ju en dubbelbeskattning ske av själva transporttjänsten.[879] Se särskilt i avsnittet Övriga undantag om behandlingen av bunkerolja i drivmedelstankarna på ett skepp som anlöper svensk hamn. *Momssatsen* för varuimporten är den generella 25%, men om det är livsmedel gäller den reducerade momssatsen 12%, vilken enligt avsnittet Återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter även gäller för import av konstverk, samlarföremål och antikviteter. Om värdet av godstransport sålunda ingår i underlaget för tullmoms på själva varan, undantas transportören från momsplikt för tillhandahållande av transporttjänsten här. I annat fall skulle ju en dubbelbeskattning ske av själva transporttjänsten.[880] Se särskilt i avsnittet Övriga undantag om behandlingen av bunkerolja i drivmedelstankarna på ett skepp som anlöper svensk hamn.

> Särskilt för varor som kommer från tredje land i postförsändelser gäller att postbefordringsföretaget anses som deklarant och tullskyldig, om inte varorna införtullas av någon annan. Posten påför alltså moms som man får betala innan man får ut varan på postkontoret. Har försändelsen kommit adressaten tillhanda innan så skett, skall dock denne anses som deklarant och tullskyldig.[881]

[877] Jfr 7 kap. 8 § ML.
[878] Jfr 13 b § MF; SFS 1997:709.
[879] Jfr 3 kap. 32 § ML.
[880] Jfr 3 kap. 32 § ML.
[881] Jfr 4 kap. 4 § tullagen (2000:1281), motsvarar 81 § ”gamla” tullagen.

Momsen är en konsumtionsskatt, dvs. den skall som en kostnad i princip träffa en köpare i det land där konsumtionen sker. Om varan införs endast tillfälligt i Sverige av någon som är på tillfälligt besök eller tjänsteärende här kan varan omfattas av temporär tullfrihet varvid någon moms inte tas ut av tullen, förutsatt att varan återutförs inom en stipulerad tid. Varan slutkonsumeras inte i Sverige i sådant fall. På motsvarande sätt resonerar man när en utlandsbosatt turist bosatt utanför EU utom i Norge eller Åland inhandlar en vara i Sverige. Han erlägger moms i butiken och återfår momsen antingen vid utresa i nära anslutning till inköpet (enligt systemet Tax free for tourists) eller efter att i nära anslutning till inköpet ha införtullat varan i sitt hemland (se ovan ett av fallen med utvidgning av exportbegreppet, vilket bygger på att butiken i Sverige i det enskilda fallet går med på att restituera momsen i efterhand). Någon konsumtion anses inte ske i Sverige i sådana fall.

Avdrag i MVD för tullmoms när tullräkning erhållits eller avdragsdatum angivits av speditör

En privatperson bosatt här får inte tillbaka erlagd importmoms. Det får dock en köpare som är företagare här i den mån hans verksamhet medför avdragsrätt eller återbetalningsrätt. Han redovisar moms som erlagts till tullen som ingående moms i MVD för den redovisningsperiod under vilken han har erhållit tullräkningen (eller enligt ett system som RSV överenskommit med Speditörsförbundet fått tullmomsen specificerad i en faktura från speditör med angivande av tidigaste avdragsdatum).[882]

Utländsk företagare anmäler själv varan till förtullning

Om i stället säljaren anmäler varan till förtullning blir denne momsskyldig. Är säljaren en utländsk företagare som inte har någon omsättning i Sverige lämnar han således själv inte någon MVD här i vilken han skulle kunna göra avdrag. Om köparen ersätter säljaren för tullmomsen eller betalar den i hans ställe, får köparen även i detta fall göra avdrag i sin MVD för tullmomsen som för ingående skatt.[883] Ovan i samband med redogörelsen för Beskattningsbeslut/Överklagande m.m. redogörs för möjligheten för en utländsk säljare att ansöka hos RSV om befrielse från tullmoms om köparen hinner gå i konkurs innan säljaren hunnit kompenseras för tullmomsen.

Ej importmoms på momsfria varor

Importmoms påförs givetvis bara för momspliktiga varor. En vara som är undantagen från momsplikt enligt ML (t.ex. flygbensin eller skepp för yrkesmässig sjöfart) momsbeläggs alltså inte av tullen.

Vissa fall av undantag från momsplikt vid import

Från skatteplikt *undantas* för övrigt import av en i och för sig momspliktig vara om importen medför skattefrihet enligt lagen om frihet från skatt vid import.[884] Till exempel påförs inte import-

[882] Jfr 8 kap. 2 § tredje stycket 2 och 13 kap. 23 § ML.
[883] 8 kap. 4 § 3 ML.
[884] Jfr 3 kap. 30 § första stycket ML.

moms beträffande: gemenskapsvara som återinförts till Sverige utan att ha bearbetats under tiden den varit utanför Sverige; samlarföremål och konstverk som inte är avsedda att säljas, om införseln sker för gallerier, museer eller andra institutioner som godkänts av Generaltullstyrelsen för skattefri import; eller när *temporär import* föreligger (t.ex. reparatörer som tar med sig egna verktyg och maskiner till Sverige).

Från skatteplikt undantas även import av en vara som efter importen skall omsättas till ett annat EU-land, under förutsättning att den efterföljande omsättningen medför att beskattning sker hos förvärvaren i det andra EU-landet som ett gemenskapsinternt förvärv.[885]

S.k. skatteupplag

Följande varor enligt Kombinerade nomenklaturen (KN-nr) undantas från momsplikt vid import om de placeras i s.k. skatteupplag och momsbeskattas enligt vad ovan sagts först vid uttag från upplaget:

1. Tenn (KN-nr 8001).
2. Koppar (KN-nr 7402, 7403, 7405 eller 7408).
3. Zink (KN-nr 7901).
4. Nickel (KN-nr 7502).
5. Aluminium (KN-nr 7601).
6. Bly (KN-nr 7801).
7. Indium (KN-nr ex 8112 91 eller ex 8112 99).
8. Spannmål (KN-nr 1001 till 1005, 1006: endast obehandlat ris, eller 1007 till 1008).
9. Oljeväxter och oljehaltiga frukter (KN-nr 1201 till 1207), kokosnöt, brasiliansk nöt och cashewnöt (KN-nr 0801), andra nötter (KN-nr 0802) eller oliver (KN-nr 0711 20).
10. Spannmål och utsäde, inkl. sojabönor (KN-nr 1201 till 1207).
11. Kaffe, inte rostat (KN-nr 0901 11 00 eller 0901 12 00).
12. Te (KN-nr 0902).
13. Kakaobönor, hela eller sönderslagna, råa eller rostade (KN-nr 1801)
14. Råsocker (KN-nr 1701 11 eller 1701 12).
15. Gummi, i ursprungliga former eller som plattor, ark eller remsor (KN-nr 4001 eller 4002).
16. Ull (KN-nr 5101).
17. Kemikalier i bulk (kapitel 28 och 29).
18. Mineraloljor, inkl. propan och butan; också inkl. råpetro-leumoljor (KN-nr 2709, 2710, 2711 12 eller 2711 13).
19. Silver (KN-nr 7106).

[885] Jfr 3 kap. 30 § andra stycket ML.

20. Platina, palladium, rhodium (KN-nr 7110 11 00, 7110 21 00 eller 7110 31 00).
21. Potatis (KN-nr 0701).
22. Vegetabiliska oljor och fetter och deras fraktioner, oavsett om de är raffinerade eller inte, dock inte kemiskt modifierade (KN-nr 1507 till 1515).
23. Virke[886] (KN-nr 4407 10 eller 4409 10).

Skattemyndigheten prövar efter särskild ansökan godkännande av skatteupplag och upplagshavare.[887]

Återimport

Så kallad aktiv förädlingstrafik utgör ett tullförfarande som innebär att varor som införs till gemenskapen för att bearbetas och därefter reexporteras inte belastas med de tull- och andra införselavgifter som normalt tillämpas inom gemenskapen. Tvärtomfallet kallas passiv förädlingstrafik, och innebär alltså att varor temporärt utförs till tredje land för bearbetning, reparation e.d. för att därefter återinföras med total eller partiell tullbefrielse. Förutsättningen för att få tillämpa dessa båda system är att väsentliga intressen hos bearbetningsföretag inom EU inte skadas.[888]

Antag att tullförfarandet passiv förädling får tillämpas. Då blir beskattningsunderlaget för påförande av tullmoms följande vid återimporten till Sverige från tredje land. Om bearbetning som inte utgör reparation av varan skett när varan befann sig i tredje land, skall tullvärdet minskas med beskattningsunderlaget vid den skattskyldiges tidigare förvärv eller import av varan.[889] Om en vara tillverkats helt eller delvis i tredje land av material som är gemenskapsvaror, skall tullvärdet av varan vid importen eller återimporten minskas med beskattningsunderlaget för tidigare uttagen moms, om importerad eller återimporterad vara tillverkats av det temporärt exporterade materialet.[890]

Vid återimport av gemenskapsvara som reparerats i tredje land utgörs beskattningsunderlaget vid påförande av tullmoms av ersättningen för reparationen samt tull och statliga skatter eller avgifter, utom moms, som tas ut med anledning av importen.[891]

Norge och Åland

Norge är ju inte med i EU utan utgör s.k. tredje land i förevarande sammanhang. Detsamma gäller Åland som är en del av EU-landet

[886] Jfr SFS 1998:346.
[887] Jfr 9c kap. ML.
[888] Jfr SOU 1994:89 s.169-171.
[889] Jfr 7 kap. 9 § ML.
[890] Jfr 7 kap. 10 § ML.
[891] Jfr 7 kap. 11 § ML.

Finland, men som enligt vad nedan sägs inte tillhör EU:s skatteområde.

En turist från Norge eller Åland omfattas inte av Tax free for touristssystemet, som ju gäller för turister från andra tredjeländer. Den norska eller åländska turisten som gjort inköp i svenska affärer kan få tillbaka moms enligt följande.

> För att få tillbaka momsen enligt överenskommelse med den svenska affären skall den norska eller åländska turisten ha fört in varorna i Norge eller Åland inom 14 dagar från inköpet. Det skall också visas att norsk resp. finsk moms erlagts vid införseln. Den vara som inköpts måste kosta mer än 1 000 kr exkl. moms. Vid inköp av varor som var och en kostar mindre än 1 000 kr, kan norrmannen eller ålänningen 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 kr. För att en grupp skall kunna betraktas som en enhet fordras att varorna inköpts samtidigt hos en säljare och att gruppen införs samtidigt i Norge eller Åland.[892]

Tjänster

Allmänt

Till skillnad från varuhandeln finns det på tjänsteområdet ingen anledning att ha olika beskattningsordningar med avseende på Sveriges handel med andra EU-länder resp. länder utanför EU (tredje land). Tjänsterna har ju aldrig hanterats momsmässigt av tullen och därför återfinns de aldrig i KVR. En annan sak är det att tjänster med anknytning till varuhandeln med andra EU-länder materiellt sett hanteras på samma sätt som EU-handeln, dvs. bedömningen av omsättningsland följer ”VAT-nummertekniken”. En gemenskapsintern varutransporttjänst redovisas, i likhet med andra tjänster, inte i KVR. De tjänsteomsättningar som enligt nedan inte anses ske inom, utan utanför landet (exporttjänster) momsbeskattas inte här och värdet av sådan omsättning redovisas på rad 22, omsättning av tjänster till utlandet, i MVD. I de fall nedan då en importtjänst förvärvsbeskattas i Sverige hos köparen av tjänsten enligt ”kundreglerna” nedan, skall denne redovisa beräknad svensk utgående moms enligt den momssats som skulle ha tillämpats på en vanlig intern svensk (nationell) affär på importtjänsten i fråga på rad 36 i MVD och värdet av importtjänsten redovisas på raden för momspliktig omsättning inom landet, 11. Omsättningen som den utländske företagaren gör här förvärvsbeskattas alltså hos den svenske kunden, när kundreglerna tillämpas,

[892] Jfr 5 kap. 9 § andra stycket ML.

och eftersom den utländske företagaren därmed inte momsregistreras här läggs omsättningen över till kunden och denne får alltså redovisa värdet av förvärvet som en egen omsättning inom landet. Om kunden är momsskyldig för sin verksamhet, får han göra avdrag i samma MVD som den beräknade utgående momsen på importtjänsten redovisas för densamma som för ingående moms på rad 37 i den mån förvärvet är hänförligt till dennes momsskyldiga aktiviteter i verksamheten. Viktigt alltså att man beträffande tjänsterna vid redovisningen av internationella affärer i MVD enbart använder begreppen exporttjänster och importtjänster.

Som nämnts gäller beträffande en utländsk företagare (från annat EU-land eller tredje land) att denne är momsskyldig i Sverige från första kronan av momspliktig omsättning här. Det räcker med att konstatera att vederbörande har yrkesmässig verksamhet i sitt hemland för att han skall bli momsskyldig i Sverige redan på grund av en enstaka, tillfällig omsättning av vara eller tjänst här. Då skall den utländske företagaren registrera sig här själv eller genom en representant. Det spelar alltså ingen roll för den utländske företagarens momsskyldighet i Sverige om han har fast driftställe eller t.ex. lager här. Omsätter han en momspliktig tjänst i Sverige eller momspliktig vara för den delen så momsbeskattas han som vilken svensk företagare som helst.

Om en utländsk företagare (i tredje land eller annat EU-land) faktureras svensk moms avseende en förvärvad tjänst (eller vara), kan han, om han inte själv har momsskyldig omsättning i Sverige, begära återbetalning (restitution) hos det särskilda skattekontoret i Ludvika enligt vad som sägs nedan under särskild rubrik.

På samma sätt som med privatpersoners varuinköp gäller beträffande tjänsterna i huvudsak en ursprungsprincip för privatpersoners tjänsteförvärv, vartill jag återkommer längre ned i detta avsnitt.

Tjänsteomsättning inom landet eller export: huvudregeln

Enligt huvudregeln anses en tjänst tillhandahållen på den plats där den som tillhandahåller tjänsten bedriver sin verksamhet eller har ett fast driftställe varifrån tjänsten tillhandahålls (”...the place where the supplier has established his business or has a fixed establishment from...”). Vad som avses är inte exempelvis bolagssäten eller andra slag av legala hemvistbegrepp, utan den plats där den ekonomiska aktiviteten faktiskt utförs från. Med den ekonomiska aktiviteten avses även en enstaka omsättning i t.ex. Sverige. ”Fixed establishment” betyder varje fast installation som en näringsidkare har i ett land, även om inga beskattningsbara transaktioner kan utföras där.[893] Huvudregeln innebär att man kan titta på vil-

[893]Jfr 5 kap. 8 § första stycket ML, prop. 1993/94:99 s. 181 och SOU 1994:88 Bilaga 1 s. 58 samt avsnittet Momsskyldighet, där jag berör förevarande fråga angående ”IT-problem” och servrar.

ket driftställe som står som säljare av tjänsten enligt kontraktet mellan säljare och köpare av tjänsten. Ligger säljarens driftställe i Sverige beskattas han här för tillhandahållandet av tjänsten. Har han driftstället utomlands (annat EU-land eller annat land än EU-land) är det fråga om en exporttjänst och beskattning sker inte i Sverige. Notera härvidlag att ett dotterbolag (och dess tillhandahållanden) bedöms för sig, och utgör alltså inte ett av moderbolagets driftställen.

Uppräkning av undantagen från huvudregeln

I praktiken kan man säga att huvudregeln utgör en ”slask” för de tjänster för vilka bedömningen av omsättningsland inte redan följer av någon av de ganska omfattande specialreglerna enligt nedan: fastighetsregeln i 5 kap. 4 § ML; regeln för fysiska tjänster i 5 kap. 6 § ML; kundregeln för intellektuella prestationer i 5 kap. 7 § ML; och kundreglerna enligt ”VAT-nummertekniken” för tjänster med anknytning till varuhandeln med EU i 5 kap. 5 a och 6 a §§ ML, (fysiska) tjänster bestående i värdering av och arbeten på lös egendom i 5 kap. 6 b § ML och förmedlingsregeln i 5 kap. 7 a § ML avseende annan förmedling än sådan som omfattas av någon av nämnda regler.[894] Det är enbart i ett fall som bedömningen av omsättningsland styrs av en ren konsumtionsregel och det är beträffande uthyrning av transportmedel och transporthjälpmedel, där man tittar i första hand på om tjänsten tillgodogörs uteslutande i Sverige (moms) eller utanför EU (export) och huvudregeln träder in i övrigt.

Särskild regel för montering/installation av vara

Jag går igenom reglerna utöver huvudregeln för bedömning av omsättningsland för tjänster nedan och erinrar om att det, som framgår nedan, dessutom finns fall där exportbegreppet för tjänster utvidgas till att omfatta vissa omsättningar som annars anses ske inom landet. Innan jag går över till nämnda genomgång skall bara nämnas att arbetsbeting åter betraktas som tjänsteomsättning och inte varuomsättning sedan det s.k. andra förenklingsdirektivet implementerades i ML den 1 januari 1996,[895] varvid också kan noteras att kundregeln på fastighetsområdet samtidigt slopades varom mera nedan angående utländska byggmästare. Genom en särskild regel slås för övrigt fast att den säljare av en vara som monterar eller installerar varan i Sverige, själv eller genom att anlita någon som gör detta, skall anses omsätta varan här

[894]Jfr prop. 1993/94:99 s. 185.
[895]SFS 1995:1286; 2 kap. 1 § första och andra stycket ML; prop. 1995/96:58 s. 38.

även om transporten av varan avgår från utlandet.[896] Oavsett om säljaren är företagare i annat EU-land eller i tredje land skall alltså vederbörande fakturera svensk moms till köparen för den vara som han tar med sig till Sverige för t.ex. monteringen. Om säljaren är från annat EU-land gör alltså köparen inte något GIF och om säljaren är från tredje land gör inte köparen någon import. Omvänt gäller samma sak för en svensk företagare som tar med sig varor för installationsarbete i annat EU-land.[897]

Uthyrning av transportmedel eller transport-hjälpmedel

Om en uthyrningstjänst som avser transportmedel eller transporthjälpmedel utnyttjas eller på annat sätt tillgodogörs (konsumeras) uteslutande i Sverige, skall den anses omsatt här även om uthyraren har sitt driftställe utomlands och momsbeskattning sker här. Om en sådan uthyrningstjänst i stället konsumeras uteslutande utanför EU, föreligger export även om uthyraren har sitt driftställe i Sverige.[898] Om konsumtion av sådan uthyrningstjänst enbart delvis sker i Sverige eller utanför EU, och t.ex. i någon mån sker i annat EU-land än Sverige, gäller huvudregeln och uthyraren skall debitera svensk moms om hans kontor (fasta driftställe) är beläget här.

Fastighetsregeln 5 kap. 4 § ML

Enligt den s.k. fastighetsregeln[899] är tjänster som avser en viss fastighet omsatta inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige. I annat fall är tjänsten omsatt utomlands (export) och svensk moms debiteras inte av tillhandahållaren. Jag använder ML:s begrepp fastighet, men med den reservationen att alla andra länder inte har ett fastighetsregister som i Sverige (enligt jordabalken utgör per definition inte all fast egendom dvs. mark fastighet, utan bara den mark som är indelad i just fastigheter, se avsnittet Fastighetsbranschen). För att i detta och andra sammanhang uppnå kongruens kan man emellertid godta att det svenska begreppet i praktiken brukar ges tolkningen fast egendom, vilket bättre stämmer med direktivets begrepp ”immovable property”. Beställarens (kundens) momsstatus är helt egal i sammanhanget, det räcker med att tjänsten, t.ex. en arkitekttjänst, avser en specifik fastighet i Sverige så skall svensk moms debiteras. Omvänt är det en exportomsättning om objektet för tjänsten är en viss fastighet utanför Sverige, även i det fall kunden är svensk. Fastighetsregeln ges en så vid tolkning att den omfattar alla tjänster som har anknytning till fastigheter, således enligt förarbetena[900] även en tjänst utförd av ”a priest who has been engaged driving a ghost out of a building”. Om däremot objektet för tjänsten är egendom som bara har anknytning till fastigheten, är inte fastighetsregeln tillämplig. Förva-

[896]Jfr 5 kap. 2 § första stycket 2 ML.
[897]Jfr Skatteförvaltningens utbildningsmaterial PE/U 44-541:2 utg. 1 s. 23.
[898]Jfr 5 kap. 8 § andra stycket ML.
[899]Jfr 5 kap. 4 § ML och prop. 1993/94:99 s. 177.
[900]Jfr prop. 1993/94:99 s. 178.

ring och lagring i en byggnad av varor som är lös egendom omfattas t.ex. av huvudregeln enligt ovan, då objektet för tjänsten är lösöret och inte fastigheten. Nedan framgår också att förevarande fastighetsregel framför allt kan tas över av regeln om fysiska tjänster (5 kap. 6 § ML) eller av den s.k. kundregeln (5 kap. 7 § ML), om inte dessa avser en viss fastighet. Förmedling av en tjänst som avser en viss fastighet skall emellertid behandlas som en tjänst som avser fastigheten enligt vad nyss sagts. Se nedan om utländska byggmästare i Sverige under rubriken Utländska företagare.

Fysiska tjänster 5 kap. 6 § ML

Följande tjänster beskattas där de i bokstavlig mening rent faktiskt (fysiskt) utförs:[901]

1. Kulturella aktiviteter, artistiska framträdanden, idrott, underhållning, utbildning, vetenskap och liknande verksamhet, däri inbegripen verksamhet som arrangör och andra med en i denna punkt angiven verksamhet förbundna åtgärder.
2. Omhändertagande, lastning och lossning av gods och andra liknande tjänster som tillhandahålls som ett led i en varutransport.
3. Värdering av varor som är lös egendom.
4. Arbeten på varor som avses i punkt 3, däri inbegripet kontroll eller analys av sådana varor.

Om en tjänst som ovan anges förmedlas gäller huvudregeln enligt ovan och då tittar man alltså på var tillhandahållaren har sitt drift-

ställe vid bedömningen av var beskattning av förmedlingstjänsten skall ske.

Beträffande tjänsterna enligt punkt 1 ovan erinras om att jag angående utbildning i avsnittet Utbildningsområdet tar upp att den gamla definitionen (från tiden före 1997) fortfarande gäller just när det gäller att bestämma omsättningsland för en momspliktig utbildningstjänst. Där framgår också att en fysisk tjänst, t.ex. en vetenskaplig sådan, anses omsatt enligt förarbetena[902] där den i bokstavlig mening utförs och inte i det land dit en rapport om resultatet av forskningen lämnas. I avsnittet Artistbranschen finns dessutom ett praktikfall med en hel del internationella aspekter på bl.a. framträdande och arrangemang.

– 5 kap. 5 b § ML

Beträffande tjänsterna enligt punkt 2 ovan noteras att ”VAT-nummertekniken” (se nedan) gäller för bedömningen av omsättningsland, när de tillhandahålls som ett led i en godstransport mellan Sverige och annat EU-land (se nedan om Tjänster med anknytning till varuhandeln mellan Sverige och annat EU-land, fall C.).

– 5 kap. 6 b § ML

För värdering av varor som är lös egendom, och arbeten däri inbegripet kontroll eller analys på sådana varor (jfr punkterna 3 och

---

[901] Jfr prop. 1993/94:99 s. 179.
[902] Jfr prop. 1993/94:99 s. 344.

4 ovan) gäller också ”VAT-nummertekniken” för bedömningen av omsättningsland. En sådan tjänst är en exporttjänst ur den svenske tillhandahållarens synvinkel även om den faktiskt utförs här, om beställaren (kunden) har åberopat VAT-nummer i annat EU-land än Sverige och varan transporteras ut ur Sverige efter utfört arbetsbeting eller reparation. Om det är tvärtom, dvs. arbetsbetinget har utförts i annat EU-land på beställning av svensk som åberopar sitt momsregistreringsnummer (VAT-nummer) och varan skickas ut ur EU-landet i fråga efter utfört arbetsbeting, skall den svenske momsskyldige beställaren beräkna och redovisa svensk utgående moms på förvärvet.[903]

Intellektuella prestationer etc. 5 kap. 7 § ML

Tjänsterna enligt punkterna 1–11 nedan behandlas enligt följande. Det är fråga om tillämpning av en kundregel såtillvida att om motparten i kontraktet är näringsidkare i annat EU-land eller näringsidkare eller icke-näringsidkare, t.ex. privatperson, i tredje land, skall den svenske tillhandahållaren av tjänsten anses göra en exportomsättning och debiterar alltså inte svensk moms. Förvärvsbeskattning sker hos näringsidkaren i det andra EU-landet, medan en privatperson i annat EU-land får erlägga debiterad svensk moms. Hur det blir hos förvärvaren i tredje land beror på om det landet har momsregler och vad de i så fall ålägger förvärvaren i fråga. Notera att det beträffande förhållandet till annat EU-land räcker med att kunden är näringsidkare för att det svenska företaget skall underlåta att debitera moms. Momsskyldighet eller inte hos förvärvaren är ointressant, utan kunden i det andra EU-landet kan vara momsfri där t.ex. en bank. Förevarande kundregel bygger alltså inte på ”VAT-nummertekniken”.[904]

Tillhandahålls tjänsten en svensk kund från ett annat EU-land och förvärvaren (kunden) är en näringsidkare (momsskyldig eller momsfri) som antingen har ett fast driftställe i Sverige till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om näringsidkaren saknar fast driftställe, han är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige sker beskattningen här hos kunden som en förvärvsbeskattning genom att denne skall beräkna svensk utgående moms på importtjänsten i fråga. Detsamma gäller om tjänsten tillhandahålls från ett land utanför EU (tredje land). Förvärvas tjänsten av någon som inte är en näringsidkare, (t.ex. en privatperson), betalar svenske förvärvaren det andra EG-landets moms om tjänsten tillhandahålls från annat EG-land än Sverige. Tillhandahålls tjänsten från tredje land, skall tillhandahållaren momsregistrera sig här (via ombud) och debitera svensk moms.[905]

---

[903] Jfr 5 kap. 6 b § och 1 kap. 2 § första stycket 3 ML och EG:s andra förenklingsdirektiv (95/7/EG).
[904] Jfr 5 kap. 7 § tredje stycket ML.
[905] Jfr 5 kap. 7 § första stycket och 1 kap. 2 § första stycket 2 ML.

Följande tjänster omfattas av förevarande kundregel:

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 (ADB) samt utarbetande av system eller program för ADB.
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 eller från att utöva en viss verksamhet.
10. Telekommunikationstjänster (fr.o.m. 1/7 1997[906]), varmed förstås *dels* tjänster som avser överföring, sändning eller mottagning av signaler, skrift, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektromagnetiska medel, *dels* tjänster som avser överlåtelse eller upplåtelse av rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning.
11. Sådan förmedling som görs för någon annans räkning i hans namn (ej kommission alltså), om förmedlingen avser sådana tjänster som anges i punkterna 1–10.[907]

Beträffande konsulttjänster o.d. (2 ovan) erinras om avsnittet Försäkringsbranschen och beträffande bank- och finansieringstjänster (6 ovan) erinras om avsnittet Bank- och finansieringsområdet, i vilka avsnitt det framgår att försäkringstjänster, omsättning av sedlar och mynt samt vissa finanstjänster är kvalificerat undantagna från momsplikt om kunden finns utanför EU.

Konflikt: 5 kap. 6 § kontra 5 kap. 7 § ML

Om det är tveksamt huruvida en tjänst skall hanteras momsmässigt enligt förevarande kundregel eller enligt regeln för fysiska tjänster ovan (5 kap. 6 § ML), skall frågan enligt förarbetena[908] avgöras med hänsyn till den huvudsakliga karaktären hos tjänsten. Detta bör i allmänhet leda till att ifrågavarande kundregel (5 kap. 7 § ML) skall tillämpas. Exempelvis kan ett konsultuppdrag

[906]Jfr SFS 1997:331.
[907]Jfr 5 kap. 7 § andra stycket ML.
[908]Jfr prop. 1993/94:99 s. 179.

avseende omorganisation av ett visst företag innehålla vissa utbildningsmoment. Dessa moment leder enligt förarbetena inte till att tjänsten skall bedömas som något annat än en konsulttjänst. I inledningen av avsnittet Bank- och finansieringsområdet framgår det också att konsulttjänster avser utredande och rådgivande verksamhet inom ekonomiska, administrativa, juridiska och tekniska områden i vidsträckt bemärkelse, vilket bör leda till att förevarande kundregel oftast är tillämplig på sammansatta tjänster. Det innebär att en samlad bedömning måste ske av prestationen och det är sålunda inte fråga om tjänster avseende en viss fastighet (jfr 5 kap. 4 § ML ovan) och alltså inte heller i huvudsak om en fysisk tjänst enligt 5 kap. 6 § ML.

Tjänster med anknytning till varuhandeln mellan Sverige och annat EU-land: 5 kap. 5 a och 6 a §§ ML

Nu är det fråga om godstransporter mellan Sverige och annat EU-land eller andra tjänster med anknytning till en godstransporttjänst mellan Sverige och ett annat EU-land.

> Notera att om en utländsk företagare (hemmahörande i annat EU-land eller tredje land) tillhandahåller tjänster i samband med varuleveranser inom Sverige (ej gränsöverskridande), skall vederbörande alltid vara momsregistrerad här själv eller genom ombud, eftersom det inte längre krävs att verksamheten bedrivs här (dvs. att vederbörande har kontor o.d. här), utan det räcker med att den utländske företagaren är yrkesmässig i sitt hemland och att han omsätter tjänsten här. På samma sätt blir en svensk företagare momsskyldig i ett annat EU-land för omsättning där av godstransporter eller tjänster med anknytning till godstransporter där. Sådana fall är det inte fråga om nu utan här *förutsätts* att *varan skall transporteras mellan Sverige och annat EU-land* och att eventuellt någon tillhandahåller anslutande tjänster (typiska speditionstjänster) i samband därmed. Notera emellertid särskilt vad ovan sagts angående tredjelandshandeln om att momsfrihet föreligger för en transportör inom Sverige om fraktvärdet ingår i underlaget för uttag av tullmoms på en varuimport. Detsamma är i praktiken fallet enligt vad ovan sägs om EU-handeln om ett GIF sker cif, eftersom det innebär att säljaren av varan står för fraktkostnaden och den sålunda ingår i priset för varan och därmed i underlaget för beräknad utgående moms på varan.

För A. varutransporter (godstransporter) mellan EU-länder, B. förmedling av sådana transporter, C. omhändertagande, lastning och lossning av gods och andra liknande tjänster som tillhanda-

hålls som ett led i en varutransport mellan EU-länder och D. förmedling av tjänster enligt C. gäller att bedömningen av huruvida tillhandahållaren av t.ex. godstransporten skall ta ut moms eller om förvärvaren skall beskattas avgörs, som ovan nämnts, på samma sätt som en varuomsättning mellan EU-länder, dvs. enligt ”VAT-nummertekniken” (men ingen redovisning i KVR). Momsfrihet föreligger för transportören etc. om köparen av tjänsten åberopar sitt VAT-nummer i det andra EU-landet (och sålunda förvärvsbeskattas där). Tjänsten anses tillhandahållen kunden under dennes VAT-nummer om numret är angivet på transportföretagets faktura.[909] Notera att förmedling av en vara inte är detsamma som förmedling av en varutransport. Hur bedöms t.ex. en agentverksamhet där en person uppbär provision från ett företag i annat EU-land för att han ordnar kunder till företagets produkter, dvs. förmedlar själva varuomsättningen? Detta belyses i punkt E. nedan efter redogörelse för fallen A–D.

A. Huvudregeln är att en gemenskapsintern varutransporttjänst (varutransport mellan EU-länder) anses omsatt i det land varifrån transporten avgår, dvs. i avgångslandet. Däremot anses omsättningen ske i destinationslandet om köparen av tjänsten åberopar sitt VAT-nummer där och momsbeskattning sker inte i Sverige (exporttjänst). Även om den gemenskapsinterna transporten avgår från ett annat EU-land skall den anses omsatt här om köparen av tjänsten förvärvat densamma under åberopande av sitt svenska VAT-nummer.

Om en gemenskapsintern varutransporttjänst anses omsatt i Sverige beskattas givetvis en svensk transportör här. En utländsk transportör beskatttas här för den gemenskapsinterna varu-trans-port som han omsätter här om köparen av tjänsten inte har något svenskt VAT-nummer. Om säljaren av den gemenskapsinterna varu-transporttjänst som omsätts i Sverige är en utländsk företagare men köparen av tjänsten är momsregistrerad här och således kan åberopa svenskt VAT-nummer, är det köparen av tjänsten som (förvärvs)beskattas här för omsättningen av importtjänsten (gemenskapsinterna varutransporten) i fråga och inte transportören.[910]

Notera att vad som nyss sagts om en utländsk företagare (transportör) och dennes omsättning i Sverige gäller oavsett om denne är hemmahörande inom eller utom EU. Av intresse är att han omsätter varutransporter mellan Sverige och annat EU-land som bedöms som omsättning här (transporter till och från EG är däremot export, se nedan). Skillnaden är att en utländsk företagare från ett land utom EU alltid skall momsregist-

[909]Jfr SOU 1994:88 Bilaga 1 s. 66.
[910]Jfr 5 kap. 5 a § första stycket och 1 kap. 2 § första stycket 3 ML samt prop. 1994/95:57 s. 181.

rera sig i Sverige för sin omsättning av transporten här, men en utländsk företagare från annat EU-land skall momsregistrera sig här endast om köparen av transporttjänsten inte skall förvärvsbeskattas för densamma i Sverige. Vad nu sagts om utländska företagare gäller i samtliga fall beträffande nedan beskrivna tjänster med anknytning till en varutransport mellan Sverige och ett annat EU-land.

Godstransporter

Nedan anges schematiskt i sex exempel fall av godstransporter inom EU, exempelvis mellan Sverige och Tyskland, och hur momsbeskattningen skall ske. Köpare av godstransporttjänsten, beställaren (kunden) = K. Säljare av transporttjänsten, transportören = T.

Exempel 1

Varutransporten från Sverige, till Tyskland.

K och T i Sverige och K åberopar svenskt VAT-nummer. Transporttjänsten omsatt i Sverige och T debiterar svensk moms.

Exempel 2

Varutransporten från Sverige, till Tyskland.

T i Sverige och K i Tyskland och K åberopar tyskt VAT-nummer. Transporttjänsten anses omsatt utomlands och T debiterar inte svensk moms.

Exempel 3

Varutransporten från Sverige, till Tyskland.

T i Tyskland och K svensk privatperson och K har således inget VAT-nummer att åberopa. Transporttjänsten anses omsatt i Sverige (= avgångslandet). T är yrkesmässig i Tyskland och momsregistreras även i Sverige på grund av sin omsättning här och T. debiterar svensk moms.

Exempel 4

Varutransporten från Sverige, till Tyskland.

T i Tyskland och K i Sverige och K åberopar svenskt VAT-nummer. Transporttjänsten anses omsatt i Sverige av T, men förvärvaren K ”importbeskattas” för tjänsten momsmässigt (åberopar VAT-nummer här). T debiterar varken svensk eller tysk moms.

Exempel 5

Varutransporten till Sverige, från Tyskland.

K svensk privatperson och T i Tyskland och K har således inget VAT-nummer att åberopa. Transporttjänsten omsatt i avgångslandet Tyskland och T debiterar tysk moms.

Exempel 6

Varutransporten till Sverige, från Tyskland.

K i Sverige och T i Tyskland och K åberopar svenskt VAT-nummer. Transporttjänsten anses omsatt i Sverige av T, men förvärvaren K ”importbeskattas” för tjänsten momsmässigt (åberopar VAT-nummer här). T debiterar varken svensk eller tysk moms. Jfr exempel 4.

B. Förmedling av en godstransport mellan EU-länder bedöms på samma sätt som angivits under A beträffande själva godstransporttjänsten. Huvudregeln är att en förmedlingstjänst avseende en godstransport anses omsatt i Sverige om transporten avgår härifrån. Däremot anses förmedlingen omsatt i det andra EU-landet om köparen av förmedlingstjänsten åberopar sitt VAT-nummer där. Även om den gemenskapsinterna transporten avgår från ett annat EU-land skall förmedlingstjänsten anses omsatt här om köparen av förmedlingstjänsten förvärvat densamma under åberopande av sitt svenska VAT-nummer.

Om en förmedlingstjänst enligt ovan anses omsatt i Sverige beskattas säljaren av tjänsten här. En utländsk förmedlare beskattas i Sverige för sin provision om köparen av förmedlingstjänsten som omsätts här inte har något svenskt VAT-nummer. Om säljaren av förmedlingstjänsten som omsätts i Sverige är en utländsk företagare men köparen av tjänsten är momsregistrerad här och således kan åberopa svenskt VAT-nummer, är det köparen av förmedlingstjänsten som (förvärvs)beskattas här för omsättningen av importtjänsten (förmedlingen) i fråga och inte förmedlaren.

C. Omhändertagande, lastning och lossning av gods och andra liknande tjänster som tillhandahålls som ett led i en varutransport mellan EU-länder behandlas enligt följande. Om tjänsten (t.ex. lastningen) utförs i Sverige anses den omsatt här som huvudregel. Däremot anses tjänsten i fråga omsatt i det andra EU-landet om köparen av densamma åberopar sitt VAT-nummer där. Även om t.ex. lastningstjänsten utförs i ett annat EU-land anses den omsatt här om köparen av tjänsten förvärvat densamma under åberopande av sitt svenska VAT-nummer.

Om t.ex. lastningstjänsten anses omsatt i Sverige beskattas säljaren av tjänsten här. En utländsk tillhandahållare av lastningstjänsten som omsätts i Sverige beskattas här om köparen av tjänsten inte har något svenskt VAT-nummer. Om säljaren av lastningstjänsten som omsätts i Sverige är en utländsk företagare men köparen av tjänsten är momsregistrerad här och således kan åberopa svenskt VAT-nummer, är det köparen av lastningstjänsten som (förvärvs)beskattas här för omsättningen av importtjänsten (lastningstjänsten) i fråga och inte tillhandahållaren.

D. Förmedling av en tjänst enligt C, t.ex. förmedling av en lastningstjänst behandlas på följande sätt. Huvudregeln är att förmedlingen av lastningen anses omsatt i Sverige om lastningen utförs här. Däremot anses förmedlingen omsatt i det andra EU-landet om köparen av förmedlingstjänsten åberopar sitt VAT-nummer där. Även om den förmedlade lastningen utförs i det andra EU-landet skall förmedlingstjänsten anses omsatt här om köparen av

förmedlingstjänsten förvärvat densamma under åberopande av sitt svenska VAT-nummer.

Om en förmedlingstjänst enligt ovan (t.ex. förmedling av en lastningstjänst) anses omsatt i Sverige beskattas säljaren av tjänsten här. En utländsk tillhandahållare av förmedlingstjänsten som omsätts i Sverige beskattas här om köparen av förmedlingstjänsten inte har något svenskt VAT-nummer. Om säljaren av förmedlingstjänsten som omsätts i Sverige är en utländsk företagare men köparen av tjänsten är momsregistrerad här och således kan åberopa svenskt VAT-nummer, är det köparen av förmedlingstjänsten som (förvärvs)beskattas här för omsättningen av importtjänsten (förmedlingen av lastningstjänsten) i fråga och inte förmedlaren.

E. Hur bedöms en förmedling av själva varan? Det är ju inte en godstransporttjänst eller tjänst som anknyter till sådan tjänst, utan en tjänst i första hand avseende själva varan. Det typiska, och som jag utgår ifrån, är att någon förmedlar kundkontakter för att främja avsättningen av varan. Det är alltså inte fråga om reklam eller annonsering, utan om agentverksamhet. En följdfråga i detta sammanhang är: påverkas själva omsättningen av varan? Det är fortfarande fråga om att aktiviteten skall leda till att varor transporteras mellan Sverige och ett annat EU-land. Först konstateras att B och D ovan inte beskriver vad som gäller för en agent i ett EU-land som uppbär provision från ett företag i ett annat EU-land för att han ordnar fram kunder som köper företagets varor.

Jag förutsätter om inte annat sägs att agenten är hemmahörande i Sverige. Agenten går inte in som ägare till varorna. Om så sker blir det ju i stället fråga om vanlig varuomsättning från vederbörandes sida. Agenten förmedlar alltså bara varuomsättningen och då kan det ske på två sätt: antingen (1) förmedlar agenten varorna i eget namn (kommission) eller (2) så förmedlar agenten varorna i huvudmannens namn. Följande gäller enligt min mening.

1. Agenten förvärvar inte äganderätten men han förmedlar försäljningen av varan i eget namn. Det är alltså fråga om förmedling i *kommission*. Agenten är ansiktet utåt gentemot köparen av varorna och agenten uppbär likviden för varorna och redovisar till huvudmannen (säljaren). I detta fall föreskrivs att omsättning skall anses ske av såväl agenten som dennes huvudman (kommissionen i eget namn utgör vad jag kallar ett ”6:7-fall”, efter aktuellt lagrum i ML).[911] Det vill säga, trots att agenten inte förvärvar äganderätten till varorna innebär det faktum att han i förhållande till köparen (”utåt sett”) agerar

[911]Jfr 6 kap. 7 § ML.

som om han vore ägaren (agerar i eget namn och inte i huvudmannens) att en vanlig varuomsättning anses ske av såväl agenten som huvudmannen.

Vid tredjelandshandel uppkommer inte något problem om varorna skickas direkt från huvudmannen till kunden i *tredje land:* "varans väg" styr och såväl huvudmannen som agenten kan underlåta att ta ut moms eftersom varorna då exporteras. Om varan eller godstransporttjänsten eller en annan tjänst förmedlas för någon annans räkning i dennes namn (ej i eget namn), följer bedömningen av förmedlingstjänsten bedömningen av varan eller tjänsten (jfr punkt 5 nedan ang. Särskilda fall av omsättning av tjänster inom landet som ändå anses ske utomlands).[912] Det vill säga, om varan anses *exporterad* till tredje land (omsatt utanför EU) skall t.ex. en speditionstjänst avseende varan inte heller momsbeläggas. Om förmedlingen sker i eget namn gäller enligt huvudregeln ovan att man tittar på var tillhandahållaren av förmedlingstjänsten har sitt fasta driftställe (dvs. varifrån den ekonomiska aktiviteten utgår). Är förmedlaren etablerad i Sverige, skall han alltså ta ut moms på förmedlingstjänsten. Ett svenskt företag som köper förmedlingstjänsten får då göra avdrag i sin momsdeklaration för debiterad ingående moms. Är köparen av förmedlingstjänsten etablerad utomlands får han vända sig till det särskilda skattekontoret i Ludvika och begära restitution av debiterad moms.

Nu är det emellertid fråga om EU-handel. Agenten skickar en faktura med sitt namn på till kunden i det andra EU-landet avseende de varor som kommer att levereras till kunden. För "agentens varuomsättning" tas inte någon moms ut om han fakturerar kund i annat EU-land som är momsregistrerad och åberopar sitt VAT-nummer där (eller om varorna är punktskattepliktiga och förvärvaren inte är en privatperson, vilket fall jag i fortsättningen bortser ifrån för enkelhets skull). Problemet uppkommer i ledet huvudmanagent. Huvudmannen har ju inte någon fakturamottagare med VAT-nummer i annat EU-land, utan skickar fakturan till den svenske agenten och måste då ta ut moms, som agenten får göra avdrag för och sedan fakturerar agenten momsfritt till kunden som åberopar VAT-nummer i det andra EU-landet. Situationen blir alltså i dessa agentfall densamma som vid "vanlig" varuomsättning mellan säljare, återförsäljare och slutkund, trots att agenten egentligen inte har förvärvat äganderätten till varorna. Om agenten skaffar sig VAT-nummer även i annat EU-land än Sverige (förutsatt givetvis att vederbörande har omsättning även där) och åberopar det i förhållande till huvudmannen, skall dock denne

[912]Jfr 5 kap. 11 § 5 ML; SFS 2000:143.

inte debitera moms i förhållande till agenten, som alltså slipper ligga ute med momsen i avvaktan på att den kan tillgodoräknas som ingående moms i en MVD.

Vad nu sagts berör alltså själva varans omsättning. Hur blir det med provisionen för den förmedlingstjänst som agenten faktiskt har utfört åt huvudmannen genom att ordna fram kunden i det andra EU-landet? Det är då fråga om en tjänst som anknyter till en godstransport från Sverige till ett annat EU-land: säljarens vara skall ju transporteras från Sverige till ett annat EU-land. *5 kap. 7 a § ML* utgör en bestämmelse som reglerar denna situation i det fallet att agenten agerar i sin huvudmans namn (se nedan 2.), men här är det fråga om att agenten agerar i eget namn varför förmedlingstjänsten bedöms enligt de vanliga reglerna för export- och importtjänster. Det är, som nämnts, inte fråga om reklam eller annonsering, utan om agentverksamhet varför man enligt huvudregeln ovan skall titta på var tillhandahållaren har sitt fasta driftställe (dvs. varifrån den ekonomiska aktiviteten utgår). I detta fall är agenten etablerad i Sverige och skall alltså ta ut moms på provisionen som han får från huvudmannen. Huvudmannen får göra avdrag i sin momsdeklaration för debiterad ingående skatt avseende erlagd provision.

Notera att om tjänster, t.ex. patenträttigheter, säljs i kommission från Sverige till utlandet så gäller enligt huvudregeln ovan att tillhandahållanden av sådana rättigheter (tjänster) anses ske utomlands om förvärvaren finns i tredje land eller om förvärvaren är en näringsidkare i ett annat EU-land (export i båda fallen). Då tittar man aldrig på ”varans väg” utan i båda fallen tar säljaren av t.ex. patentet ut moms i förhållande till agenten och denne gör avdrag i sin momsdeklaration men fakturerar i sin tur momsfritt (export) till köparen av patentet. Huvudmannen har ju inte något kontrakt direkt med förvärvaren i det andra landet, men det har agenten. Provisionen från huvudmannen för förmedlingen av patentförsäljningen skall agenten ta ut moms på eftersom agenten har fast driftställe här och huvudmannen får göra avdrag i sin momsdeklaration för debiterad ingående skatt avseende erlagd provision.

2. Nu förmedlar agenten varorna i huvudmannens namn. Det är alltså inte fråga om kommission, utan köparen sammanförs med säljaren (dvs. agentens huvudman) och kontrakt tecknas direkt mellan säljaren och köparen. Köparen ”ser” alltså säljarens namn i fakturor etc. just i egenskap av säljare. I detta fall kan inte agenten likställas med någon som omsätter själva varan, utan varuomsättning sker enbart mellan säljaren och köparen och säljaren kan underlåta att ta ut moms om köparen åberopar VAT-nummer i det andra EU-landet.

För förmedlingen av denna varuomsättning mellan säljaren och köparen uppbär agenten provision från säljaren (från sin huvudman). Bestämmelsen 5 kap. 7 a § ML avser förmedlingstjänster som görs för någon annans räkning i dennes namn och som avser andra förmedlingsfall än som beskrivs i ML i övrigt, dvs. i andra fall än bl.a. de som beskrivs i B och D ovan. Genom SFS 2000:143 har klarlagts att bestämmelsen gäller förmedlingstjänster oavsett om de avser omsättning av varor eller tjänster.

> Förmedlingstjänsten enligt 5 kap. 7 a § ML anses som huvudregel omsatt där de förmedlade transaktionerna företas ("... are carried out"). Detta innebär att om den förmedlande varan eller tjänsten omsätts i Sverige, omsätts också förmedlingstjänsten här. Däremot anses förmedlingen omsatt i det andra EU-landet om köparen av förmedlingstjänsten åberopar sitt VAT-nummer där. Även om förmedlingstjänsten företas i det andra EU-landet (dvs. den förmedlande varan eller tjänsten omsätts där) skall förmedlingstjänsten anses omsatt här, om köparen av förmedlingstjänsten förvärvat densamma under åberopande av sitt svenska VAT-nummer.
>
> Om en förmedlingstjänst enligt ovan anses omsatt i Sverige beskattas agenten här. En utländsk tillhandahållare (agent) av förmedlingstjänsten som omsätts i Sverige beskattas här om köparen av förmedlingstjänsten inte har något svenskt VAT-nummer. Om säljaren av förmedlingstjänsten (agenten) som omsätts i Sverige är en utländsk företagare men köparen av tjänsten är momsregistrerad här och således kan åberopa svenskt VAT-nummer, är det köparen av förmedlingstjänsten som (förvärvs)beskattas här för omsättningen av importtjänsten (förmedlingen) i fråga och inte förmedlaren (agenten).[913]

I förevarande fall bearbetar den svenske agenten marknaden i annat EU-land och huvudmannen köper tjänsten (förmedling av varuomsättning) under angivande av svenskt VAT-nummer. Därmed skall agenten ta ut moms på provisionen från huvudmannen och denne får göra avdrag för debiterad ingående skatt avseende erlagd provision.

> Anta att det är tjänster, t.ex. patenträttigheter, som förmedlas. Det är inte fråga om kommission, för ingen omsättning av rättigheten sker från agentens sida, utan rättigheten omsätts mellan säljaren (huvudmannen) och köparen. Enligt vad som sägs ovan i denna punkt under 1. och ovan angående intellektuella prestationer etc. anses tillhandahållanden av sådana rättighe-

[913]Jfr 1 kap. 2 § första stycket 3 ML; SFS 2000:143.

ter (tjänster) ske utomlands om förvärvaren finns i tredje land eller om förvärvaren är en näringsidkare i ett annat EU-land (export i båda fallen). Nu har ju säljaren kontrakt direkt med köparen i det andra landet. I detta fall antas köparen vara en näringsidkare i det andra EU-landet, varför säljaren kan fakturera momsfritt och köparen förvärvsbeskattas för förvärvet av patentet i det andra EU-landet. Provisionen från huvudmannen för förmedlingen av patentförsäljningen skall agenten ta ut moms på eftersom förvärvaren av förmedlingstjänsten (huvudmannen) är näringsidkare i Sverige och agenten har fast driftställe här. Huvudmannen får göra avdrag i sin momsdeklaration för debiterad ingående skatt avseende erlagd provision.

Godstransporter till och från tredje land och persontransporter till och från tredje land eller annat EU-land

Godstransporter direkt till eller från tredje land och *persontransporter* (resor) till och från tredje land eller annat EU-land räknas som exporttjänster och momsbeläggs inte (destinationsprincipen).[914] Förmedling av en sådan transporttjänst räknas som export och momsbeläggs inte.[915] *Brevbefordran* till utlandet (EU-land eller tredje land) anses som en omsättning inom landet och momsbeläggs.[916] Förmedling av en brevbefordranstjänst anses ske inom Sverige och momsbeläggs enligt huvudregeln ovan om tillhandahållaren av förmedlingstjänsten har fast driftställe här. Däremot momsbeläggs inte postbefordringsföretags tillhandahållande av transport och därtill anslutna tjänster, terminaltjänster, till ett utländskt postbefordringsföretag i samband med distribution i Sverige av inkommande brev eller paket.[917] Beträffande svenskt postbefordringsföretags tillhandahållande av terminaltjänster åt ett postbefordringsföretag utanför EU kan det underlåta att debitera moms även med stöd av regeln om speditörstjänster åt uppdragsgivare i tredje land enligt punkt 2b nedan angående särskilda fall av omsättning av tjänst inom landet som ändå anses ske utomlands.[918]

I avsnittet Resebyråbranschen redogör jag för s.k. resetjänster, dvs. ett tillhandahållande utöver att bara utföra personbefordran, och att omsättningen av en resetjänst skall anses ske i det land där resebyrån som tillhandahåller tjänsten har fast driftställe, dvs. i praktiken det land där försäljningskontoret som resenären vänder

[914]Jfr 5 kap. 5 § första stycket ML och prop. 1989/90:111 s. 98.
[915]Jfr 5 kap. 1 § första stycket och 5 § tredje stycket ML.
[916]Jfr 5 kap. 5 § andra stycket ML.
[917]Jfr 3 kap. 30g § ML.
[918]Jfr prop. 1994/95:202 s. 69.

sig till ligger. Nu är det emellertid fråga om vanlig personbefordran och enligt ovan följer persontransporterna destinationsprincipen, varvid personbefordran till och från utlandet utgör export även om s.k. transituppehåll görs.[919]

Särskilda fall av omsättning av tjänst inom landet som ändå anses ske utomlands

Även om en tjänst enligt vad ovan sagts anses omsatt i Sverige skall den anses utgöra en exporttjänst och inte momsbeläggas om det är fråga om:

1. 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,
2. a. lastning, lossning eller andra tjänster i godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksamhet, om tjänsterna avser varor från eller till tredje land (plats utanför EU),
   b. transport eller annan tjänst inom landet som avser varor som en speditör eller fraktförare tillhandahåller en utländsk uppdragsgivare i tredje land i samband med import eller export av varan,[920]
3. 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 till tredje land,
4. reparation av varor åt en utländsk företagare, som inte är momsskyldig för omsättningen, och reparationen görs inom ramen för garantiåtaganden som denne gjort,
5. förmedling av varor eller tjänster som görs för någon annans räkning i dennes namn (ej kommission alltså), när själva omsättningen av varorna eller tjänsterna som förmedlas anses ske utanför EU.[921]

Angående punkt 3 får särskilt nämnas att motsvarande regel i sjätte momsdirektivet (artikel 15.3) inte innehåller någon begränsning, för att exporttjänst skall anses föreligga eller ej, med avseende på om varorna förvärvats här i landet eller förts hit för tjänsten i fråga. I ett förhandsbesked[922] har därför Regeringsrätten avgjort frågan på så vis att direktivets bestämmelse anses äga företräde, och att direktivet har s.k. direkt effekt.

---

[919]Jfr prop. 1989/90:111 s. 98.
[920]Jfr bet. 1994/95:SkU7 s. 84.
[921]Jfr 5 kap. 11 § ML; SFS 2000:143.
[922]Jfr RÅ 2000 Ref 5, vari också hänvisas till EG-domarna 26/62 (Gend en Loos), 6/64 (Costa) och 8/81 (Ursula Becker).

Beträffande punkt 6 följer som tidigare nämnts bedömningen av om förmedlingstjänst skall anses utgöra exportomsättning eller ej av hur grundomsättningen bedöms. Avser förmedlingen t.ex. en vara som skall transporteras med leveransvillkoren ex works (från fabrik, från lager etc.) från New York till Sverige konstateras först att grundomsättningen (av varan) sker utanför EU. Därmed är enligt punkt 6 förmedlingen av varuomsättningen en exporttjänst som inte skall momsbeläggas här. Om varan först importeras till ett annat EU-land av en köpare där (förste köparen) och sedan omsätts till Sverige, är det fortfarande så att förmedlingen utgör en exporttjänst om den avser köpet mellan säljaren i New York och förste köparen i det andra EU-landet och samma villkor (ex works New York) som nyss nämnts gäller för den varuomsättningen. Om förmedlaren däremot har sammanfört förste köparen i det andra EU-landet och den slutlige köparen i Sverige, skall förmedlingsprovisionen för det uppdraget momsbeläggas i Sverige; grundomsättningen av varan sker inte utanför EU.

EG:s tullområde och EG:s skatteområde

EG är en tullunion med gemensamma yttertullar och inom EU:s geografiska område kan varor röra sig fritt på samma sätt som i ett enskilt land. På denna inre marknad har begreppen import och export förlorat sin betydelse: någon tullklarering av varor förekommer inte längre vid passering av gränserna inom EU och i stort sett inte heller någon anmälningsskyldighet (se dock nedan), utan tullverksamheten inriktas helt på gemenskapens yttre gränser.[923] Beträffande varor som ankommer till gemenskapens område är den första behandlingsformen s.k. övergång till fri omsättning, vilket motsvarar det svenska begreppet förtullning.[924] En vara som övergått till fri omsättning genom importbeskattning är en s.k. gemenskapsvara och då gäller på momssidan den särskilda beskattningsordningen för EU-handel i stället för tullprocedurer om varan flyttas mellan medlemsländerna. En vara som kommer direkt från tredje land till Sverige förtullas och påförs moms här och övergår därmed till fri omsättning (vilket antingen sker direkt när varan passerar tullen eller senare om förenklat förfarande får tillämpas). Om en vara är en icke-gemenskapsvara, dvs. har inte övergått till fri omsättning, och förs in till Sverige från tredje land via ett annat EU-land (t.ex. transitering), sker också förtullning här varvid svensk tullmoms påförs.[925] Genom EU-inträdet har nämligen införts möjlighet för tullen att ge tillstånd att använda förenklade förfaranden vid övergång till fri omsättning motsva-

[923]Jfr prop. 1994/95:34 s. 80.
[924]Jfr prop. 1994/95:57 s. 81.
[925]Jfr prop. 1994/95:34 s. 95.

rande de tidigare förenklade förfarandena hemtagning (kreditimport) och förfarande med godkänd mottagare (transitering).[926]

Notera att EU har ett tullområde och ett skatteområde. Skatteområdet gäller för moms och punktskatter. Både tullområdet och skatteområdet består av medlemsländernas geografiska områden, men skiljer sig dock något åt.

Skatteområdet

Skatteområdet utgörs[927] av EU15-länderna samt Azorerna, Madeira, Balearerna (Mallorca, Ibiza, Menorca och Formentera), Monaco och Isle of Man. Följande områden undantas:

Tyskland:	Ön Helgoland och området Büsingen.
Italien:	Livigno, Campione d'Italia och de italienska delarna av Luganosjön.
Spanien:	Ceuta, Melilla och Kanarieöarna (Gran Canaria, Tenerife, Fuerteventura, Lanzarote, La Palma, La Gomera och El Hierro).
Storbritannien:	Kanalöarna (Jersey, Guernsey, Alderney, Sark och Herm) och Gibraltar.
Frankrike:	De franska utomeuropeiska departementen (Guadelope, Martinique, Franska Guyana och Réunion).
Grekland:	Agio Oros (berget Athos).
Finland:	Åland.
Nederländerna:	Aruba, Nederländska Antillerna (Bonarire, Curaçao, Saba, Sint Eustatius och Sint Maarten).

Färöarna och Grönland
Andorra
San Marino
Vatikanstaten

Tullområdet

Tullområdet anges i punkterna 1–3 nedan.[928]

1. Tullområdet omfattar:
   Belgiens territorium,
   Danmarks territorium utom Färöarna och Grönland,
   Tysklands territorium utom ön Helgoland och Büsingens territorium,
   Spaniens territorium utom Ceuta och Melilla,
   Greklands territorium,
   Frankrikes territorium med undantag av de utomeuropeiska territorierna och "collectivés territoriales",
   Irlands territorium,
   Italiens territorium utom kommunerna Livigno och Campione d'Italia samt det territorialvatten i Luganosjön som finns mellan stranden och statsgränsen för området mellan Ponte Tresa och Porto Ceresio,
   Luxemburgs territorium,
   Nederländernas territorium i Europa,

[926]Jfr prop. 1994/95:34 s. 97–99.
[927]Jfr RSV:s skrivelse dnr 10337-99/110.
[928]EEG-förordning nr 2913/92.

Portugals territorium,
Förenade konungarikets territorium inkl. Kanalöarna och Isle of Man,
Finlands territorium,
Sveriges territorium,
Österrikes territorium.

2. Följande territorier, som är belägna utanför medlemsstaternas territorium skall, med beaktande av de konventioner och fördrag som är tillämpliga på dem, anses vara en del av gemenskapens tullområde.
Tyskland: de österrikiska territorierna Jungholz och Mittelberg
Frankrike: Furstendömet Monacos territorium
Italien: Republiken San Marinos territorium

3. Gemenskapens tullområde skall innefatta territorialvatten, inre farvatten samt luftrum som hör till medlemsstaterna och till de territorier som anges i punkt 2 ovan med undantag för de inre farvattnen och luftrummet för de territorier som inte ingår i gemenskapens tullområde enligt punkt 1 ovan.

Olika fall av s.k. anmälningsskyldighet

Notera att t.ex. Kanarieöarna och Åland ingår i tullområdet men inte i skatteområdet. Om en vara transporteras från t.ex. Åland (som ligger inom tullområdet men utom skatteområdet[929]) till Sverige, föreligger en *anmälningsskyldighet* i tullen här. Då tar svenska tullen ut moms på varan men inte tull.[930] Det har ansetts önskvärt att kretsen möjliga skattskyldiga för moms (och punktskatter) är densamma, oavsett om en import sker till skatteområdet från en plats inom eller utom tullområdet. Därför gäller sedan den 1 januari 2001 att ”gäldenär” och skyldig att betala importmoms (eller punktskatt) är, vid införsel från områden som ligger inom tullområdet men utanför skatteområdet, den som skulle ha varit gäldenär om varan hade varit tullbelagd och förts in från ett område som ligger utanför tullområdet (jfr 1 kap. 2 § första stycket 6a och b ML enligt SFS 2000:1427 och prop. 2000/01:31 s. 54.

När det gäller landtrafiken med lastbil och tåg är det klart att någon *anmälningsskyldighet* inte skall förekomma på grund av att en varutransport passerar de inre gränserna inom EU. Det skall ju vara en fri inre marknad. I vissa fall är det dock påkallat att föreskriva skyldighet för förare och befälhavare på transportmedel att anmäla dess ankomst och avgång även i trafik mellan medlemsstater. Anmälan av transportmedlet är det första ingångsvärdet i fråga om varor som importeras eller exporteras med transportmedlet. I artikel 313 i tillämpningskodexen föreskrivs därför särskilt för fartygstrafik mellan medlemsstaterna om skyldighet att underrätta tullmyndigheten på destinationsorten om ett fartygs ankomst. Dessa regler finns i samband med mycket detaljerade regler om vilken tullstatus (gemenskapsvara eller icke-gemenskapsvara)

---

[929]Jfr prop. 1994/95:34 s. 96.
[930]Jfr 3 kap. 3 § och 5 kap. 11 § tullagen (2000:1281) som motsvarar 9 och 10 §§ ”gamla” tullagen.

som medförda varor skall presumeras ha och hur statusen gemenskapsvara i förekommande fall skall styrkas. Några exempel ges. Om ett fartyg med last från tredje land till Sverige på vägen anlöpt annat medlemsland och där tagit upp last (gemenskapsvaror) som också skall till Sverige, måste den lasten tas upp på ett s.k. *T2L-dokument* som utfärdas av tullen i det andra EU-landet. Detta dokument skall företes för svenska tullen, som på grundval av dokumentet fastställer varornas tullstatus som gemenskapsvaror. Tullstatusen kan också styrkas genom att beteckningen ”T2L” sätts på faktura eller frakthandling avseende varorna och bestyrks av tullmyndigheten i det avsändande EU-landet. I fråga om vissa varor motorfordon, järnvägsvagnar, containrar m.m. kan tullstatusen styrkas på andra sätt. Om gemenskapsvarornas tullstatus inte styrks på angivet sätt för den svenska tullen, skall varorna inte anses ha gemenskapsstatus, och de skall följaktligen underkastas den tullbehandling som gäller för icke-gemenskapsvaror, dvs. tull, punktskatter och moms påförs.[931]

Preferensberättigade länder

Så kallade preferensberättigade länder (t.ex. vad som är kvar av Eftaländerna samt utvecklingsländerna) har vissa tullförmåner gentemot EU. Eftersom EU har gemensamma yttertullar måste en exportör i ett sådant område utfärda s.k. *ursprungsintyg* för de varor som han skickar in i EU-området så att man ser att det är en råvara från sådant land eller bearbetad vara från sådant land. Annars riskerar man att import från andra icke-preferensberättigade länder söker sig in till EU via preferensberättigat land med egen låg tullsats.[932]

Punktskatt och s.k. ledsagardokument

Ett annat dokument som kan nämnas är det s.k. *ledsagardokumentet* som skall åtfölja alla transporter av tobak, alkohol och oljeprodukter (obligatoriskt punktskattepliktiga varor) mellan Sverige och andra EU-länder. Punktskatt tas normalt sett ut i detaljistledet hos en s.k. varumottagare eller upplagshavare. Det är endast vid s.k. distansförsäljning mellan Sverige och ett annat EU-land som ledsagardokument inte krävs. Momsen kan alltså sägas följa punktskatterna härvidlag.

---

[931] Jfr SOU 1994:89 s. 144 och 145.
[932] Jfr SOU 1994:89 s. 156.

Azorerna och Madeira

Från momsplikt undantas särskilt omsättning av tjänster som avser varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar.[933] Om ett svenskt företag administrerar en varutransport enligt vad nu sagts, skall inte företaget debitera moms. Företaget är dock obetaget sin rätt till återbetalning av debiterad svensk ingående moms avseende kostnader för att administrera varutransporten i fråga eller tjänst i samband därmed.[934]

Utländsk företagare

Utländsk företagare: definition

Utländsk företagare är

- en näringsidkare som är en fysisk person som inte är bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här, eller
- en juridisk person som inte på grund av registrering, platsen för styrelsens säte eller annan sådan omständighet är att anse som svensk juridisk person.[935]

Utländsk företagare som är momsskyldig i Sverige

En utländsk företagare är som nämnts momsskyldig i Sverige redan för en enstaka, tillfällig omsättning av momspliktig vara eller tjänst här och skall i sådana fall momsregistreras i Sverige själv om vederbörande har kontor här i landet eller genom ombud om fast driftställe saknas trots att vederbörande är momsskyldig i Sverige. En utländsk företagare är alltså numera (fr.o.m. den 1 januari 1995) momsskyldig i Sverige trots avsaknaden av anknytning hit och även om det endast är fråga om en enstaka, tillfällig omsättning av momspliktig vara eller tjänst i Sverige. Det räcker alltså med att någon är yrkesmässig i sin verksamhet utomlands för att vederbörande skall bli skyldig att momsregistrera sig i Sverige själv eller genom en representant (ombud) för momspliktig omsättning här.[936] Då blir det aldrig fråga om återbetalning av moms i någon annan form än genom redovisning av debiterad svensk ingående skatt i en vanlig MVD.

Utländsk företagare som endast har momsutgifter i Sverige

En utländsk företagare som inte är momsregistrerad i Sverige kan få tillbaka svenska momsutgifter från det särskilda skattekontoret i Ludvika ("Ludvika-kontoret", som fr.o.m. den 1 juli 2000 åter har RSV som huvudman – inte Skattemyndigheten i Gävle).[937] Kvalifikationskravet för momsrestitution avseende förvärv av varor eller tjänster i Sverige eller varuimport till Sverige är att vederbörande skulle ha haft avdrags- eller återbetalningsrätt här för den omsättning i utlandet som de svenska momsutgifterna är hänför-

---

[933] Jfr 3 kap. 30 e § ML.
[934] Jfr 10 kap. 11 § tredje stycket andra meningen ML.
[935] Jfr 1 kap. 15 § ML.
[936] Jfr prop. 1994/95:57 s. 155.
[937] Jfr SFS 2000:478.

liga till, om omsättningen skett här i landet och, beträffande varuförvärv, förvärvet eller importen inte skett för att varan inom Sverige skall levereras till en köpare.[938] I förevarande avseende föreligger ingen skillnad mellan företagare från tredje land eller annat EU-land.[939]

Om den utländske företagaren säljer en tjänst till Sverige för vilken förvärvaren beskattas här i landet, har ju den utländske företagaren utfört omsättningen här. Den utländske företagaren kan då inte få tillbaka svenska momsutgifter vare sig genom en vanlig momsdeklaration eller genom att begära restitution hos ”Ludvika-kontoret”. Av den anledningen stadgas en särskild rätt till restitution hos ”Ludvika-kontoret” för ifrågavarande situation.[940] Om det inte är fråga om sådan beskattning av förvärvaren för importtjänster utan annan omsättning som den utländske företagaren företar i Sverige skall dock vederbörande, enligt vad ovan sagts, momsregistrera sig här (själv eller genom ombud) och får då tillbaka moms på ”vanligt” sätt genom att lämna en momsdeklaration.[941]

En utländsk företagare som inte är momsregistrerad i Sverige kan vända sig med en ansökan om restitution (återbetalning) av svenska momsutgifter till ”Ludvika-kontoret”.[942] Ansökan skall ske senast sex månader efter utgången av det kalenderår som den avser.[943] Notera att man tittar på själva omsättningen utomlands, och inte som förr på själva verksamheten där, och bedömer om omsättningen skulle ha kvalificerats som momspliktig eller kvalificerat undantagen från momsplikt i Sverige. Det är t.ex. fråga om en utländsk företagare som inte har någon momsskyldig omsättning i Sverige och som besöker Sverige och därvid bor på hotell, äter på restaurang och reser. Om besöket i Sverige har att göra med t.ex. företagarens försäljning av varor till Sverige (omsättning utomlands eftersom varorna transporteras därifrån), kan han begära restitution för den svenska moms som har debiterats under vistelsen här eller annars.

Ifrågavarande återbetalningsrätt gäller även moms i förskottsbelopp avseende den utländske företagarens svenska förvärv.

Beloppsgränserna för rätt till återbetalning av moms är 250 kr om ansökan om restitution avser helt kalenderår eller återstoden av kalenderåret, och 2 000 kr i övriga fall.

---

[938]Jfr 10 kap. 1 § första stycket och 2 § andra stycket ML.
[939]Jfr EG:s åttonde Rådsdirektiv av den 6 december 1979 angående återbetalning av moms till utländska näringsidkare från annat EG-land än Sverige (79/1072/EEG) och EG:s trettonde Rådsdirektiv av den 17 november 1986 angående återbetalning av moms till näringsidkare från tredje land (86/560/EEG).
[940]Jfr 10 kap. 1 § andra stycket ML.
[941]Jfr prop. 1994/95:57 s. 139 och 140.
[942]Jfr 19 kap. 1 § ML.
[943]Jfr 19 kap. 4 § ML.

Om en utländsk företagare som är momsskyldig i annat EU-land inte har hunnit momsregistrera sig där och därför inte kunnat åberopa sitt VAT-nummer vid tidpunkten för förvärvet av en vara från Sverige och därför vederbörligen erlagt svensk moms, kan vederbörande, enligt min mening, vända sig till ”Ludvika-kontoret” och få tillbaka den svenska momsen (förutsatt givetvis att han inte i sin tur har omsatt varan i Sverige). I detta sammanhang noteras för övrigt att det numera är obligatoriskt för utländska företagare som skickar en ansökan om restitution av svenska momsutgifter till ”Ludvika-kontoret” att bifoga ett intyg om momsstatusen på verksamheten i utlandet (vilket sedan ”gäller” i 12 månader).[944] Är det frågan om importmoms skall tullräkning numera bifogas en sådan ansökan.[945]

Som nämnts undantas en utländsk företagare från momsplikt för ett GIF av vara här i landet, om han ändå skulle återfå hela momsen från det särskilda skattekontoret i Ludvika.[946]

Utländsk byggmästares verksamhet i Sverige

I fackpress har jag berört de utländska byggmästarnas momssituation beträffande arbeten i Sverige före och efter den 1 januari 1995[947] samt vad som gäller fr.o.m. den 1 januari 1996,[948] dvs. numera och det är följande.

Den 1 januari 1996 slopades den s.k. kundregeln på fastighetsområdet (som enbart tillämpades av Sverige på det området).[949] Sålunda kan inte längre kunden momsbeskattas för förvärv av tjänster avseende sin svenska fastighet från en utländsk byggmästare, oavsett om det rör sig om reparationstjänster på en befintlig byggnad eller ny-, till- eller ombyggnation på fastigheten. I reparationsfallet var tidigare den s.k. kundregeln tillämplig, men detta kan numera betraktas som en parentes som endast gällde under tidsperioden fr.o.m. den 1 juli 1994 t.o.m. den 31 december 1995.

Någon kundregel finns alltså inte längre i förevarande sammanhang, varför utländska byggmästare som ju i subjektivt hänseende är yrkesmässiga skall momsbeskattas här för omsättningar av momspliktiga (varor och) tjänster som de gör i Sverige, hur enstaka och tillfälliga dessa omsättningar än må vara. Reglerna har sålunda förenklats fr.o.m. den 1 januari 1996. En utländsk byggmästare skall momsregistrera sig här själv eller genom ombud för såväl tillhandahållande av reparationstjänster på hus i Sverige som för större byggnationer som denne utför här.

---

[944] Jfr 19 kap. 3 § första stycket 2 och andra stycket ML och prop. 1994/95:57 s. 201.
[945] Jfr 19 kap. 3 § tredje stycket ML och prop. 1994/95:57 s. 201.
[946] Jfr 3 kap. 30d § ML.
[947] Jfr SN 9/1995 s. 533–536.
[948] Jfr SN 4/1996 s. 202–203.
[949] Jfr SFS 1995:1286.

I sammanhanget kan också erinras om att s.k. arbetsbeting fr.o.m. den 1 januari 1996 återigen betraktas som tjänster och inte som varuomsättningar.[950] Fortfarande är det dock, enligt min mening, fråga om en varuomsättning här, när den utländske byggmästaren på egen fastighet i Sverige uppför en byggnad och sedan säljer fastigheten.[951] Även för ett sådant ”egenregibygge” momsbeskattas byggmästaren här, men genom s.k. uttagsbeskattning under byggnationen.[952] Själva fastighetsförsäljningen sker sedan momsfritt.

Om byggmästaren anses ha fast driftställe i Sverige, skall han själv momsregistrera sig här i landet (och även inkomstbeskattas här). Om han inte har kontor e.d. i Sverige, kan han momsregistrera sig för arbetena i Sverige via ett svenskt ombud (då inkomstbeskattas byggmästaren normalt sett inte här i landet).

Avslutningsvis skall erinras om att införandet av det andra förenklingsdirektivet, som skedde den 1 januari 1996 samtidigt med den lagtekniska justeringen på fastighetsområdet enligt ovan, i och för sig innebär att en kundregel numera gäller för en momsregistrerad svensk kunds förvärv av arbete på vara (fastighet eller annat materiellt ting) som är lös egendom,[953] men endast om varan efter arbetets utförande transporteras ut ur det andra EU-land där det har utförts.[954] Därför omfattas i praktiken inte en utländsk byggmästares arbeten på en svensk byggnad å annans mark av den nya kundregeln, trots att det definitionsmässigt är fråga om arbete på lös egendom. Även i detta fall skall alltså den utländske byggmästaren enligt min mening momsregistrera sig i Sverige själv eller genom ombud.

Skattefrihet för internationella organisationer, diplomater m.fl.

Momsfriheten för internationella organisationer, utländska beskickningar och diplomater m.fl. tillgodoses i huvudsak genom en rätt till återbetalning av svensk moms. Ovan i detta avsnitt under EU-handeln, angående leveranser till andra EU-länder etc., anges i samband med typfallet A2 att momsfriheten för den internationella organisationen etc. i vissa fall är konstruerad som ett undantag från momsplikt för säljaren beträffande dennes omsättning till den internationella organisationen etc. av vissa varor och tjänster. Nedan redogör jag dock för huvudregeln med återbetalningsrätt

[950]Jfr prop. 1995/96:58 s. 38.
[951]Jfr prop. 1994/95:57 s. 162.
[952]Jfr 2 kap. 7 § ML.
[953]Jfr 1 kap. 2 § första stycket 3, 5 kap. 6 § första stycket 4 och 5 kap. 6 b § ML.
[954]Jfr prop. 1995/96:58 s. 35 och 50.

och erinrar bara här om att det särskilt stipuleras i ML att om återbetalning skulle förekomma vid motsvarande varuförvärv i Sverige undantas den internationella organisationen, utländska beskickningen, utländska diplomaten etc. från momsplikten för ett gemenskapsinternt varuförvärv (GIF) i Sverige.[955]

Utländska beskickningar etc.

Utländska beskickningar (ambassader), karriärkonsulat i Sverige eller sådana internationella organisationer, som avses i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall och representation i Sverige för EU, har på ansökan till ”Ludvika-kontoret” rätt till återbetalning av ingående moms som hänför sig till förvärv av[956]

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 sådan fastighet som är avsedd för förvärvaren samt på sådana varor som anges i 1–3 eller på motorfordon,
5. teletjänster, vatten, elektrisk kraft, avloppsrening eller sophämtning för en fastighet som är avsedd för förvärvaren,
6. sådana bränslen för vilka energiskatt och koldioxidskatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi skall tas ut,
7. alkohol- och tobaksvaror,
8. tjänster avseende uthyrning av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet, under förutsättning att uthyrningstjänsten är avsedd för den verksamhet som utövas av förvärvaren, och
9. bevakningstjänster avseende fastighet eller lokal som är avsedd för den verksamhet som utövas av förvärvaren.

Se även i avsnittet Fastighetsbranschen angående möjligheten för en fastighetsägare att frivilligt inträda i momssystemet för lokaluthyrning till internationella organisationer etc.

Utländska diplomater etc.

Medlemmar av den diplomatiska personalen vid utländska beskickningar i Sverige och karriärkonsuler vid utländska konsulat i Sverige har, under förutsättning att de inte är svenska medborgare eller stadigvarande bosatta här i landet, på ansökan till ”Ludvika-kontoret” rätt till återbetalning av ingående moms som hänför sig till förvärv av[957]

1. radiomottagare, televisionsapparater, skivspelare, bandspelare, förstärkare och högtalare,

---

[955] 3 kap. 30d § andra stycket ML.

[956] Jfr 10 kap. 6 § ML. ”Ludvika-kontoret” har fr.o.m. den 1 juli 2000 åter RSV som huvudman – inte Skattemyndigheten i Gävle. Jfr SFS 2000:478.

[957] Jfr 10 kap. 7 § ML.

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 motorfordon eller till sådana varor som anges i 1–5,
7. tjänster på sådana varor som anges i 1–6 eller på motorfordon,
8. tjänster på en fastighet i samband med inmontering av sådana varor anges i 3,
9. sådana bränslen för vilka energiskatt och koldioxidskatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi skall tas ut,
10. alkohol- och tobaksvaror.

Medlemsstaters ombud vid en internationell organisation med säte i Sverige och personal hos en sådan organisation har på ansökan rätt till återbetalning av ingående moms som hänför sig till sådana förvärv som nyss sagts, om Sverige har träffat överenskommelse med en annan stat eller med en mellanfolklig organisation om detta.

BILAGOR

Bilaga 1

Avdragsrätt för ingående moms på förvärv för att genomföra en momsfri omsättning – alltid uteslutet?

(Denna bilaga återfinns som en artikel av mig i SN 1–2/2001 s. 45–48.)

Genom beslut om frivilligt inträde i mervärdesskattesystemet gäller de allmänna momsreglerna för fastighetsägaren, bl.a. 8 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen (ML) vari uppkomsten av avdragsrätt för ingående moms avseende förvärv (och import) beskrivs. Riksskatteverket (RSV) anser i en skrivelse 1999-12-13 (dnr 12027-99/100) med anledning av ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden (SRN) den 16 november 1999 (överklagat) och EG-domstolens mål C-4/94 (BLP Group),[958] att avdragsrätt beträffande ingående moms inte föreligger på mäklararvode vid fastighetsförsäljning. Jag är av motsatt uppfattning. Jag anser att en avslutande skattefri fastighetsförsäljning inte begränsar avdragsrätten i förevarande avseende för en fastighetsägare som omfattas av beslut om frivilligt inträde i momssystemet för uthyrning av fastigheten. RSV anser att avdrag för ingående moms på erlagt arvode avseende mäklartjänsten för att genomföra försäljningen saknas hos fastighetsägaren (säljaren) på grund av att förvärvet av tjänsten har en "direkt koppling" till den enligt 3 kap. 2 § ML från skatteplikt undantagna omsättningen av fastigheten. Jag skall här kort motivera varför RSV:s inställning är felaktig.

1 Allmänt om RSV:s inställning

RSV:s inställning innebär att en avslutande skattefri försäljning av en skattepliktig verksamhet medför att verksamheten i avdragshänseende skall behandlas som om den vore en s.k. blandad verksamhet. I en blandad verksamhet förekommer såväl skattepliktiga som skattefria omsättningar. De förra medför avdragsrätt för ingående moms, men inte de senare och förvärv hänförliga till båda delarna av verksamheten (gemensamma förvärv) skall avdragsmässigt fördelas efter skälig grund (jfr 8 kap. 3 § första stycket och 13 § första stycket ML). RSV hänvisar för tolkningen av 8 kap. 3 § ML till artikel 17.2 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), och menar att förvärvet av mäklartjänsten saknar en "direkt och omedelbar anknytning till skattepliktiga transaktio-

[958] Jfr även EG-målet C-98/98 (Midland Bank).

ner" hos fastighetsägaren (säljaren). I stället har det enligt RSV en "direkt koppling" till omsättningen av fastigheten, och eftersom den omsättningen är skattefri skall fastighetsägaren (säljaren) överhuvudtaget inte ha något avdrag för ingående moms på mäklararvodet. RSV:s inställning angående mäklararvodet för fastighetsförsäljningen är alltså densamma som beträffande ett förvärv som sker direkt till den skattefria delen i en blandad verksamhet.

1.1 Blandad verksamhet och justering av avdragen moms efter förvärv

RSV:s inställning är felaktig, men skrivelsen innehåller ett delvis riktigt konstaterande, nämligen såtillvida att RSV tar upp att avdragsrätten förutsätter att ingående moms skall bäras av "de olika kostnadskomponenterna i en skattepliktig transaktion". Detta får uppfattas avse att hela kostnadsbilden för att utföra en skattepliktig omsättning av tjänst eller försäljning av vara skall bilda underlag för prissättningen av tjänsten eller varan (jfr 7 kap. 3 a § ML). I en blandad verksamhet skall avdrag för ingående moms på förvärv inte ske utöver i vad mån förvärven används för att utföra (producera) skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster i verksamheten. Om en avvikelse sker härvidlag efter förvärvet, kan beskattning ske genom s.k. jämkning av ingående moms enligt 8 kap. 16 a §–16 f § eller uttagsbeskattning enligt 2 kap. 2–8 §§ ML. Jämkning av ingående moms kan även ske till den skattskyldiges fördel om en förvärvad vara under den s.k. korrigeringstiden har kommit att användas mera i den skattepliktiga delen av verksamheten än den skattefria jämfört med vad som gällde vid det ursprungliga förvärvet. I förarbetena till de ändringar i ML som gjordes med anledning av Sveriges EU-inträde anges att en uttagsbeskattning bör "endast syfta till att ta tillbaka den mervärdesskatt som tidigare dragits av" (jfr prop. 1994/95:57 s. 118).

Att en verksamhet avslutas med en skattefri försäljning innebär emellertid inte att verksamheten har varit en s.k. blandad verksamhet, om den faktiskt har varit helt skattepliktig.

2 Kontinuitetsprincipen

I avsnitt 7.1.3 i RSV Im 1986:3 anges under anvisningar att "om annat inte uttryckligen avtalats" anses säljaren "som skattskyldig för uthyrningen av fastigheten fram till dess han frånträder". Detsamma uttrycks i princip i betänkandet SOU 1999:47 av utredningen om mervärdesskatt vid fastighetsuthyrning (s. 110), där säljarens skattskyldighet anges skall omfatta "uthyrningen i fastigheten fram till dess den nye ägaren tillträder fastigheten" (SOU 1999:47 har blivit lag genom SFS 2000:500 och träder i kraft den

1 januari 2001 – jfr bet. 1999/2000:SkU21 och prop. 1999/2000:82). I dag gäller att försäljningen av en fastighet, för vilken beslut om frivilligt inträde i momssystemet har fattats av skattemyndigheten, skall ske med upprätthållande av kontinuitet i avskattningen av avdragen ingående moms genom de s.k. återföringsreglerna (jfr 9 kap. 5–8 §§ ML). Om säljaren inte har varit registrerad längre än sex år efter det år beslut om frivilligt inträde fattades av myndigheten, skall denne återföra till beskattning åtnjutna avdrag för ingående moms (återföring med 50 % av åtnjutna avdrag i spannet 0–3 år och med 100 % i spannet 3–6 år). Om köparen registrerar sig och blir skattskyldig i samma mån som säljaren, får köparen göra avdrag för ingående moms som säljaren intygar att han har återfört och betalt till staten efter fastighetsförsäljningen. När lagändringen träder i kraft den 1 januari 2001 upphör återföringsreglerna och den s.k. intygsmomsen. Då skall kontinuitetsprincipen upprätthållas genom att en försäljning under korrigeringstiden (10 år enligt nya reglerna) medför jämkning av ingående moms, om inte köparen ansöker om frivilligt inträde i sin tur för fastigheten innan tillträdet eller senast fjorton dagar därefter.

På samma sätt är det med en skattefri överlåtelse av en verksamhet som medför skattskyldighet. En avskattning sker enligt 13 kap. 11 § ML beträffande affärer fram till och med verksamhetsöverlåtelsen, och köparen av verksamheten blir skyldig att återföra skatt om säljaren har gjort ett avdrag för ingående moms vilket efter verksamhetsöverlåtelsen skall reduceras på grund av att leverantören av t.ex. en vara till verksamheten har satt ned priset i efterhand (jfr 13 kap. 26 § andra stycket ML). Skattefriheten för själva verksamhetsöverlåtelsen enligt 3 kap. 25 § ML förutsätter att övertagaren är eller – genom förvärvet – blir skattskyldig genom att denne övertar ”verksamheten som sådan” (jfr prop. 1989/90:111 s. 117 och SOU 1989:35 Del 1 s. 210 och 211).

Upprätthålls kontinuiteten vad avser den skattemässiga karaktären på verksamheten, begränsas inte avdragsrätten vare sig för säljaren eller köparen av fastigheten med frivilligt inträde respektive verksamheten av den mellankommande momsfria överlåtelsen av fastigheten respektive verksamheten i sig.

I perspektivet av ovan beskrivna kontinuitetsprincip får skattefriheten för fastighetsförsäljningen enligt 3 kap. 2 § ML – i likhet med skattefriheten för en verksamhetsöverlåtelse enligt 3 kap. 25 § ML – enbart uppfattas som en teknisk lösning, och en sådan icke skattepliktig transaktion har endast betydelse för försäljningen som sådan och ingenting annat.

En annan intressant jämförelse kan hämtas från byggbranschen. Den som bedriver byggnadsrörelse med såväl byggna-

tion på annans tomt (byggnadsentreprenader) som på egna fastigheter, är momsskyldig inte bara för byggnadsentreprenadverksamheten, utan även för sin byggnation på egna tomter för försäljning (jfr 2 kap. 7 § ML). I förstnämnda fall sker beskattningen genom att byggmästaren debiterar moms i faktura till kunden och redovisar den som utgående moms på vanligt sätt. När det gäller byggnationen i egen regi sker beskattningen på det sättet att byggmästaren uttagsbeskattar sig själv momsmässigt för sin byggnation på egen fastighet. Den avslutande försäljningen av fastigheten sker dock momsfritt. Det innebär emellertid inte att vederbörande i efterhand – på grund av den momsfria fastighetsförsäljningen – skulle anses med retroaktiv verkan ha haft en blandad verksamhet, dvs. en verksamhet med begränsning av avdragsrätten för ingående moms avseende förvärv såtillvida att avdrag inte medges i den mån ett förvärv är hänförligt till den momsfria delen i en dylik blandad verksamhet. Såväl byggnadsentreprenadverksamheten som byggnationen i egen regi är momspliktiga och medför avdragsrätt för byggmästaren. Skulle denne däremot syssla med ren tomtförsäljning vid sidan av nämnda aktiviteter, skulle vederbörande ha en blandad verksamhet. I sådant fall skulle momsen i ett mäklararvode avseende en ren tomtförsäljning inte vara avdragsgill hos byggmästaren, eftersom dennes tomtförsäljning utan föregående byggnation i egen regi inte medför någon momsskyldighet. I det fallet skulle momsen i mäklararvodet vara hänförligt till en icke momsskyldig del i byggmästarens verksamhet och denne skulle inte vara avdragsberättigad för momsen i mäklararvodet som ingående skatt enligt 8 kap. 3 § första stycket och 13 § första stycket ML.

3 Kontinuitet i avskattning av momsavdrag uppfyller ML:s syfte – motverkas ej av skattefri fastighets- resp. verksamhetsöverlåtelse i sig

Med upprätthållande av en kontinuitet mellan säljaren och köparen med avseende på deras skattskyldighet till mervärdesskatt kommer en avskattning av gjorda avdrag för ingående moms att ske i prissättningen av t.ex. skattepliktig fastighetsuthyrning. I förarbetena till de ändringar i ML som gjordes med anledning av Sveriges EU-inträde kommenteras den i princip oförändrade 8 kap. 3 § ML enbart på så vis att för avdragsrätt anges att ”Den ingående skatten skall hänföra sig till förvärv eller införsel i verksamheten” (jfr SOU 1994:88 s. 226 och även s. 237). Man talar där om ”anknytning till verksamheten”, och det finns ingenting som pekar på att en avslutande skattefri omsättning i en skattepliktig

verksamhet skall anses innebära att verksamheten ”retroaktivt” betraktas som en blandad verksamhet.

Det viktiga får anses vara att en avskattning av gjorda avdrag för ingående moms sker på sikt i verksamheten (jfr ovan angående syftet med uttagsbeskattning), och detta åstadkoms genom upprätthållande av kontinuitet i skattestatus mellan säljare och köpare av fastigheten (eller verksamheten). Säljaren av fastigheten är – i fall av skattefri försäljning av fastighet som omfattas av beslut om frivilligt inträde i momssystemet – skattskyldig fram till och med frånträdet, och måste anses göra ett momsmässigt sett avdragsgillt förvärv enligt 8 kap. 3 § första stycket ML av mäklartjänsten i den skattskyldiga och därmed avdragsberättigande fastighetsuthyrningsverksamheten.

Bilaga 2

Personalvård – går utvecklingen mot en vidare avdragsrätt på momsområdet än på inkomstskatteområdet?

(Jag har tagit upp denna fråga i en artikel i något kortare version i Balans 6–7/2000 s. 34–41.)

Ett par skrivelser under 1999 från Riksskatteverket (RSV) avseende den skattemässiga bedömningen av personalvård tenderar enligt min mening, framför allt om man beaktar den utveckling som kan skönjas på momsområdet vad gäller avdragsrättens omfattning efter EG-kommissionens förslag därom 1998-06-17 till Rådet om ändringar i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv 77/388/EEG [KOM(1998) 377], att leda till att vad som skall avses med avdragsgill personalvård får en snävare bestämning inkomstskattemässigt än momsmässigt. Jag knyter i viss mån an till en artikel i SkatteNytt Nr 12 1998 (s. 848–854), där jag tog upp RSV:s syn på omfattningen av avdragsrätten för moms på s.k. hemdatorer med anledning av ändrade regler beträffande den inkomstskattemässiga bedömningen av förmån av hemlån av arbetsgivares dator. Jag går här vidare med personalvård som ett exempel på ett område där omfattningen av rätten till avdrag enligt mervärdesskattelagen (ML) – mot bakgrund av bl.a. kommissionens förslag och kravet på EG-konformitet – kan antas gå i en mera tidsenlig riktning, medan oförändrade skrivelser och rekommendationer från RSV cementerar en traditionell, snävare syn på företagens rätt till avdrag enligt kommunalskattelagen (KL) avseende personalvård genom investeringar i s.k. humankapital. Ett visst stöd för en utveckling där inkomstskatten skulle närma sig momsen kan skönjas i utredningen SOU 1999:94, Förmåner och ökade levnadskostnader, som föreslås träda i kraft den 1 januari 2001, samtidigt som inkomstskattelagen (SFS 1999:1229), som då ersätter bl.a. KL. Emellertid bedömer jag att en mera precis samordning än som skulle kunna anses följa av den utredningen måste ske av inkomstskatten med momsen beträffande innebörden i begreppet personalvård.

1 Bakgrund

1.1 Problemställningen i sammanfattning beträffande 'personalvård' och de aktuella lagrummen 20 § anv. punkt 1 tredje stycket KL och 8 kap. 9 § första stycket 2 ML

Framför allt sedan den stora skattereformen 1990 har målsättningen varit en i stort sett gemensam beskattningsram för inkomstskatten och momsen, även om begreppen på de båda områdena definieras självständigt - förutom i de fall en direkt koppling mellan ML och KL anges. Allmänt sett gäller för avdragsrätt inkomstskattemässigt, att en omkostnad i ett företags verksamhet skall ske "för intäkternas förvärvande och bibehållande" (jfr 20 § första stycket KL), medan kravet momsmässigt är att den ingående skatten i en utgift "hänför sig till förvärv eller import i verksamheten" (jfr 8 kap. 3 § första stycket ML). I stort sett överlappar därmed området för avdragsrätt momsmässigt det för inkomstskatten gällande, men ibland omfattar avdragsrätten för moms mera och ibland mindre än vad som gäller inkomstskattemässigt. Förstnämnda gäller t.ex. i vissa fall för *personalkostnader*. Om ett förvärv som ett momsskyldigt företag gör är för de anställdas privata nyttjande, föreligger avdragsrätt vid inkomstbeskattningen (jfr 23 § anv. punkt 1 första stycket KL), med åtföljande beskattning hos de anställda som löneförmån (om inte undantag därifrån anges i KL), men inte momsmässigt då det inte är fråga om ett "förvärv i verksamheten".

Det slag av personalkostnader som berörs här, nämligen ett företags utgifter för *personalvård*, utgör ett exempel på när avdragsrätten enligt ML kopplas direkt till KL: 8 kap. 9 § första stycket 2 ML uttrycker ett 'avdragsförbud' såtillvida att momsavdrag inte kan ske för utgifter för "representation och liknande ändamål" i större utsträckning än vad som anges för samma begrepp enligt 20 § anv. punkt 1 tredje stycket KL. Där anges utgifter för personalvård som ett exempel på vad som skall förstås med representation och liknande ändamål som har "omedelbart samband med verksamheten" och sålunda berättigar till avdrag. Hänvisningen från ML till KL avseende begreppet 'personalvård' sker alltså endast indirekt, varför det kan ifrågasättas redan på grund därav om inte 'personalvård' kan ges en fristående tolkning och sådana företeelser subsumeras under ML:s allmänna avdragsregel i 8 kap. 3 § första stycket ML.

Problemet är, som jag återkommer till nedan, att RSV:s uttalanden i rekommendationer om vad som inbegrips i personalvård är alltför begränsade för att företagen skall kunna göra bedömningar med ledning därav beträffande avdragsrättens omfattning avseende investeringar i vad jag här i korthet kallar humankapital,

framför allt mot bakgrund av att hänvisningen från avdragsförbudet i ML endast sker indirekt till begreppet 'personalvård' i KL. Det handlar om att de anställda av arbetsgivaren bereds möjlighet till aktiviteter som inte bara går ut på enklare motion à la gympapass, utan där de hos institut med utvecklade program om kostrådgivning och planlagd träning får tillgång till en helt ny livsföring. De anställda får fritt ansluta sig till dylika program som företagen köper och resultatet kan givetvis variera på individnivå, men företagen gör enligt min mening därigenom investeringar som på sikt verkar för att intäkterna kan "förvärvas och bibehållas"; på samma sätt som översyn och underhåll av en maskinpark i traditionell industri förväntas ge det resultatet kan samma syfte uppnås genom nyss nämnda slag av investeringar i humankapital i ett företag som idag konkurrerar i det s.k. informationssamhället. Det måste enligt min mening anses avdragsberättigande att företagen vårdar personalen genom att bereda dem tillträde till dylika program. Ett företag som inte gör det riskerar på sikt att hamna i ett sämre konkurrensläge. Det handlar om att släppa en syn på företagandet som i första hand äger giltighet för den traditionella industrin och då bör enligt min mening skatterätten vara följsam.

Mot bakgrund av uttalanden i kommissionens förslag [KOM(1998) 377], som jag återkommer till, ifrågasätter jag om inte ML redan i dag medger avdragsrätt för dylika investeringar i humankapital. Ett "förvärv i verksamheten" anses ske om förvärvad vara eller tjänst skall användas eller förbrukas i verksamheten (jfr prop. 1993/94:99 s. 209). De investeringar varom nu är fråga innehåller i och för sig inslag av privat nytta, men det är ju långt ifrån enkom fråga om konsumtion hos den anställde, att denne genom ett ökat välbefinnande bättre kan bidra till produktiviteten och lönsamheten i företaget. Kraven på EG-konformitet i tillämpningen av ML kan därför, som vi skall se, leda till att kopplingen mellan 8 kap. 9 § första stycket 2 ML och 20 § anv. punkt 1 tredje stycket KL i förevarande hänseende måste upphöra.

Det kan enligt min mening redan i dag ifrågasättas om inte 'avdragsförbudet' i 8 kap. 9 § första stycket 2 ML är obsolet om 'personalvård' kan ges en vidare innebörd med stöd av en EG-konform tolkning av den allmänna avdragsregeln i 8 kap. 3 § första stycket ML jämfört med vad som följer av en nationell tolkning av begreppet personalvård enligt 20 § anv. punkt 1 tredje stycket KL. Skattemyndigheterna har generellt sett, t.ex. beträffande KL, en fri tolkningsrätt, men den gäller inte lika obegränsad beträffande ML, där i stället EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv har en direkt verkan och ger en tolkningsmiljö som styrs upp av EG:s domstol och kommission. Problemet är att skattetjänstemännen är skyldiga att följa RSV:s rekommendationer, om de inte strider mot lag. De rekommendationer och skrivelser som finns beträffande perso-

nalvård från RSV ger dock ett alltför stort 'spann' mellan avdragsberättigande enklare motion och kollektiva vårdaktiviteter, där företagens investeringar i humankapital enligt ovan riskerar att hos skattemyndigheterna få olika bedömningar enligt ML respektive KL. Detta kan inte anses önskvärt och det bör inte ankomma på företagen att driva frågan om avdragsrättens omfattning för personalvård i långa skatteprocesser i varje fall av eventuellt angrepp från skattemyndigheternas sida, utan de nu gällande och i frågan alltför kortfattade rekommendationerna RSV S 1997:2 bör revideras av RSV, och en mera tidsenlig syn på avdrag för personalvård uttryckas.

1.2 Anknytning beträffande 'personalvård' till kritiken av RSV:s syn på frågan om momsavdrag för s.k. hemdatorer

I artikeln i SkatteNytt Nr 12 1998 (s. 848–854) kritiserade jag två skrivelser från RSV 1998 angående avdragsrätten för ingående skatt på en arbetsgivares förvärv av datorer som de anställda fick möjlighet att låna hem. Jag hävdar där att rätten till momsavdrag måste bedömas för varje förvärv i sig, och att det inte finns någon koppling därvidlag till att de anställda under vissa förutsättningar genom införandet av SFS 1997:770 (jfr 32 § 3 c mom. KL och RSV S 1998:40, avsnitt 3.4.1.1) inte skall förmånsbeskattas för hemlån. Jag anser att RSV:s uttalanden om hemdatorer i skrivelserna 1998 innehåller en tendens till att utan egentligt stöd etablera ett snävare utrymme för momsavdrag än vad som följer av den generella avdragsregeln i 8 kap. 3 § första stycket ML. I skrivelserna om bl.a. personalvård i år (1999) anser jag, vilket jag återkommer till nedan, att RSV ånyo anlägger ett alltför onyanserat perspektiv på möjligheterna till avdrag. Beträffande hemdatorerna saknas en direkt koppling från ML till KL:s definitioner, vilket i sig talar för en självständig bedömning av rätten till momsavdrag, medan det beträffande personalvård, som nämnts, finns en sådan koppling från 8 kap. 9 § första stycket 2 ML till 20 § anv. punkt 1 tredje stycket KL. Gemensamt för de båda slagen av investeringar är emellertid enligt min mening att det finns en risk för att skattemyndigheterna felaktigt kan komma att bedöma att avdragsrätten hos arbetsgivaren alltid är begränsad till de fall när en motsvarande förmånsskattefrihet föreligger hos den anställde.

I artikel 17.6 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv ges enbart följande exempel på vad som utesluts från avdragsrätt, nämligen utgifter för lyxartiklar, nöjen eller underhållning ("expenditure which is not strictly business expenditure, such as that on luxuries, amusements or entertainment"). Kommissionen föreslår [jfr KOM(1998) 377] mot bakgrund av att avdragsrätten utgör "en grundläggande del av mervärdesskattesystemet" (för undvikande

av s.k. kumulativa effekter, *min anm*.), att begränsningar i företagens generella avdragsrätt för moms endast kan godtas om de åtföljs av en mycket precis motivering. Det skall handla om sådana utgifter där det är svårt att kontrollera utgifternas fördelning mellan yrkesmässig respektive privat konsumtion och kommissionen anger att det rör sig om personbilar, logi, mat och dryck samt utgifter till lyxartiklar, nöjen eller underhållning. Sistnämnda begränsning framgår, som kommissionen särskilt påpekar, alltså redan av nu gällande artikel 17.6 i direktivet.

Enligt min mening behöver det inte uppkomma någon egentlig skillnad vid en bokstavstolkning mellan det från EG-direktivet emanerande kravet på att en utgift skall utgöra ”strictly business expenditure” och kravet enligt 20 § anv. punkt 1 tredje stycket KL genom hänvisning från 8 kap. 9 § första stycket 2 ML på att utgiften skall ha ett ”omedelbart samband med verksamheten”. Både företagens investeringar i hemdatorer och ifrågavarande investeringar i humankapital är enligt min mening exempel på utgifter med ofrånkomliga inslag av privat konsumtion som inte bör begränsa företagens avdragsrätt vare sig momsmässigt eller inkomstskattemässigt. Till skillnad från vad som mera sannolikt medför kontrollsvårigheter enligt ovan för personbilar, logi, mat och dryck rör det sig här om utgifter som är nödvändiga för att täcka företagens behov snarare än grundläggande behov hos den anställde. Utbildar inte företaget sin personal på datorer riskerar man att bli utkonkurrerad på sikt och detsamma gäller investeringarna i humankapital enligt vad jag redogör för här. Att de anställda kan använda eller dra nytta av förvärvade datorkunskaper eller ett bättre välbefinnande efter att ha tillgodogjort sig träning och kostrådgivning m.m., kan enligt min mening inte begränsa företagens avdragsrätt för annars allmänt sett motiverade investeringar i datorer eller humankapital. Problemet är, som redan har antytts, att RSV:s rekommendationer och skrivelser är alltför onyanserade och att en tolkningsskillnad redan kan ha uppstått mellan vad som skall anses berättiga till avdrag enligt ML respektive KL.

1.2.1 Visst stöd i SOU 1999:94 för att ’personalvård’ bör nyanseras i RSV:s rekommendationer

I utredningen SOU 1999:94 uttalas för övrigt angående skattefrihet för de anställda avseende förmån av utbildning som arbetsgivare bekostar, att det avgörande därvidlag är utbildningen i sig och vilken nytta denna kan förväntas få för arbetsgivarens verksamhet. Något konkret behov för verksamheten krävs inte, utan det torde enligt utredningen räcka att arbetsgivaren gör bedömningen att det kan uppstå ett behov i dennes verksamhet av de kunskaper som den anställde inhämtar genom deltagande i utbildningen i fråga (jfr SOU 1999:94 s. 88). Detta stöder enligt min me-

ning ståndpunkten i föregående avsnitt, att företagens allmänt sett motiverade investeringar i datorer eller humankapital inte skall begränsas avdragsmässigt hos arbetsgivaren vare sig beträffande moms eller inkomstskatt, bara för att de anställda privat kan använda eller dra nytta av förvärvade datorkunskaper eller kunskaper för att uppnå ett bättre välbefinnande efter att ha tillgodogjort sig motion och/eller kostrådgivning m.m.

Utredningen föreslår en beloppsgräns om cirka 500 kronor för förmåner av mindre värde som förmånsskattefria (jfr SOU 1999:94 s. 80), men när det gäller arbetsgivares köp av terminskort (medlemskort) inom motionsanläggningar uttalar utredningen att det inte skall ställas upp något krav på hur hög kostnaden får bli. Detta för att likställa småföretag med större företag som har egna eller abonnerade anläggningar att erbjuda sina anställda. Utredningen uttalar att RSV bör utfärda rekommendationer om detta (jfr SOU 1999:94 s. 94). Detta är på samma sätt som jag anför ovan i detta avsnitt ”steg i rätt riktning”, men – såsom jag redogör för i övrigt i denna artikel – bör RSV revidera sina rekommendationer beträffande innebörden i begreppet personalvård, för att undvika diskrepanser i tillämpning mellan inkomstskatten och momsen. Utredningen SOU 1999:94 nämner till stöd för nämnda förslag om termins- och medlemskorten, att utvecklingen det senaste dryga decenniet har medfört en förändring av motionen som sådan och sättet på vilket den utövas. Emellertid talar utredningen enbart om att man numera kan bedriva ”motion av allehanda slag” på moderna anläggningar. Detta är enligt min mening fortfarande ett alltför snävt synsätt, då – som jag redogör för här – motion i dag på vissa anläggningar kombineras med kostrådgivning m.m., vilka anläggningar jag kallar för ’livsföringsinstitut’.

1.3 RSV:s skrivelser om ’personalvård’ 1999 (härefter ”skrivelserna”)

När det gäller avdrag för *personalkostnader* beträffande hälso- och sjukvård, företagshälsovård och rehabilitering eller förebyggande behandling finns uttalanden om omfattningen av avdragsrätten i RSV S 1998:40, och förutsättningarna för arbetsgivarens avdrag kan i korthet sägas vara att åtgärderna för den anställde skall innebära en ”arbetslivsinriktad rehabiliteringsåtgärd” eller i övrigt är omgärdade av offentligrättslig reglering. *Personalvård* allmänt sett är dock avdragsgill för arbetsgivaren endast under förutsättning av uppfyllande av nämnda krav på omedelbart samband med verksamheten, och frågan är vad som omfattas av det begreppet.

Beträffande utgifter för personalvård finns i RSV:s rekommendationer RSV S 1997:2 (avsnitt 6), förutom uttalanden om gåvor av olika slag, ganska litet att gå på för tolkningen av vad 'personalvård' skall anses omfatta. Det enda som sägs är att

> "I begreppet personalvård ingår bl.a. personalfester och informationsmöten för anställda. Avdragsrätt 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."

Mot bakgrund av att RSV i sin rekommendation RSV S 1998:40 (avsnitt 3.3.4.1) uttalar att avdragsgill förebyggande behandling avser anställda som har en förhöjd sjukdomsrisk av sådan art att den kan förväntas leda till nedsättning av arbetsförmågan, exempelvis sjuklig övervikt, föreligger enligt min mening ett stort spann i RSV:s rekommendationer på området vård av s.k. humankapital mellan å ena sidan avdragsgilla personalkostnader som prövas individuellt och å andra sidan avdragsgill personalvård av mera allmän karaktär. RSV har i och för sig på området gjort uttalanden i två skrivelser under 1999 – dels i en skrivelse 1999-02-03 (dnr 851-99/100), dels i en skrivelse 1999-03-12 (dnr 271-99/120), "skrivelserna" – men de ger enligt min mening inte en tillräckligt utfyllande tolkning beträffande nämnda spann. RSV säger endast att en personalvårdsförmån av mindre värde skall anses utgöra förvärv i verksamheten i mervärdesskattehänseende, även om ett inslag av privat konsumtion förekommer. Här kan också nämnas ett tidigare uttalande av RSV 1991-07-11 (dnr 14360-91/D19), där s.k. Friskis & Svettis-kort för 500 kronor per termin eller 1 000 kronor per år ansågs utgöra "enklare slag av motion". Risken är att tolkningen hos skattemyndigheterna – mot bakgrund av oklarheten i avgränsningen av personalvård i RSV:s "skrivelser" och rekommendationer RSV S 1997:2 och 1998:40 – ibland kan bli att arbetsgivarens avdragsrätt för personalvård är beroende av att en privat förmån för den anställde är av mindre värde eller i övrigt inte skall förmånsbeskattas, bara för att en utfyllande tolkning saknas av vad som kan berättiga till avdrag i spannet därifrån till individuellt prövade och mer eller mindre offentligt reglerade vårdinsatser (företagshälsovård m.m.). I skrivelsen 1999-03-12 uttalar RSV (i brist på uttalanden därom i lagtext och förarbeten) beträffande vad som skall anses utgöra "annan friskvård", som är skattefri hos den anställde och därmed avdragsgill hos arbetsgivaren, att därmed "torde" förstås "sådana aktiviteter som personalen kollektivt kan delta i, som exempelvis kostrådgivning, information om stresshantering och avslappningsteknik, pausgympa,

information och stöd vid rökavvänjning, friskvårdsdagar/temadagar med information och diskussion i olika arbetsmiljöfrågor och liknande på arbetsplatsen" (jfr även avsnitten 3.7 och 3.7.1 i RSV S 1998:40).

Den inställning som kan uppammas hos skattemyndigheterna genom RSV:s skrivelser är alltså att arbetsgivaren får avdrag för utgifter för personalvård endast om de anställda aktiveras kollektivt i friskvård och liknande eller, på individnivå, om det gäller dylika aktiviteter av begränsat värde. I vart fall i sistnämnda hänseende är spannet alltför stort till situationer där det är fråga om avdragsberättigande rehabilitering av inträffade sjukdomsfall eller, vid förebyggande åtgärder, uppenbara fall av sjukdomsrisk. Jag menar att det måste finnas utrymme för avdrag såväl på momsområdet som inkomstskattemässigt för en arbetsgivare även om denne inte tror att personalen löper risk för t.ex. "sjuklig övervikt", utan bara anser att det är lönsamt för företaget att investera i personalen som företagets humankapital på så sätt att de efter fritt val får ansluta sig till olika etablerade privata och offentliga instituts program med träning och kostrådgivning m.m. för uppnående av ett ökat välbefinnande. Det kan knappast anses utgöra vare sig "nöje" eller idkande av "sällskapsliv", att gå regelbundet på dylika program. Det är i stället enligt min mening naturligt att betrakta den anställdes anslutning, genom arbetsgivarens bekostnad, till program hos 'livsföringsinstitut' enligt vad nyss sagts som engagemang helt inom tjänsten, och att sålunda arbetsgivarens utgift är att betrakta som något som har "omedelbart samband" med verksamheten eller, annorlunda uttryckt utgör ett "förvärv i verksamheten". Arbetsgivaren skall därför enligt min mening ha avdrag såväl mervärdes- som inkomstskattemässigt.

Att den anställde naturligen använder nyttigheten 'privat' får enligt min mening – i likhet med vilken utbildning som helst som man kan använda helt privat – anses utgöra sådan självtjänst som inte skall beskattas, exempelvis som beträffande revisorn som gör sin egen deklaration eller målaren som målar om sin egen bostad (jfr prop. 1989/90:110 del 1 s. 660). I 'spannet' enligt ovan ligger arbetsgivarens avgifter till 'livsföringsinstitutet', och jag menar att en sådan avgift givetvis har med arbetsgivarens anställda (personalen) att göra, men att den inte kan anses utgöra en personalkostnad som inte samtidigt anses utgöra ett "förvärv i verksamheten". Som nämnts bör en arbetsgivare enligt allmänna regler erhålla avdrag för inköp av en dator, även om den skall få lånas hem av den anställde, om företaget vid en utebliven investering riskerar att bli utkonkurrerad på sikt. Ingen skulle vägra revisorn avdrag vare sig momsmässigt eller inkomstskattemässigt för inköp av skatte- och taxeringsförfattningarna, även om han tar med boken hem och läser på bara för att han själv upprättar sin privata deklaration. Det-

samma gäller arbetsgivarens avgift till 'livsföringsinstitutet'. Den anställde följer ett program där för att uppnå ett bättre välbefinnande och undvika sjukdomar av framför allt välfärdskaraktär, och avgiften utgör för arbetsgivaren en planmässig investering i humankapital i syfte att få säkrare personella resurser i termer av risker för avbrott genom frånvaro från arbetet. Planmässigheten liknar investeringen i hemdatorer. Skillnaden är att här finns det i 20 § anv. punkt 1 tredje stycket KL det ordmässigt passande uttrycket 'personalvård', till vilket hänvisning sker indirekt från 8 kap. 9 § första stycket 2 ML. Problemet är dock att sistnämnda lagrum talar om en koppling till nyss nämnda lagrum i KL och definitionen där av "representation och liknande ändamål". Det är sannolikt därför som RSV:s rekommendationer (RSV S 1997:2) hittills enbart har berört begreppet personalvård från perspektivet intern representation. Som sagt blir därför avgränsningen för avdragsrätt där mot "sällskapsliv" och en begränsning till situationer med förmåner av mindre värde för de anställda alltför begränsad för en skälig – och framför allt tidsenlig – bedömning av avdragsrätten för ifrågavarande investeringar i humankapital.

Om nämnda hänvisning från ML till KL skall kvarstå bör en för tolkningen relevant utfyllnad ske i nya rekommendationer från RSV, där det anges att planmässigheten ur ett konkurrensperspektiv för den aktuella branschen bör avgöra arbetsgivarens avdragsrätt såväl momsmässigt som inkomstskattemässigt beträffande ifrågavarande investeringar i 'personalvård'.

Det är för övrigt felaktigt att överhuvudtaget i förevarande sammanhang tala om uppkomsten av någon förmån hos den anställde som skulle kunna beskattas, bara för att vederbörande genom att gå hos 'livsföringsinstitutet' för att bli en 'säkrare resurs' för arbetsgivaren samtidigt får privat nytta av ett bättre välbefinnande. Så länge investeringen för arbetsgivaren är planmässig enligt vad nyss sagts, är den enligt min mening att likna vid avdragsgill fortbildning och inte vidareutbildning. De anställda skall inte bli datakonsulter eller hälsopedagoger bara för att de kan låna hem datorn och öva respektive tillgodogöra sig tränings- och kostprogrammet privat, utan arbetsgivarens investeringar i datorer respektive i humankapital får enligt min mening under nämnda förutsättning anses bli helt använda och förbrukade i verksamheten. Det handlar i sistnämnda fall inte om att tillgodose den anställdes grundläggande behov av t.ex. mat och dryck, utan om att denne tar till sig kostrådgivning m.m. hos institutet ifråga, och att därmed arbetsgivaren erhåller en mera självriskbärande organisation genom att personalens livsföring förbättras och risken för avbrott i verksamheten genom sjukfrånvaro minskar, och arbetsgivarens försäkringsbehov för avbrott också minskar. Planmässigheten i investeringarna gör att den anställdes hemlån av datorn

eller privata nytta av lärdomarna från 'livsföringsinstitutet' inte kan anses innebära att arbetsgivaren tillhandahåller den anställde något för privat bruk. Tillgången till datorn följer av vad arbetsgivaren har planerat att den anställde skall lära sig för att företaget skall vara konkurrenskraftigt i sin bransch, och hemlån följer av den anställdes behov av att 'läsa på'. Det handlar inte om någon förmån till hela personalen enbart av innebörd att de skall ha tillgång till arbetsgivarens dator även i hemmet (jfr prop. 1996/97:173 s. 52 och 53). På samma sätt som beträffande översyn och underhåll av en maskinpark i traditionell industri gör arbetsgivaren här investeringar i datorer eller humankapital som på sikt verkar för att intäkterna kan "förvärvas och bibehållas". Den anställdes användande av förvärvade kunskaper 'privat' kan på grund av nyss sagda inte heller bli föremål för uttagsbeskattning hos arbetsgivaren. Det saknas, i enlighet med vad som ovan sägs kunna följa redan idag av kommissionens uttalande i dess förslag angående artikel 17.6 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv, motiv att begränsa arbetsgivarens avdragsrätt (eller vidta andra beskattningsåtgärder) i förevarande fall, eftersom det inte kan anses föreligga någon privat konsumtion och behov av kontroll att sådant bryts ut från yrkesmässig konsumtion.

De institut det handlar om är långtifrån av Friskis & Svettis-karaktär där man löser ett kort och kommer och går efter eget huvud, utan liknar mera vårdinstitut, där deltagaren alltså får utvecklade träningsprogram och kostrådgivning, men även har tillgång till sjukgymnaster m.m. liksom på mera utpräglat vårdinriktade inrättningar som sysslar med företagshälsovård o.d. Inrättningarna i fråga kan betecknas som 'livsföringsinstitut' mera än s.k. gym, där den som har ett gymkort nästan uteslutande sköter sin träning själv. Hos 'livsföringsinstitutet' är för övrigt träningsutrustningen i huvudsak av annat slag än hos det vanliga gymmet. Visst hittar man skivstänger och hantlar samt träningscyklar m.m. i vanlig mening även hos 'livsföringsinstituten', men dessa har måst göra stora investeringar i träningsutrustning m.m. som är anpassad till de individuellt upplagda träningsprogrammen. Det är fråga om träningsmaskiner, testcyklar m.m. där vikterna ligger inkapslade i redskapet och redskapet är konstruerat så att den som följer programmet skall belastats kontinuerligt i ökande respektive minskande grad vid anspänning av muskulaturen respektive i avslappningsfasen. Det får alltså inte handla om belastningar som när man lyfter en skivstång eller hantel, som ju har samma vikt under träningsmomentet, och sedan avslutar med att ställa ned den eller släppa den ifrån sig. Den som följer ett program hos 'livs-föringsinstitutet' skall inte använda dylik utrustning med hög risk för skador. Tvärtom är utrustningen där konstruerad enligt vad nyss sagts och belastningarna skall dessutom anpassas frekvens-

mässigt enligt utvecklingskurvor avseende syreupptagningsförmåga etc. som fastställts i det individanpassade programmet. I programmets 'utvecklingskurva' ligger också kostrådgivningen, som kan följas upp med råd om att t.ex. tillföra mera järn, vitaminer m.m. eller minska salt för att inte binda vatten i kroppen beroende på hur individen i fråga responderar på att följa programmet. 'Utvecklingskurvan' och dess beståndsdelar justeras alltså hela tiden vid behov under den tid som individen följer sitt program.

Vad som menas med personalvård hos företagen måste enligt min mening idag ges en tolkning som bättre svarar mot samtida krav på företag och anställda i informationssamhället, där företagens inköp av program hos institut varom nu är fråga ger rätt till avdrag för moms och inkomstskattemässigt samtidigt som de anställda som väljer att följa programmen anses i första hand göra detta i tjänsten och sålunda inte behöva drabbas av förmånsbeskattning. Som en jämförelse kan seminarier om s.k. New Age nämnas. Utan att föregripa RSV:s syn på sådant kan man göra reflektionen om en investering i en mera abstrakt ideologi, som i och för sig skall förväntas ge lönsamhetsförbättringar, är mera motiverad än investeringar i att företagens anställda kan ansluta sig till program där de lär sig träna rätt, ha en bättre kosthållning och samtidigt i dessa aktiviteter kan följas upp av institutets sjukgymnaster eller liknande mera vårdinriktade personal. Ideologier lär ju vara svårare att från ett demokratiskt perspektiv anpassa till samtlig personal än träning och kosthållning. En anställd som bekänner sig till en religion som kommer i konflikt med inriktningen hos New Age behöver inte innebära något problem för 'livsföringsinstitutet'. Det kan nämligen, som nämnts, anpassa såväl arrangemangen kring träningen som valet av kost till det som passar den religiösa tillhörigheten. En övergång till behov av mera vårdliknande insatser för en individ som är ansluten till institutets program kan för övrigt följas upp där och i ganska stor utsträckning kan 'livsföringsinstitutet' utföra vanlig vård genom att det finns tillgång där till sjukgymnaster och liknande. Dylika instituts verksamheter liknar mera vad som förstås med avdragsgill företagshälsovård och bör enligt min mening ges samma skattemässiga behandling, även om de inte är offentligrättsligt reglerade.

2 Avdragsrättens omfattning

2.1 Personalvård: utvecklingen på momsområdet

På samma sätt som beträffande hemdatorerna anser jag alltså att investeringar i personalens förmåga att på sikt bidra till företagets överlevnad på en konkurrensutsatt marknad skall berättiga till momsavdrag, när det gäller investeringar i program för individens

ökade välbefinnande allmänt sett. Utvecklingen på momsområdet tycks inte stå i vägen för företagens rätt till avdrag för investeringar i s.k. humankapital genom att de anställda av arbetsgivaren bereds möjlighet att efter fritt val ansluta sig till olika etablerade privata och offentliga instituts program med träning och kostrådgivning m.m. Eftersom kommissionen i sitt förslag anmärker att det redan enligt nuvarande utformning av artikel 17.6 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv framgår att avdragsrätten för ingående moms allmänt sett uttryckligen enbart begränsas för lyxartiklar, nöjen eller underhållning, kan det – mot bakgrund av direktivrätttens direkta verkan – ifrågasättas om avdragsförbudet enligt 8 kap. 9 § första stycket 2 ML är giltigt. I vart fall på sikt blir det sannolikt svårt för skattemyndigheterna att åberopa kopplingen från 8 kap. 9 § första stycket 2 ML till 20 § anv. punkt 1 tredje stycket KL till stöd för att 'avdragsförbud' skulle anses föreligga för personalvård i nyss nämnda fall.

Jag gör i detta sammanhang en pendang till vårdbegreppet på momsområdet, där praxis redan kan anses ha gått i en liberalare riktning. Genom RÅ 1998 Ref 40 (Hemfrid-fallet) har utvecklingen gått ifrån en mera traditionell och institutionsinriktad syn på begreppet barnomsorg till att därmed numera enligt ML skall förstås ett privat företags barntillsyn av tillfällig art i den anställdes hem, dvs. en utveckling i praxis kan sägas ha skett till en för informationssamhällets krav mera behovsanpassad tolkning. En sådan utveckling mot en mera tidsenlig begreppstolkning är enligt min mening motiverad även beträffande företags investeringar i s.k. humankapital enligt ovan, så att dessa kan hänföras under begreppet 'personalvård' och berättiga till avdrag såväl momsmässigt som inkomstskattemässigt i vart fall när de görs planmässigt med beaktande av företagets konkurrensförmåga på sikt i den aktuella branschen. Jag vill särskilt anknyta till en av ledamöterna i skatterättsnämnden i nämnda rättsfall, där denne varnar för att det skattemässiga begreppet indirekt kopplas till motsvarande definition i sociallagstiftningen. På det sättet, menar vederbörande, kan nämligen "lagändringar inom olika specialområden genom myndigheters fria tolkningsrätt beskära eller utöka riksdagens oinskränkta beskattningsrätt utan att riksdagen har beslutat därom". Detta har betydelse för mitt påpekande ovan, att det spann i RSV:s rekommendationer och skrivelser på området vård av s.k. humankapital angående tolkningen av vad som skall anses utgöra avdragsgilla personalkostnader i form av vård som prövas individuellt (eller köp av motionskort av mindre värde) och avdragsgill personalvård av kollektivt inriktad karaktär behöver utfyllas. Utvecklingen riskerar enligt min mening annars, med en skattemässig koppling till offentligrättsliga definitioner av vård, att inte bara strida mot riksdagens beskattningsrätt, utan även mot den tolk-

ning som redan idag enligt ovan – mot bakgrund av EG-direktivens direkta verkan på momsområdet – skulle kunna anses gälla beträffande 'avdragsförbudet' enligt 8 kap. 9 § första stycket 2 ML.

2.2 Personalvård: utvecklingen på inkomstskatteområdet enligt skrivelserna från RSV

På inkomstskatteområdet finns alltså ingen direktivrätt som likt vad som anges ovan för momsområdet kan förväntas styra upp utvecklingen. Tendensen i fall av en fortsatt brist på rekommendationer från RSV till utfyllnad av det enligt min mening rådande spannet mellan å ena sidan avdragsgilla personalkostnader i form av vård som prövas individuellt och å andra sidan avdragsgill personalvård av kollektivt inriktad karaktär, är att utvecklingen går isär mellan momsen och inkomstskatten, vilket tämligen omgående leder till att kopplingen beträffande avdragsrättens omfattning för personalvård måste slopas mellan ML och KL.

3 Konklusioner

Då det redan enligt gällande rätt – mot bakgrund av EG-direktivens direkta verkan på momsområdet – kan ifrågasättas om 'avdragsförbudet' i 8 kap. 9 § första stycket 2 ML beträffande utgifter för personalvård är giltigt, anser jag att det inte är klarlagt i gällande rätt att företagen idag inte skulle kunna yrka avdrag såväl inkomstskattemässigt som momsmässigt för investeringar i s.k. humankapital genom att de anställda av arbetsgivaren bereds möjlighet att efter fritt val ansluta sig till olika etablerade privata och offentliga instituts program med träning och kostrådgivning m.m. ('livsföringsinstitut'). En prövning därvidlag får enligt min mening ske från fall till fall, varvid planmässigheten i arbetsgivarens inköp av dylika program för personalen, för att hålla företaget konkurrensmässigt i sin bransch på sikt, bör vara avgörande för avdragsrätten. Situationen med en indirekt hänvisning från 'avdragsförbudet' i ML till begreppet 'personalvård' i KL till stöd för en så diffus avgränsning av avdragsrätten för investeringar i vad som kan innefattas i ett allmänt sett så pass vittomfattande begrepp, på så vis att därmed – enligt rekommendationen till KL (RSV S 1997:2) – skall anses vad som inte tillhör sällskapslivet, är inte hållbar, när det kan ifrågasättas enligt en EG-konform tolkning av ML om avdragsrätten kan begränsas för företagen utöver förvärv av sådant som lyxartiklar, nöjen eller underhållning. Att följa ett sådant program som nyss sagts hos ett 'livsföringsinstitut' kan knappast anses utgöra vare sig ett nöje eller något som tillhör sällskapslivet för den delen. RSV:s "skrivelser" om personalvård

1999 och den alltför kortfattade beskrivningen av personalvård i rekommendationen RSV S 1997:2 bör i vart fall enligt min mening ersättas med en ny rekommendation, där begreppet personalvård får en såväl för företagen och de anställda som för skattemyndigheterna användbar avgränsning. Det bör även förtydligas i samband med en ny rekommendation enligt vad nyss sagts, att någon förmån inte skall anses uppkomma till beskattning hos den anställde i nu avsedda fall eftersom ett privat tillgodogörande av lärdomar från 'livsföringsinstitutet' får anses vara att likna vid icke beskattningsbara självtjänster, vilket kan ske i en rekommendation som ersätter RSV S 1997:2 eller i en samtidig revidering av RSV S 1998:40.

Bilaga 3

Kan en köpare av en vara som är momsfri i ett annat EG-land, men skattepliktig i Sverige, beskattas för s.k. gemenskapsinternt förvärv här?[959]

1 Inledning

Den gränsöverskridande varuhandeln mellan EG-länderna beskattas i normalfallet genom att säljaren i det EG-land varifrån varuförsäljning sker nollbeskattas för sin omsättning där, om köparen åberopar sitt s.k. VAT-nummer (momsregistreringsnummer) i ett annat EG-land (normalt sett köparens hemland). Köparen beskattas för motsvarande förvärv i sitt EG-land genom att denne beräknar det landets utgående moms på inköpspriset – köparen beskattas för ett s.k. gemenskapsinternt förvärv (GIF). Detta är grundläggande för den övergångsordning som sedan 1993 inom EG, och sedan den 1 januari 1995 i Sverige (genom Sveriges EU-inträde), reglerar momsbeskattningen av varuinförsel från annat EG-land.

Beträffande varuinförseln från annat EG-land till Sverige skall svensk utgående moms beräknas och redovisas av köparen – normalt sett ett företag – på inköpspriset. Ett GIF medför alltså en skatt på förvärvet (förvärvsmoms). Om varuinförseln hit i stället innebär att säljaren i det andra EG-landet skall anses göra en omsättning här, skall denne debitera svensk utgående moms på vanligt sätt i en faktura till köparen. Då kan inte köparen anses göra något GIF.

I denna artikel tar jag upp huvudfallet av GIF till Sverige, vilket avser andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor, och som – genom hänvisning från 2 a kap. 2 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML – regleras i 2 a kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket ML. Frågan som jag avser att analysera är om det kan föreligga ett GIF hos köparen i Sverige, när varan i fråga är skattefri i det andra EG-landet men skattepliktig här. Jag anser att GIF inte kan uppkomma här i sådant fall på grund av att 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML anger som en förutsättning för GIF, att förvärvet skall ske ”från en säljare som är skattskyldig till mervärdesskatt i ett annat EG-land”. Jag anser att rekvisitet ”skattskyldig” syftar på själva affärshändelsen, och att detta rekvisit för uppkomsten av GIF hos köparen i Sverige inte är uppfyllt om varan i fråga inte kan beskattas enligt de nationella momsreglerna i

[959]Jfr Ny Juridik nr 4 år 2000, s. 69–83, där jag också tar upp frågan i en kortare artikel med rubriken Momsfritt i EU – moms i Sverige?

det andra EG-landet, även om varan är skattepliktig i Sverige. Att import hit av varan från tredje land (plats utanför EG) beskattas här när varan är skattepliktig i Sverige är det ingen tvekan om, oavsett huruvida varan i fråga kan beskattas eller ej vid en nationell omsättning i det andra landet (jfr 1 kap. 1 § första stycket 3, 2 kap. 1 a § och 3 kap. 1 § andra stycket ML). Emellertid har det förhållandet enligt min mening ingen betydelse i sig för vad som gäller angående tolkning och tillämpning av den övergångsordning som gäller för den gränsöverskridande varuhandeln mellan EG-länderna, och vad som därmed skall förstås med ett GIF i Sverige.

1.1 Problemställningen i verkligheten

Problemställningen i fråga finns i pågående skatteärenden och brottmål angående s.k. finguld som flyttats från EG-landet Luxemburg, där sådant guld var skattefritt under åren 1995–99, till EG-landet Sverige, där guldet var skattepliktigt under motsvarande tid. Emellertid har, enligt min mening, det förhållandet hittills inte rönt tillräcklig uppmärksamhet av domstolarna vad avser frågan om GIF kan uppkomma här, varför jag här tar upp denna speciella fråga om GIF eller inte i Sverige. Såväl Luxemburg som Sverige har från och med den 1 januari 2000 nya regler om s.k. investeringsguld (jfr SFS 1999:640), men jag tar inte upp dessa här, utan begränsar mig till vad som har gällt från och med Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995 tills nya regler infördes årsskiftet 1999/2000.

2 Bakgrund

Den 1 juli 1994 ersattes den gamla lagen (1968:430) om mervärdeskatt (GML) med mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Då hade redan Sverige i stora delar EG-anpassat sin mervärdesskattelagstiftning, framför allt med avseende på reglerna enligt EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) – i fortsättningen *sjätte direktivet*. 1991 ändrades t.ex. skatteplikten för tjänster från att ha följt en enumerationsprincip till att – i likhet med vad som redan gällde för varor – anses skattepliktiga om inte undantag från skatteplikten direkt anges i lagen. Den 1 januari 1995 gick Sverige med i EU. Därmed skulle i princip ML med de ändringar som då infördes i ML genom SFS 1994:1798 (bet. 1994/95:SkU7; prop. 1994/95:57) också anses harmoniserad med EG-direktiven om moms, t.ex. sjätte direktivet, även om det arbetet har fortsatt på olika områden, exempelvis beträffande utbildning, rättigheter och resebyråtjänster, och fortsätter alltjämt.

Sjätte direktivet innebär emellertid från och med 1993 att de olika EG-länderna skall momsbeskatta företags omsättningar av varor eller tjänster i respektive EG-land och import som företag och privatpersoner gör från länder utanför EG (s.k. tredje land). Beskattningen skall i princip ske i enlighet med direktivets benämning ”Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund”. Den gränsöverskridande varuhandeln mellan EG-länderna skall under åren 1993–96 behandlas enligt ovan nämnda övergångsordning, som återfinns i sjätte direktivets artiklar 28 a–28 n, varvid momsbeskattningen av företagen skall ske enligt destinationsprincipen och i princip träffa köparen i mottagarlandet, medan försäljningen till privatpersoner skall beskattas i säljarens EG-land (ursprungsprincipen). Meningen är att när EG-ländernas skattesatser ligger på ungefär samma nivåer skall EG:s råd besluta att ursprungsprincipen blir generell. Innan dess förlängs övergångsordningen för varuförsäljningen mellan företag i olika EG-länder automatiskt med ett år i taget. Övergångsordningen gäller alltjämt, och har alltså gällt för hela den i denna artikel aktuella tiden: 1995–99. Man måste komma ihåg att övergångsordningen inte har varit det primära målet i arbetet med att harmonisera momsbeskattningen inom EG. När EG:s kommission i augusti 1987 föreslog att tullförfarandet skulle upphöra mellan EG-länderna var tanken att ursprungsprincipen skulle gälla. Genom ett ”clearing house system” med ett centralt ”EC VAT account” skulle konsumtionslandet tillgodoräknas momsbeskattningen. Regeringarna inom EG såg dock avsevärda problem med systemet och det förkastades i oktober 1989, varvid emellertid beslöts att genomföra ”one single market” den 1 januari 1993, dvs. då skulle tullprocedurerna mellan EG-länderna upphöra. Därför fick man snabbt införa den ännu gällande övergångsordningen den 1 januari 1993 som ett substitut i avvaktan på att förutsättningar skall föreligga för att övergå till en generell ursprungsprincip. Detta är en förklaring till de eventuella ”luckor” som kan förekomma i övergångsordningen.

Frågan som behandlas i denna artikel omfattas av övergångsordningen och regleras i ML, framför allt i dess 2 a kap. Den har mig veterligt aldrig ställts på sin spets: dvs., kan ett s.k. gemenskapsinternt varuförvärv (GIF) anses uppkomma hos köpande företag i Sverige, när varan ifråga är skattepliktig här men skattefri i säljande företags EG-land? Definitionen av skattepliktsbegreppet GIF i 2 a kap. ML kompletterar 2 kap., där det skattepliktsgrundande begreppet omsättning definieras (jfr SOU 1994:88 s. 375). Innan jag går vidare med att analysera frågan om när ett GIF kan anses uppkomma utifrån tankarna med övergångsordningen, redogör jag kort för den rättsliga regleringen i ML av aktuellt fall av

beskattning av en köpare i Sverige för förvärv av en vara från annat EG-land än Sverige.

2.1 Aktuella lagregeln 2 a kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket ML i korthet

Övergångsordningen i EG:s sjätte direktiv har implementerats i ML och reglerna vad gäller ”förvärvsdelen” i en gränsöverskridande varuhandel från annat EG-land än Sverige till Sverige återfinns i 2 a kap. ML. Varuförsäljning från Sverige till annat EG-land än Sverige regleras i huvudsak i 5 kap. 1 §, 2 §, 2 a § och 3 § ML samt 3 kap. 30 a § ML, vilka regler omnämns nedan i avsnitten 3.3.1, 3.3.3 och 3.3.4. Artikeln handlar emellertid främst om varuinförseln från annat EG-land till Sverige, varför jag i första hand berör 2 a kap. ML och det fall av GIF som beskrivs i 2 a kap. 2 § 1 ML. Nämnda 2 a kap. 2 § 1 ML utgör huvudfallet av GIF i Sverige och där anges att ett GIF är, ”att någon under de förutsättningar som anges i 3–5 §§ mot ersättning förvärvar en vara, om varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning till Sverige från ett annat EG-land”. Varan skall alltså transporteras hit från annat EG-land av köparen, säljaren eller t.ex. av en av någon av dem anlitad speditör, och förutsättningarna enligt 2 a kap. 3–5 §§ ML skall vara uppfyllda: då föreligger ett GIF här. I sådant fall uppkommer skattskyldighet i Sverige enligt 1 kap. 1 § första stycket 2 ML och 1 kap. 2 § första stycket 5 ML för förvärvaren.

Skattskyldigheten förutsätter enligt 1 kap. 1 § första stycket 2 ML att varan som förs in i Sverige genom ett GIF skulle utgöra en skattepliktig omsättning av vara vid en nationell affär här. I annat fall är inte ett GIF heller skattepliktigt enligt 3 kap. 1 § tredje stycket ML. Emellertid kan inte en beskattning ske om något GIF inte uppkommer här, även om en nationell omsättning av varan skulle vara skattepliktig. Det är just frågan när ett GIF överhuvudtaget kan uppkomma här som behandlas i denna artikel, varvid tolkningen av 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML och förutsättningarna för GIF däri blir avgörande. I 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML anges att ett GIF anses ske här, om förvärvet avser:

> ”en annan vara än ett nytt transportmedel eller en punktskattepliktig vara och förvärvet görs av en sådan köpare som anges i andra stycket från en säljare som är skattskyldig till mervärdesskatt i ett annat EG-land.”

Tre förutsättningar skall alltså samtliga vara uppfyllda, annars sker inget GIF hos köparen här i Sverige. Förvärvet skall:

1. gälla en annan vara än ett nytt transportmedel eller en punktskattepliktig vara,
2. göras av en sådan köpare som anges i andra stycket av samma lagrum och
3. ske från en säljare som är skattskyldig till mervärdesskatt i ett annat EG-land.

2.1.1 Varans status som en av förutsättningarna för GIF

Den första förutsättningen beträffande statusen på varan är uppfylld för den fråga som behandlas i denna artikel, då guld varken är transportmedel eller punktskattepliktigt. Nya transportmedel regleras vad gäller uppkomsten av GIF i 2 a kap. 3 § första stycket 1 ML, och definitionen av ett sådant transportmedel återfinns i 1 kap. 13 a § ML. Här räcker det emellertid att veta att guldtackor och guldplattor givetvis inte är transportmedel. Punktskattepliktiga varor regleras vad gäller uppkomsten av GIF i 2 a kap. 3 § första stycket 2 ML, och sådana varor definieras i 1 kap. 13 b § ML som alkohol-, tobaks-, eller mineraloljeprodukter som är obligatoriskt skattepliktiga enligt EG:s regler därom. Guldtackor och guldplattor är alltså andra slags varor än punktskattepliktiga.

2.1.2 Köparens status som en av förutsättningarna för GIF

Den andra förutsättningen för GIF enligt 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML avser statusen på köparen och bestäms genom hänvisningen till andra stycket samma lagrum. Däri anges att fråga skall vara om en köpare som är:

1. näringsidkare vars verksamhet medför rätt till avdrag för ingående skatt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av sådan skatt, eller
2. näringsidkare vars verksamhet inte medför någon avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ eller juridiska personer som inte är näringsidkare, under förutsättning

   – att det sammanlagda värdet av hans skattepliktiga förvärv av andra varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor under det löpande eller det föregående kalenderåret överstiger 90 000 kronor, eller

   – att köparen omfattas av ett sådant beslut som anges i 4 §.

I artikeln förutsätts att köparen är näringsidkare, och att sålunda även den andra förutsättningen för GIF hos denne i Sverige är uppfyllt.

2.1.3 Statusen på affären hos säljaren i det andra EG-landet som en av förutsättningarna för GIF

Den tredje förutsättningen för GIF hos köparen i Sverige handlar om statusen hos säljaren i det andra EG-landet. Enligt min mening saknas den tredje förutsättningen för att GIF skall kunna anses uppkomma i Sverige, oavsett vem som köper guldet, när guld är momsfritt i det andra EG-landet, dvs. i Luxemburg. Ingen säljare kan bli skattskyldig där för försäljning av guld, och därmed kan inte heller någon köpare alls i Sverige anses göra GIF här enligt 2 a kap. 2 § 1 ML med hänvisning till 2 a kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket ML.

2.2 Andra fall av GIF

Det finns fyra fall av GIF enligt ML, varav nämnda varuförvärv enligt 2 a kap. 2 § 1 ML från annat EG-land ”mot ersättning” är ett. Det andra fallet, 2 a kap. 2 § 2 ML, berörs i avsnitt 3.3.5 nedan och handlar om att en köpare har åberopat svenskt VAT-nummer, men att varan införs till ett annat EG-land än Sverige från Sverige eller ett annat EG-land. Jag fördjupar mig inte i detta fall, då jag fokuserar på varuinförsel från annat EG-land till Sverige. De båda övriga fallen handlar om GIF som inte sker mot ersättning, utan där en varuöverföring sker från annat EG-land till Sverige, t.ex. från ett lager som ”förvärvaren” har i det andra landet. De båda fallen beskrivs i ML:s 2 a kap. 2 § 3 (med hänvisning till 7 § samma lagrum) och 2 a kap. 2 § 4 (med hänvisning till 9 § samma lagrum). Det räcker emellertid för läsaren av denna artikel att känna till att om ett GIF ”mot ersättning” enligt 3 § i 2 a kap. ML – t.ex. mot bakgrund av tolkningen av 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML som analyseras i denna artikel – inte skulle vara möjlig, är ej heller GIF hit i form av varuöverföring enligt 2 a kap. 2 § 3 eller 2 a kap. 2 § 4 ML möjlig enligt 2 a kap. 10 § ML (som med uttalande av den innebörden hänvisar tillbaka till de båda punkterna 3 och 4 i 2 a kap. 2 § via nämnda 7 och 9 §§).

2.3 Vilka fall av skattskyldighet finns i ML?

Enligt 1 kap. 1 § första stycket ML skall mervärdesskatt (moms) betalas till staten i tre fall, nämligen:

1. vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet,
2. vid skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet, eller
3. vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig.

Det är viktigt för förståelsen av vad som avhandlas i denna artikel att konstatera att samma affärshändelse inte kan vara både en omsättning inom landet (i Sverige) och ett GIF här. Punkt 2 i 1 kap. 1 § första stycket ML anger som synes att ett skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv av en vara som är lös egendom (GIF), t.ex. guld, medför skattskyldighet enligt ML, förutsatt att omsättningen inte är gjord inom landet. Köparen i Sverige kan inte anses göra något GIF här om säljaren i det andra EG-landet anses göra en omsättning i Sverige avseende varuförsäljningen hit. Tolkningen av huruvida ett GIF kan anses uppkomma hos köparen här enligt 2 a kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket ML är självständig, men om säljaren i det andra EG-landet enligt någon av reglerna i 5 kap. 2 och 3 §§ ML beträffande samma affär anses göra en omsättning här, behöver man i praktiken inte tolka GIF-regeln. Ett GIF kan inte föreligga här på grund av att samma affär inte kan vara både GIF och omsättning inom landet. Beträffande en variant av transportköp, nämligen s.k. distansförsäljning hit från annat EG-land där transporten sker genom säljarens försorg, är frågan om säljaren skall anses göra sin omsättning här, beträffande försäljning av guld till ett svenskt företag, avhängig tolkningen av 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML (se avsnitten 3.3.3 och 3.3.4).

3 Övergångsordningen

Det är viktigt för sammanhanget att erinra sig att det på momsområdet saknas dubbelbeskattningsavtal, utan att det är EG:s momsdirektiv, t.ex. det för förevarande sammanhang intressanta sjätte direktivet, som skall reglera beskattningsrätten mellan EU15-länderna. Grundtanken är att köpare av varor eller tjänster inte skall välja leverantör beroende på skillnader i deras beskattningssituationer. Denna grundläggande tanke om att momsen skall vara både konkurrens- och konsumtionsneutral gäller internationellt såväl som nationellt. EG kan beskrivas som ett enda momsland, där det för företagens skattepliktiga omsättningar i ett EG-land och företagens och privatpersoners varuimport (från tredje land) till ett EG-land varken skall förekomma dubbelbeskattning eller skattebortfall. Sjätte direktivet skall i princip vara implementerat i de nationella momslagstiftningarna i EU15-länderna, och reglerna om var ett företags omsättning skall anses ske kan, mot bakgrund av vad nyss sagts, sägas vara lagvalsregler. Detsamma gäller övergångsordningen och frågeställningar om när beskattningen av en varuförsäljning från ett företag i ett EG-land till ett företag i ett annat EG-land kan ske som ett s.k. gemenskapsinternt varuförvärv (GIF). Samma affärshändelse kan inte vara både en omsättning i Sverige och ett GIF här, vilket följer av 1 kap. 1 § första stycket ML, då punkt 2 däri anger vad som är ett GIF och att ett

sådant kan föreligga beträffande varor som är lös egendom, förutsatt att omsättningen inte är gjord inom landet. Ett GIF här innebär normalt sett att omsättningen finns i säljarens EG-land.

3.1 Övergångsordningen i sjätte direktivet, teknisk reglering mellan EG-länder

Övergångsordningen återfinns, som nämnts (se avsnitt 2), i sjätte direktivets artiklar 28 a–28 n och under rubriken ”Transitional arrangements for the taxation of trade between member states”. Precis som rubriken antyder är det enbart en regelteknisk ordning (”arrangements”) för beskattningen av handeln mellan EG-länderna. Övergångsordningen ersätter sedan 1993 tullens verksamhet mellan EG-länderna. Genom den teknik som övergångsordningen innebär sker ingen gränsuppbörd mellan EG-länderna för gränsöverskridande varuhandel, utan beskattningen sker normalt sett i köparens land inom ramen för köparens mervärdesskatteredovisning (jfr Regeringens proposition Mervärdesskatten och EG, prop. 1994/95:57, s. 76–77). Tullen beskattar varuimporten, dvs. införseln av varor från platser utanför EG (s.k. tredje land). En vara som förtullats i något EG-land sägs ha övergått i fri omsättning, och kan därmed, i likhet med de gemenskapsvaror som producerats inom EG, flyttas utan tullprocedurer mellan EG-länderna, varvid övergångsordningen utgör den tekniska regleringen av beskattningen. Av förarbetena framgår att det är en beskattningsordning – ingenting annat – och att den har fått bilda ett eget kapitel (2 a) i ML [jfr prop. 1994/95:57, avsnitt 4.1 (s. 77)]. Det poängteras särskilt i förarbetena behovet för kontrolländamål av samarbete mellan medlemsländernas skattemyndigheter (jfr prop. 1994/95:57 s. 78), och hos Riksskatteverket finns ett s.k. CLO (central liaison office) liksom i övriga EG-länder.

3.1.1 Kontrollsystemet angående varuhandeln mellan EG-länderna

I förarbetena till de regler i ML som motsvarar övergångsordningen i sjätte direktivet framgår beträffande försäljning ”från företag till företag” att med företag i dylika fall av varuhandel mellan EG-länder avses ”endast företag vars verksamhet medför skyldighet att betala mervärdesskatt”. Frågan i denna artikel är i första hand hur övergångsordningen påverkas av att säljande företag i det andra EG-landet gör en momsfri omsättning till köpande företag i Sverige, där varan är skattepliktig, och om köparen i sådant fall kan anses göra ett GIF. Vidare sägs att huvudregeln för varuförsäljning mellan sådana företag är att beskattningen sker i destinationslandet genom beskattning av köparen (”reverse charge”) för dennes förvärv (därav det ofta använda uttrycket förvärvsmoms

beträffande beräknad utgående moms), förutsatt att denne underrättar säljaren i det andra EG-landet om sitt VAT-nummer. Nollbeskattning sker hos säljaren, om denne anger köparens i det andra EG-landet VAT-nummer i fakturan. Beskattningen av GIF hos köparen skall sedan kunna stämmas av genom att säljaren anger i sin periodiska sammanställning (kallas kvartalsrapport i Sverige) i sitt EG-land nollbeskattade försäljningar till kunder i andra EG-länder med angivande av deras VAT-nummer. Om inte köparen åberopar sitt VAT-nummer, riskerar denne att dubbelbeskattas. Säljaren i det andra EG-landet tvingas i sådant fall – förutsatt att varan som denne säljer är skattepliktig där – att debitera det EG-landets moms, och köparen får dessutom betala förvärvsmoms, om förutsättningarna för GIF är uppfyllda i dennes EG-land och varan är skattepliktig där.

Kvartalsrapporterna har inget med tjänster att göra. De avser varuhandeln mellan EG-länderna. Den kontroll som skall upprätthållas med kvartalsrapporterna är den som tullen tidigare svarade för mellan EG-länderna, när tullmoms betalades för införsel från annat EG-land. Tullprocedurerna finns kvar i förhållande till tredje land (plats utanför EG) beträffande varuimport och varuexport. Tullens verksamhet avser varor och detsamma gäller den kontroll som numera skall upprätthållas mellan EG-länderna genom övergångsordningen. Skillnaden är att beviset i bokföringen för en varuexport är t.ex. ett speditionsintyg och för en varuimport tullräkningen, medan kontrollen av varuutförsel och varuinförsel i förhållande till annat EG-land skall bygga på företagens bokföringar och kvartalsrapporterna som ett slutet system. Mellan EG-länderna bygger kontrollen av varuhandeln på VAT-nummertekniken och de uppgifter om pris etc. som följer av kontrahenternas bokföringar och underliggande avtal. Man kan säga att kontrollsystemet mellan EG-länderna är helt artificiellt och bygger på ”papper” som kan granskas, medan tullprocedurerna som alltjämt gäller för varuimporten från tredje land handlar om att tullen räknar och väger kollin och åsätter ett tullvärde, som utgör underlaget för den moms som faktiskt skall betalas till tullen. EG-handeln medför ingen likvidhantering mellan företaget och staten, utan för en köpare i Sverige med full avdragsrätt för ingående moms i sin verksamhet blir det (i ett normalt fall med skatteplikt för varan i fråga i såväl säljarens EG-land som här) bara fråga om att redovisa en beräknad utgående moms, som får dras som en ingående moms i samma skattedeklaration. Tullens verksamhet innebär alltså en fysisk hantering av varorna (godset), medan kontrollsystemet för varuhandeln mellan EG-länderna utgör en regelteknisk ordning (”arrangements”) som lämnas åt företagen att sköta själva. Genom avstämning av säljarens och köparens kvartalsrapport och skattedeklaration kan kontroll upprätthållas mel-

lan de olika CLO i säljarens EG-land och i köparens EG-land [jfr prop. 1994/95:57, avsnitt 4.2.2 (s. 78)]. Vid misstämningar kan en skattemyndighet lokalt i ett EG-land granska säljarens eller köparens bokföring, för att bedöma om t.ex. ett GIF skall redovisas av köparen när säljaren i det andra EG-landet redovisat nollbeskattning för varuleverans till annat EG-land. Beträffande GIF är det bara när privatpersoner – som ju inte är momsregistrerade och därför saknar VAT-nummer – kan beskattas för GIF samt när icke momsregistrerade näringsidkare eller juridiska personer som inte är näringsidkare gör GIF avseende punktskattepliktiga varor (se avsnitt 2.1.1) som en särskild anmälan till skattemyndighet förutsätts för upprätthållande av beskattning. T.ex. en svensk privatperson som köper ett nytt transportmedel i annat EG-land och skall använda det permanent i Sverige, skall senast 35 dagar efter förvärvet göra en anmälan därom till det särskilda skattekontoret i Ludvika (jfr 3 kap. 1 § första stycket 2 och 10 kap. 32 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL – f.d. 14 kap. 12 § andra stycket ML). I övrigt – dvs. angående vad som är GIF vid försäljning ”från företag till företag” – är övergångsordningen att betrakta som ett slutet system som skall flytta en momsbeskattning från säljarens EG-land till köparens EG-land.

Om en vara är skattepliktig i både säljarens EG-land och hos köparen i t.ex. EG-landet Sverige eller är skattefri i båda länderna, är det harmoni vid tillämpningen av övergångsordningen. I båda fallen omsätts varan i säljarens EG-land. I det första fallet nollbeskattas säljarens omsättning i dennes EG-land, om köparen i mottagarlandet Sverige åberopar sitt svenska VAT-nummer och denne redovisar förvärvsmoms på sitt varuförvärv. Säljaren tar upp sin försäljning i kvartalsrapporten och anger där köparens VAT-nummer, som kan stämmas av – via CLO i säljarlandet och CLO i Sverige – med redovisning i köparens svenska skattedeklaration och raden för varuförvärv från EG. I det andra fallet redovisar säljaren sin omsättning som skattefri omsättning inom sitt EG-land, och det finns ingen beskattning att flytta som förvärvsmoms till Sverige, varför det inte är aktuellt att redovisa något i kvartalsrapport hos säljaren eller på raden EG-förvärv i skattedeklarationen hos köparen. Materiellt sett upprätthålls också här den grundläggande tanken om konkurrensneutralitet, då omsättningen inte skall beskatttas i någotdera av inblandade EG-länder. Om däremot varan – som i fallet med guld från Luxemburg under åren 1995–99 – är skattefri i det andra EG-landet (Luxemburg), medan den är skattepliktig i Sverige uppkommer en icke önskvärd konkurrenssnedvridning. Det uppkommer inte någon moms att flytta som ett GIF från Luxemburg till Sverige. Förhållandet innebär – som jag skall återkomma till – en störning (distorsion) av övergångsordningen.

3.1.2 Konkurrensneutralitet

Det är inte så att sjätte direktivet och exempelvis övergångsordningen däri kan framtvinga en beskattning av t.ex. en vara i ett EG-land, där den nationella momslagstiftningen undantar varan i fråga från beskattning (se avsnitt 3.3.2). Det är emellertid önskvärt, för att upprätthålla grundtanken om konkurrensneutralitet, att ett EG-land inte avviker från sjätte direktivets angivande av vad som kan omfattas av undantag från skatteplikt, vilket anges i artiklarna 13–16.

Artikel 2 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv anger att varuimport skall beskattas samt att tillhandahållande av varor och tjänster i ett EG-land ”by a taxable person acting as such” skall beskattas. I förarbetena till ML framgår att beskattning skall ske även om det rör sig om en tillfällig, enstaka omsättning här (jfr prop. 1994/95:57 s. 155 och SOU 1994:88 s. 301). Därvid spelar det ingen roll var i världen – inom eller utom EG – som vederbörande bedriver sin verksamhet (jfr 1 kap. 1 § första stycket 1 ML, där det i och med Sveriges EG-inträde den 1 januari 1995 slopades villkoret om att fråga skulle vara om en yrkesmässig verksamhet ”som bedrivs här i landet”).

3.1.3 Undantag från skatteplikt utöver sjätte direktivet i visst EG-land medför konkurrenssnedvridning i förhållande till andra EG-länder

Undantagen från beskattning måste alltså tolkas restriktivt, för att inte snedvrida konkurrensen (jfr bl.a. EG-domarna C-348/87 Stichting Uitvoering Financieles Acties och C-2/95 Sparekassernes Datacenter); beskatttas ett företags omsättning av en vara eller tjänst i Sverige, men inte i ett annat EG-land, får kunden ett icke önskvärt incitament att välja bort leverantören i Sverige till förmån för ett företag i det andra EG-landet. Beträffande guld finns undantag i sjätte direktivet för leveranser till centralbanker (jfr artikel 15.11 i EG:s sjätte direktiv), vilket Sverige har implementerat i 3 kap. 23 § 7 ML.

Under en viss övergångstid fick de länder som hade undantag från beskattning av annat guld än sådant som används för industriändamål (s.k. investeringsguld) behålla dessa (jfr artikel 28.3 b och Annex F punkt 26 i EG:s sjätte direktiv och Regeringens proposition Särskilda mervärdesskatteregler för investeringsguld, prop. 1998/99:69, s. 14). Därefter har endast undantag tillåtits för investeringsguld för medlemmar i London Bullion Market Association (LBMA). Denna särordning infördes av England med stöd av artikel 27 i EG:s sjätte direktiv och utgör en suspensionsordning (s.k. black box), där det är möjligt att bortse från moms så länge guldhandeln görs av medlemmar i LBMA. Deklaration och beskattning sker först när guldet lämnar LBMA (jfr prop. 1998/

99:69 s. 28). Att guld förs in från EG-länder med låg moms eller – som i fallet med Luxemburg – ingen beskattning alls till länder där – som i Sverige – omsättningen är skattepliktig, har medfört sådana problem, att Sverige (i likhet med Luxemburg) från årsskiftet 1999/2000 enligt SFS 1999:640 (jfr prop. 1998/99:69) har infört särskilda regler för investeringsguld, där huvudregeln är att sådant guld undantas från skatteplikt med en möjlighet att välja att tillämpa s.k. reverse charge (”förvärvsmoms”) för omsättning inom landet mellan näringsidkare. Det av England tillämpade artikel 27-undantaget för guldhandeln inom LBMA är för övrigt numera bara tillämpligt på andra transaktioner än dem som avser investeringsguld (jfr prop. 1998/99:69 s. 29).

3.2 Luxemburgs undantag från skatteplikt för guld: distorsion av övergångsordningen visavi Sverige 1995–99

Det nyss sagda (se avsnitt 3.1.3) innebär att Luxemburg med sitt generella undantag för guld (se även avsnitt 3.3.1) har haft ett undantag från skatteplikt under åren 1995–99 utöver vad som är tillåtet enligt sjätte direktivet. Den nationella luxemburgska momslagstiftningen har inte varit EG-konform. Därmed har övergångsordningen för den tekniska regleringen av beskattningen av varuhandeln med guld mellan Luxemburg och Sverige, där guldet för nämnda tid har varit skattepliktigt, störts (distorsion).

Tanken med beskattningen av ett GIF är att en varuförsäljning från ett EG-land till ett annat delas upp i två fristående led: i ursprungslandet sker ett tillhandahållande som nollbeskattas enligt det landets bestämmelser, medan det i mottagarlandet sker ett förvärv som beskattas där efter det landets regler (jfr prop. 1994/95:57 s. 77), se avsnitten 1 och 3.1.1.

Omsättning av skattepliktiga varor i Luxemburg till svenska privatpersoner sker i Luxemburg (ursprungsprincipen). Försäljningen av sådana varor i Luxemburg till företag i Sverige, beskattas inte i Luxemburg, om det svenska företaget åberopar sitt svenska VAT-nummer och det anges i fakturan av Luxemburgföretaget. Detta gäller oavsett om det svenska företaget hämtar varan i Luxemburg eller om den transporteras på köparens eller säljarens bekostnad till Sverige (destinationsprincipen). Enligt artikel 22.7 skall medlemsstaterna vidta åtgärder för att beskattning sker hos förvärvaren (”reverse charge”), dvs. som för s.k. GIF hos köparen.

3.2.1 GIF beskattas i Sverige när varan är skattepliktig här, men GIF sker inte här på grund av att varan är skattepliktig här

Privatpersoner beskattas bara för GIF här beträffande förvärv av nya transportmedel i andra EG-länder (undantag från ursprungsprincipen), medan företag i princip beskattas för GIF här beträf-

fande varuförvärv i andra EG-länder, om varan är skattepliktig enligt ML. Emellertid är frågan om ett företag kan anses göra ett GIF här beträffande guld, när det är skattepliktigt här men Luxemburg har skattefrihet för sådana varor. En skattepliktig vara nollbeskattas i Luxemburg och beskattningen överförs som ett GIF på köparen i Sverige, om denne har åberopat sitt VAT-nummer här. Enligt min mening är övergångsordningen, som nämnts (se avsnitt 3.1), bara en regelteknisk ordning (”arrangements”) för beskattningen av handeln mellan EG-länderna, och lika litet som den kan framtvinga en beskattning av guld i Luxemburg kan den anses medföra att någon beskattning flyttas hit som för ett GIF, om inte ett GIF kan konstateras föreligga. Jag anser, som nämnts, att GIF inte kan uppkomma här för den tid som Luxemburg hade undantag från skatteplikt för guld, medan Sverige hade skatteplikt för guld, då 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML anger som en förutsättning för GIF, att förvärvet skall ske ”från en säljare som är skattskyldig till mervärdesskatt i ett annat EG-land”.

Distorsionen som skillnaden i beskattningen av guld mellan Luxemburg och Sverige innebär för övergångsordningen, löses inte av att köparen åberopar sitt VAT-nummer. Varan är skattepliktig i Sverige och beskattas här om ett GIF sker här, men på grund av att varan är skattefri i Luxemburg kan inte ett GIF att beskatta anses ske här.

3.2.2 Jämförelse med vad som gäller vid varuimport till Sverige eller varuomsättning här: ej relevant för frågan om GIF skall anses ske här

Att en nationell omsättning av guld i Sverige eller import av guld hit från tredje land har kunnat beskattas för de aktuella åren (1995–99) innebär inte något stöd för att den aktuella regeln enligt övergångsordningen, 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML, skall ges den tolkningen att ett GIF skall anses kunna uppkomma här, när skattskyldighet inte kan uppkomma i det andra EG-landet. Övergångsordningen reglerar tekniskt sett när en beskattning som annars skulle ske i säljarens EG-land (här: Luxemburg) på grund av skatteplikt för varan där, skall ske i köparens EG-land i stället (här: Sverige). Emellertid kan inte med stöd av övergångsordningen någon luxemburgsk moms att flytta hit som GIF tvingas fram, om inte skatteplikt finns i den luxemburgska momslagen för guld (se avsnitt 3.2.1). På samma sätt som förekomsten av en införselsituation jämte vederbörliga tullprocedurer (se avsnitt 3.1.1) förutsätts för att en vara som är skattepliktig här skall beläggas med tullmoms, måste en vara som är skattepliktig här omfattas av en bestämmelse som säger att ett GIF skall anses uppkomma i Sverige, för att momsbeskattning skall kunna ske.

Grundfrågan är alltså om ett GIF kan anses uppkomma här. Först måste man konstatera att ett GIF sker hos köparen för ifrågavarande fall av varuinförsel av guld enligt 2 a kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket ML. Först om så anses vara fallet är det klart att beskattning sker här hos köparen för ett GIF, då guld är skattepliktigt i Sverige för den aktuella tiden (1995–1999), vilket följer av 1 kap. 1 § första stycket 2 och 2 § första stycket 5 jämfört med 3 kap. 3 kap. 1 § tredje stycket ML.

3.3 GIF enligt övergångsordningen, effekten för olika fall av distorsionen, dvs. av att guld är skattefritt i Luxemburg, men skattepliktigt i Sverige 1995–99

Det ovan sagda visar att frågan om ett GIF uppkommer i Sverige enligt 2 a kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket ML besvaras med tillämpning av en helt självständig prövning av rekvisiten för GIF i nämnda lagrum, varvid i relationen mellan EG-länderna Luxemburg och Sverige varans (guldets) skattepliktiga karaktär i Sverige enbart innebär att beskattning kan ske, när GIF konstateras föreligga.

En privatperson som hämtar guld i Luxemburg kan inte beskattas för GIF när vederbörande kommer hem med guldet till Sverige. Vederbörande kan inte göra GIF här för annan vara än nytt transportmedel. En distorsion uppstår på grund av att Luxemburg inte har en EG-konform momslagstiftning på grund av sitt alltför omfattande undantag från skatteplikt för guld. Luxemburg kan inte tvingas ta ut moms på försäljningen. Konkurrensneutralitet uppnås inte, då privatpersoner beskattas för guldinköp i Sverige, där guldet är skattepliktigt.

På samma sätt blir det med en försäljning ”från företag till företag” mellan de båda EG-länderna. Vad först gäller guld från Luxemburg till Sverige kan inte övergångsordningen användas för att flytta någon moms som inte finns i Luxemburg till Sverige som ett GIF, när en av förutsättningarna för GIF här saknas på grund av att guldet är skattefritt i Luxemburg. Det som är relevant för tillämpningen av övergångsordningen är att guld som produceras eller omsätts på annat sätt i Luxemburg eller importeras dit från tredje land är momsfritt där. 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML anger som en förutsättning för GIF här, att förvärvet skall ske ”från en säljare som är skattskyldig till mervärdesskatt i ett annat EG-land”, vilken förutsättning saknas på grund av att affärshändelsen aldrig skulle ha kunnat beskattas i Luxemburg. Ett GIF att beskatta kan aldrig uppkomma hos köparen här för guld från Luxemburg, och det saknar därvidlag, som framgår ovan (se avsnitt 3.2.2), betydelse att guldet är skattepliktigt här. Övergångsordningen är en teknik för att flytta en beskattning från säljarens EG-

land till köparens EG-land (se avsnitt 3.1), men genererar inte i sig någon beskattning (se avsnitt 3.2.1).

3.3.1 Försäljning av guld från Sverige till Luxemburg, export m.m. – jämförelse

Vad sedan gäller försäljning av guld från ett företag i Sverige till ett företag i Luxemburg gäller att företaget i Luxemburg anses göra ett GIF där och om det kan åberopa ett VAT-nummer där (eller i något EG-land i övrigt utom Sverige) nollbeskattas det svenska företaget för sin försäljning (jfr 3 kap. 30 a § första stycket 1 ML). Emellertid sker ingen beskattning av det luxemburgska företagets GIF avseende guld från Sverige, då guld är momsbefriat i Luxemburg och sålunda inte skulle beskattas vid en nationell omsättning eller import dit från tredje land. Övergångsordningen kan, som nämnts (se bl.a. avsnitt 3.2.1), inte åberopas för att tvinga fram en beskattning i Luxemburg.

Om ett företag i Luxemburg enbart handlar med guld, har det inte kunnat köpa guld från Sverige utan svensk moms, då Luxemburgföretaget inte har haft något VAT-nummer i Luxemburg att åberopa som det svenska företaget har kunnat ange i sin faktura. Under åren 1995–99 var guld skattepliktigt i Sverige, medan det i Luxemburg omfattades av ett s.k. okvalificerat undantag från skatteplikt, vilket innebar att verksamhet med omsättning av guld där inte berättigade till avdrag för luxemburgsk moms på inköp till verksamheten. I enlighet med de för sjätte direktivet normala konkurrensneutralitetsskälen förelåg dock återbetalningsrätt för en luxemburgsk guldhandlares export av guld till tredje land (plats utanför EG), jfr artiklarna 44 c och 49 i Luxemburgs momslag (moms förkortas där T.V.A., taxe sur la valeur ajoutée). Beträffande försäljning till tredje land har situationen varit likvärdig för Luxemburg och Sverige, trots att guld var skattepliktigt för de aktuella åren i Sverige men inte i Luxemburg, eftersom ett svenskt företags export av guld till tredje land också nollbeskattades med åtföljande återbetalningsrätt för ingående moms på inköp i verksamheten (jfr 5 kap. 9 § och 10 kap. 12 § ML).

Emellertid har alltså under åren 1995–99 företag i Luxemburg i stort sett kunnat handla guld momsfritt från Sverige, vilket däremot inte svenska företag har kunnat göra. De svenska företagen har i stället kunnat vända sig till Luxemburg, för att handla guld momsfritt, och enligt min mening utan att därmed anses göra något beskattningsbart GIF här. En annan sak är det att Luxemburgföretagen i fråga kanske skulle ha registrerats här och debiterat svensk moms på grund av omsättning i Sverige (se avsnitten 3.3.3 och 3.3.4).

3.3.2 Luxemburgs undantag från skatteplikt på guld, fördragsbrott

Den distorsion som sålunda förelegat avseende möjligheterna att med övergångsordningen tekniskt reglera beskattningen av guldhandeln mellan EG-länderna Luxemburg och Sverige under åren 1995–99 har enligt min mening kunnat föranleda en anmälan av Luxemburg inför EG-domstolen för fördragsbrott. I sammanhanget kan nämnas att Tyskland, som också hade undantag från skatteplikt för guld när bl.a. Sverige hade skatteplikt för guld, har ansetts av EG:s kommission göra sig skyldigt till fördragsbrott genom sitt undantag från skatteplikt för guld. Det förhållandet ansågs enligt kommissionen strida mot artikel 2 och artikel 28 a.1a i EG:s sjätte direktiv [jfr mål i EG-domstolen, C-432/97, vilket betecknas som ”pending” (pågående/vilande)]. Det borde enligt min mening också ha varit förhållningssättet från Sveriges sida visavi Luxemburg. Inte ens om ursprungsprincipen hade gällt (se avsnitt 2), hade företag i Luxemburg kunnat tvingas ta ut moms på guld i strid mot där gällande nationell momslag, då sjätte direktivet inte är omedelbart tillämpligt i respektive medlemsland, utan till sin innebörd enbart utgör bindande anvisning till medlemsländerna i EG för hur deras momslagstiftningar skall vara utformade (jfr prop. 1994/95:57 s. 92 och 93). Se även om att EG:s kommission inlett en fördragsbrottsprocess mot Frankrike, för att landet inte har moms på motorvägsavgifter, mål nr C-276/97. Kommissionen anser att verksamheten inte utgör myndighetsutövning, och att undantag från moms inte kan förekomma för avgifterna. Dessutom har kommissionen väckt fördragsbrottstalan mot Frankrike för underlåtenhet att på ett korrekt sätt införliva artikel 17.2 i sjätte direktivet i nationell rätt, mål nr C-345/99. Kommissionen har också väckt fördragsbrottstalan mot Frankrike angående avdragsrätten och artiklarna 17.2 och 17.6 i sjätte direktivet i mål nr C-40/00.

3.3.3 Distansförsäljningsregeln, tillämpning ger konkurrensneutralitet – råder bot på distorsionen av övergångsordningen som undantaget från skatteplikt på guld i Luxemburg medfört 1995–99

I stället för att anmäla Luxemburg för fördragsbrott har, som nämnts (se avsnitt 1.1), svenska domstolar – men framför allt de svenska skattemyndigheterna – inte bara underlåtit att beakta effekten av momsfrihet för guld i Luxemburg för frågan om GIF kan uppkomma hos köparen här under det förhållandet, utan de har också som en följd därav inte kommit in på frågan om förhållandet i fråga medför att guldleverantörerna i Luxemburg skall anses omfattade av bestämmelsen om distansförsäljning i 5 kap. 2 § för-

sta stycket 4 och andra stycket ML, och därmed anses göra sin omsättning av guld i Sverige.

Av förarbetena framgår att i andra fall än beträffande förvärv enligt 2 a kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket ML skall omsättningen av varan anses som den beskattningsgrundande händelsen och säljaren blir då skyldig att betala skatt. Det gäller ”*bl.a.* (OBS! min kursivering) för det fall förvärvaren är en privatperson i ett medlemsland och transporten skall ske genom säljarens försorg. Varan anses då omsatt i förvärvslandet och säljaren skall betala mervärdesskatt enligt det landets mervärdesskattebestämmelser” [jfr prop. 1994/95:57, avsnitt 4.2.1 (s. 78)]. Man talar om s.k. distansförsäljningar, där postorderhandeln till privatpersoner är ett exempel (jfr prop. 1994/95:57 s. 77 och 164 samt SOU 1994:88 Bilaga 1 s. 9). En nödvändig förutsättning för sådan beskattning här av en luxemburgsk guldhandlare är just att någon ”chargeable event” i form av ett GIF inte kan ske i Sverige hos köparen (jfr 5 kap. 2 § första stycket 4 andra strecksatsen ML). Det menar jag har varit fallet inte bara för sådan handlares försäljning av guld till privatpersoner i Sverige, utan även försäljning till företag som inte kan anses göra GIF här till följd av att säljaren i Luxemburg under åren 1995–99 inte skulle ha kunnat bli ”skattskyldig” där för en nationell omsättning av guld eller import från tredje land.

Det enda skattemyndigheterna behöver göra är att kontrollera om en luxemburgsk guldhandlare under åren 1995–99 har sålt guld till Sverige och att sådan försäljning överstigit 320 000 kronor exklusive moms under aktuellt kalenderår (eller det föregående). Enligt 23 kap. 4 § SBL – f.d. 22 kap. 6 § ML – skall i sådant fall den luxemburgska guldhandlaren registrera sig som momsskyldig i Sverige via en av skattemyndigheten godkänd representant (ombud, ”VAT representative”). Om så inte sker kan skattemyndigheten tvångsregistrera vederbörande till moms här. Genom att regeln om distansförsäljning (distance sales – jfr artikel 28 b.B1 i sjätte direktivet) har implementerats i ML har skattemyndigheterna i Sverige under åren 1995–99 haft en funktion i övergångsordningen att tillämpa, för att råda bot på den distorsion som Luxemburgs icke EG-konforma undantag från guld orsakat, och den träder i kraft och skall tillämpas av dem när en guldhandlare i Luxemburg ett kalenderår har passerat nämnda gränsbelopp. Detta är viktigt att skattemyndigheterna gör, för att upprätthålla grundtanken om att momsen skall vara konkurrensneutral mellan medlemsländerna (se avsnitten 3.1.2 och 3.1.3). Dessutom har upprätthållandet av beskattningen en viktig funktion i det att EG:s budget till betydande del bygger på en viss del av medlemsländernas mervärdesskattebas (jfr prop. 1994/95:57 s. 93). Medlemsländerna får hålla sig i spannet 35 000–100 000 ECU (euro) vad gäl-

ler beloppsgränsen för distansförsäljningsregeln, och när ett land – såsom Sverige har gjort genom att välja beloppsgränsen 320 000 kronor – lägger sig i nederkant på den skalan, förutsätts för övrigt ”åtgärder vidtas för att underrätta beskattningsmyndigheterna i andra EG-stater” (jfr prop. 1994/95:57 s. 178). Bestämmelserna om distansförsäljning är enligt förarbetena ”att se som ett komplement” till GIF (jfr prop. 1994/95:57 s. 178), och det torde framstå som uppenbart att skattemyndigheterna skall täppa till ”luckan” i beskattningen som uppstår genom att GIF ej kan förekomma, när en säljare i annat EG-land än Sverige kan beskattas här i stället, dvs. som när ett Luxemburgföretag under något eller flera av åren 1995–99 har sålt guld hit för mer än 320 000 kronor exklusive moms per år. I förarbetena talar man också om att ”bestämmelserna om distansförsäljningar är samordnade med reglerna om näringsidkares skattskyldighet för gemenskapsinterna förvärv” (jfr SOU 1994:88 s. 412).

3.3.4 Avsändnings- och transportköp respektive avhämtningsköp

Jag går inte in närmare på huvudfallet av transportköp i 5 kap. 2 § första stycket 1 ML, men får bara nämna att om sådant ifrågakommer från plats inom Sverige till köparen här, skall den luxemburgska guldhandlaren momsregistreras här utan hänsyn till tolkningen av 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML. Distansförsäljning är ett transportköp där varans ”avgångsland” är Luxemburg, och om ett GIF inte kan ske hos köparen här kan man säga att ett omsättningsställe fingeras i Sverige för säljaren, förutsatt att gränsbeloppet 320 000 kronor i årsförsäljning hit överskrids av denne. Om varan verkligen ’finns’ i Sverige när avtal (muntligt eller skriftligt) träffas om guldförsäljningen, gäller enligt huvudfallet för transportköp i 5 kap. 2 § första stycket 1 ML (jfr avsändnings- eller transportköp – ”goods dispatched or transported” – enligt artikel 8.1a i sjätte direktivet) att guldhandlaren i Luxemburg blir momsskyldig här oavsett storleken på omsättningen här, och det har ingen koppling till frågan om köparen kan anses göra något GIF här eller ej. I stället är det så att om säljaren verkligen gör en omsättning här är det redan klart att köparen inte kan anses göra något GIF här.

Samma affärshändelse kan, som nämnts (se avsnitt 2.3), inte utgöra både omsättning inom landet och GIF här. Detta gäller även när omsättningen placeras här med stöd av bestämmelsen i 5 kap. 2 § första stycket 4 och andra stycket ML (distansförsäljning), men skillnaden är att den placeringen bara kan ske om köparen inte kan anses göra ett GIF här. När köparen i Sverige är ett företag blir alltså den frågan avhängig tolkningen av 2 a kap. 3 § förs-ta stycket 3 ML, varvid den tredje förutsättningen för GIF däri, nämligen statusen hos säljaren och uttrycket ”skattskyldig” blir

intressant. Enligt andra strecksatsen i 5 kap. 2 § första stycket 4 ML gäller nämligen som en nödvändig förutsättning för tillämpning av regeln om distansförsäljning för säljaren i Luxemburg och skattskyldighet för denne i Sverige beträffande affären i fråga, att köparen här inte kan beskattas för GIF i Sverige. Sådant är ju fallet med guld åren 1995–99, då säljaren inte kan bli ”skattskyldig” för en nationell omsättning i Luxemburg. Övergångsordningen kan inte ”rätta” till den konkurrenssnedvridning som uppkommer gentemot svenska företag som måste debitera moms på försäljning av guld; någon luxemburgsk moms att flytta hit som ett GIF till den svenske köparen finns inte och kan inte tvingas fram med övergångsordningen (se avsnitt 3.3). I övergångsordningens beskrivning av omfattningen (”scope”) av beskattningen hos köparen i mottagarlandet genom GIF (jfr artikel 28a.1a i EG:s sjätte direktiv) och definitionen av GIF (jfr artikel 28a.3 i EG:s sjätte direktiv) finns ingenting som talar mot min tolkning. I stället framgår att om säljaren skall beskattas här enligt regeln om varans ”avgångsland” (artikel 8.1a i EG:s sjätte direktiv) eller reglerna om ”distansförsäljning” (artikel 28b.B1 i EG:s sjätte direktiv), uppkommer inget GIF här hos köparen enligt artikel 28a.1a i EG:s sjätte direktiv. Det finns ingenting som säger att mottagarlandet som följer sjätte direktivet skall ”fylla ut” med beskattning genom GIF, när det andra EG-landet varifrån varan kommer har ett undantag från skatteplikt för varan som – i likhet med vad som gäller här beträffande guld – strider mot sjätte direktivet. I stället har anledning funnits för Sverige att anmäla Luxemburg för fördragsbrott (se avsnitt 3.3.2).

I sammanhanget skall bara för fullständighetens skull nämnas att som en motsats till avsändnings- och transportköp talar man om avhämtningsköp (jfr artikel 8.1b i sjätte direktivet och 5 kap. 3 § ML). Om en vara avhämtas i Luxemburg av köparen, anses omsättningen ske där och om köparen t.ex. har ett lager där anses denne göra en varuöverföring till Sverige om vederbörande hämtar hem t.ex. eget guld från sitt lager i Luxemburg. Emellertid kan denne fortfarande inte anses göra något GIF här om en varuinförsel hit från Luxemburg ”mot ersättning” inte skulle kunna anses utgöra ett GIF här (se avsnitt 2.2).

Varans ”avgångsland” vid avtalsslutet avgör vilket land – inom eller utom EG – som är omsättningsland, bortsett från när fråga är om distansförsäljning mellan EG-länder varvid omsättningen placeras i mottagarlandet; genom tillämpning av distansförsäljningsregeln kan ett omsättningsställe sägas bli fingerat för säljaren i mottagarlandet (se avsnitt 3.3.3). Är omsättningslandet utom EG på grund av att varan hämtas där av köparen eller det landet är varans avgångsland vid avsändnings- eller transportköp, är det fråga om en varuexport som nollbeskattas hos säljaren i t.ex.

Sverige (jfr 5 kap. 1 § första stycket andra meningen ML). Är omsättningslandet ett EG-land och sker ingen gränsöverskridande förflyttning av varan, tilläggs det landet beskattningsrätten beträffande moms. Är omsättningslandet ett EG-land och varans väg är till ett annat EG-land, omfattas omsättningen av övergångsordningen, vilket är ett system frikopplat från t.ex. det civilrättsliga leveransbegreppet. Om inte systemet störs av undantag från skatteplikt i visst EG-land utöver vad EG:s sjätte direktiv tillåter (se avsnitten 3.1.3 och 3.2), fungerar det artificiella system (övergångsordningen) som tills vidare används för att fördela beskattningsrätten mellan de båda EG-länderna i fråga – normalt sett de EG-länder där säljaren respektive köparen finns (se avsnitt 3.1.1). Det är bara för att bedöma om leverans skett från Sverige till tredje land (plats utanför EG), dvs. om export som nollbeskattas skett, som det civilrättsliga leveransbegreppet (enligt vilket leveransorten normalt bestäms av fareövergången), leveransklausuler enligt INCOTERMS och bevis såsom speditionsintyg har betydelse (jfr 5 kap. 9 § första stycket 1 och 2 ML och prop. 1994/95:57 s. 171, 172, 176 och 183).

3.3.5 Uttrycket ”skattskyldig” i 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML syftar på karaktären på affärshändelsen i det andra EG-landet

GIF kan alltså enligt min mening inte uppkomma här för den tid som Luxemburg hade undantag från skatteplikt för guld, medan Sverige hade skatteplikt för guld, då 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML anger som en förutsättning för GIF, att förvärvet skall ske ”från en säljare som är skattskyldig till mervärdesskatt i ett annat EG-land”.

Enligt min mening syftar rekvisitet ”skattskyldig” på själva affärshändelsen avseende den vara som omsätts genom densamma.

> Om det vore så att det syftade på säljarens i det andra EG-landet verksamhet i övrigt där, skulle det innebära att ett företag som t.ex. bedriver momsfri utbildning inte skulle kunna beskattas för omsättning av skattepliktiga varor, vilket skulle strida mot att företag skall beskattas för en nationell omsättning av en skattepliktig vara. Kom ihåg, en skattepliktig omsättning av vara (eller tjänst) i ett EG-land medför skattskyldighet där även om det är fråga om en tillfällig, enstaka omsättning där och det spelar ingen roll var i världen vederbörande är yrkesmässig (se avsnitt 3.1.2). Ett utbildningsföretag är yrkesmässigt redan i det att det bedriver utbildning, och det spelar ingen roll att den är undantagen från skatteplikt. Gör utbildningsföretaget en skattepliktig omsättning av t.ex. en vara i Luxemburg, skall det momsbeskattas där. Sker omsättningen i Sverige, skall företaget beskattas här (se avsnitt 2.3).

> Om det å andra sidan syftade på om köparen åberopat sitt VAT-nummer i Sverige, skulle inte något GIF uppkomma här för omsättning i det andra EG-landet av en skattepliktig vara där, eftersom säljaren nollbeskattas där och sålunda inte blir skattskyldig (se avsnitten 1, 3.1.1 och 3.2). Då skulle ju aldrig ett GIF uppkomma hos köparen här och det andra ledet i varuförsäljningar från ett EG-land till ett annat enligt ovan skulle aldrig fungera.

Sålunda måste rekvisitet ”skattskyldig” syfta på om själva omsättningen av en vara i det andra EG-landet kan beskattas där, och det rekvisitet, för uppkomsten av GIF hos köparen i Sverige, är inte uppfyllt om varan i fråga inte kan beskattas enligt de nationella momsreglerna i det andra EG-landet. Huruvida köparen har åberopat VAT-nummer eller ej är alltså inte relevant därvidlag. Här aktuella 2 a kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket ML som skall bestämma beskattningen av GIF enligt 2 a kap. 2 § 1 ML innehåller inte, som förutsättning för GIF, att köparen åberopar sitt VAT-nummer. Det gäller i stället beträffande den s.k. reservregeln i 2 a kap. 6 § ML som korresponderar mot 2 a kap. 2 § 2 ML. Reservregeln handlar emellertid om ett annat fall än det som jag avser att analysera, nämligen att ett företag köper en vara och åberopar sitt svenska VAT-nummer, och varan förs in till ett annat EG-land från Sverige eller ett annat EG-land. (Angående tillämpning av reservregeln får bara nämnas att om beskattning sker i det EG-land – annat än Sverige – dit varan införs, skall i princip ingen beskattning ske i Sverige, även om köparen har åberopat svenskt VAT-nummer, jfr 2 a kap. 6 § andra stycket och 13 kap. 25 a § ML.) Jag behandlar det fallet att varan förs in till Sverige från ett annat EG-land (t.ex. Luxemburg) enligt huvudfallet i 2 a kap. 2 § 1 ML med hänvisning till 2 a kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket ML.

4 Analys av uttrycket ”skattskyldig” i 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML

Det ovan redogjorda visar att övergångsordningen i EG:s sjätte direktiv, artiklarna 28 a–28 n, inte kan generera någon skattskyldighet vid sidan av vad som gäller för omsättning inom landet av varor eller varuimport hit, utan att den enbart är en teknik (ordning, ”arrangements”) för att flytta en beskattning hit från annat EG-land (se bl.a. avsnitt 3.3). Sjätte direktivet kan inte tvinga fram en beskattning i ett EG-land (här: Luxemburg) som har undantag från skatteplikt för en vara (här: guld), även om undantaget strider mot direktivet. Att Sverige, i likhet med vad som gällde här före Sveriges EG-inträde 1995, hade en EG-konform skatteplikt för va-

ran guld, innebär inte att det fanns någon luxemburgsk moms att flytta hit som GIF under åren 1995–99 när Luxemburg i motsats till Sverige undantog guld från skatteplikt. Grunden för min inställning är att rekvisitet ”skattskyldig” i 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML beträffande statusen på affären i fråga hos säljaren i Luxemburg – som förutsättning för uppkomsten av GIF hos köparen i Sverige – brister när guld inte kan beskattas vid en nationell omsättning i eller import till Luxemburg. I det följande gör jag en analys av rekvisitet i fråga till stöd för min uppfattning.

I författningskommentaren anges beträffande 2 a kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket ML beträffande den tredje förutsättningen för GIF hos köparen – statusen på affären hos *säljaren* (se avsnitten 2.1 och 2.1.3) – att bestämmelsen ”förutsätter att säljaren inte är fritagen från skattskyldighet i sitt land i enlighet med direktivets bestämmelser (artikel 24) om skattefrihet för mindre företagare. Är säljarens omsättning fritagen i enlighet därmed, skall även förvärvet i mottagarlandet vara undantaget från beskattning” (jfr prop. 1994/95:57 s. 164).

Exemplifieringen i författningskommentaren med ”mindre företag” kan enligt min mening inte vara uttömmande. Enligt SOU 1994:88 (Mervärdesskatten och EG) Bilaga 1 gäller – enligt beskrivningen däri av övergångsordningen – att GIF inte uppkommer här, om säljaren i det andra EG-landet är en privatperson eller en ”icke beskattningsbar juridisk person” (jfr exempel 1 på sidan 85), vilket jag anser är till ledning för vad som menas med icke ”skattskyldig”, när statusen hos säljaren i det andra EG-landet skall bestämmas.

4.1 Exempel på undantag från GIF i Sverige enligt förarbetena till ML

På sidorna 85–87 i Bilaga 1 i SOU 1994:88 ges åtta exempel på undantag från GIF inklusive nyss nämnda exempel 1. De första fyra exemplen (1–4) handlar om undantag från GIF hos köparen på grund av säljarens momsstatus. Exempel 3 handlar om att säljaren skall beskattas i destinationslandet Sverige för varuförsäljning hit om denne svarar för montering och installation av varan (jfr 5 kap. 2 § första stycket 2 ML). Exempel 4 handlar om att säljaren beskattas i destinationslandet (Sverige) enligt regeln om distansförsäljningar (artikel 28b.B i EG:s sjätte direktiv; 5 kap. 2 § första stycket 4 och andra stycket ML). Jag noterar vidare att exempel 2 behandlar undantag från GIF här när säljaren omfattas av undantag från skattskyldighet i det andra EG-landet enligt regler om ”mindre företag” där. Förekomsten av exempel 2 visar att exempel 1 måste avse något annat än ”mindre företag”-fallet och att det exemplet (2) i författningskommentaren (se avsnitt 4) inte kan

anses utgöra en uttömmande uppräkning av fall, där GIF hos köparen ej uppkommer här på grund av säljarens bristande skattskyldighet (se även avsnitt 3.3.3, där det framgår av hänvisning till förarbetena att försäljning till privatperson bara är ett exempel – jämför uttrycket ”bl.a.” – och att sålunda inga begränsningar framgår beträffande vad som kan anses vara distansförsäljning till exempelvis företag).

Exemplen 5–8 anger de undantag från GIF som korresponderar mot den ovan nämnda (se avsnitten 2.1 och 2.1.2) andra förutsättningen för GIF med avseende på köparens momsstatus. Förekomsten av exemplen 5–8 visar att jag i min analys av begreppet ”skattskyldig” i 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML nedan har fog för att anmärka att om det begreppet används beträffande säljarens status, måste det betyda något annat än ”skattskyldig person” i betydelsen ”taxable person” (näringsidkare), vilket används beträffande köparens status i 2 a kap. 3 § andra stycket ML. Varför skulle – om samma situation skulle beskrivas för köparen som för säljaren – olika uttryck användas i ML för att beskriva status hos dem?

4.2 Utredning pågår om bl.a. uttrycket ”skattskyldig” i ML är EG-konformt

Den 11 februari 1999 beslutade Regeringen att tillkalla en särskild utredare, för att se över de begrepp i ML som reglerar frågor om skattskyldighet och yrkesmässighet. Utredaren skall enligt kommittédirektivet Översyn av reglerna om skattskyldighet i mervärdesskattelagen m.m., Dir 1999:10, redovisa hur ML:s olika regler avseende skattskyldighet och yrkesmässighet överensstämmer med motsvarande EG-regler och vilka effekter skillnaderna i regelsystemen har. Utredaren skall i nämnda avseende sträva efter att föreslå ändringar av det svenska momssystemet som ytterligare anpassar ML:s regelsystem och begreppsapparat till EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv 77/388/EEG. Utredaren skall vara klar med sitt arbete senast den 1 juli 2000.

I kommittédirektivet uttrycks att EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv skiljer sig från ML exempelvis på så sätt att EG:s sjätte direktiv inte innehåller direkta motsvarigheter till ML:s uttryck skattskyldighet, yrkesmässighet och skatteplikt. I den engelska versionen av EG:s sjätte direktiv används uttryck som ”taxable person” (artikel 4.1), ”taxable transactions” (artiklarna 5-7), ”economic activity” (artikel 4.2), ”chargeable event” (artikel 10.1 a), ”body” (artikel 4.5), ”chargeability of tax” (artikel 10.1 b) och ”persons liable for payment of tax” (artikel 21), Jfr Dir 1999:10 s. 4–5.

4.2.1 Begreppet ”taxable person”

Begreppet ”taxable person” kan enligt Dir. 1999:10 (s. 5) närmast – ehuru ej vedertaget – översättas med beskattningsbar person. Vidare sägs att i ML har ordet ”näringsidkare” oftast använts. Det intressanta exemplet härpå är enligt min mening den andra förutsättningen för GIF enligt ovan (se avsnitten 2.1 och 2.1.2). I 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML sker beträffande statusen på *köparen* hänvisning till andra stycket samma lagrum. Däri anges två alternativ vilka båda går ut på att köparen skall vara en ”näringsidkare”. Det synes i allra högsta grad angeläget att utreda vad som menas med ”skattskyldig” beträffande statusen hos *säljaren* i 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML, då det från visst håll hävdas att uttrycken skall ges samma innehåll med påföljd att en köpare skall anses göra GIF här i egenskap av ”näringsidkare”, och det faktum att varan är skattefri i det andra EG-landet inte skall ha någon betydelse därvidlag. Varför används olika uttryck för att beskriva status hos säljaren och köparen om samma situation skall beskrivas för dem? Om det vore så enkelt som att alla ”taxable persons” beskattades för införsel till Sverige från annat EG-land, bara varan är skattepliktig i Sverige, skulle väl Sverige i ML inte ha behövt använda ett annat uttryck i 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML än det i samma lagrums andra stycke använda ”näringsidkare” (taxable person), för att beskriva statusen hos säljaren i det andra EG-landet.

I artikel 4.1 i EG:s sjätte direktiv anges för övrigt att med ”taxable person” avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet – oberoende av syfte eller resultat, vilket närmast stämmer med ML:s begrepp yrkesmässighet [jfr 4 kap. 1 § ML, och även SOU 1999:133 (Kommunkontosystemet och rättvisan) s. 72]. Skattskyldighet är enligt min mening det vidare begreppet och förutsätter förekomsten av yrkesmässighet beträffande den verksamhet vari en omsättning sker och även att omsättningen av varan (eller tjänsten) är skattepliktig. ”Taxable person” (näringsidkare) kan enligt min mening jämställas med ML:s begrepp yrkesmässighet och avser en person som kan momsbeskattas. Ett företag i Luxemburg är inte skattskyldig för omsättning av den där skattefria varan guld, varför köparen enligt en motsatsvis tolkning av 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML inte kan anses göra något GIF här för vilket denne skulle beskattas.

4.3 Logisk, systematisk tolkning av uttrycket ”skattskyldig”

I Dir 1999:10 (s. 5) anges beträffande tolkningen av begreppet beskattningsbar person (”taxable person”) att i Sverige använts just ”beskattningsbar person”, och som nämnts ”näringsidkare” (se

avsnitt 4.2.1). Dessutom anges att i vissa fall används ”skattskyldig” och i andra fall ”skattskyldig person”. En logisk, systematisk tolkning bjuder att om 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML genom hänvisningen till säljarens momsstatus skall betyda något genom användningen av ”skattskyldig”, och inte ”skattskyldig person” i betydelsen ”taxable person” (näringsidkare) som i stället används i andra stycket samma lagrum, måste det vara just att säljaren skall kunna bli skyldig att betala mervärdesskatt i sitt EG-land (Luxemburg) för omsättning där av varan (guld).

Övergångsordningen skall reglera det aktuella tillhandahållandet/förvärvet, och därför kan med ”skattskyldig” inte avses karaktären på säljarens verksamhet. Även en person vars verksamhet i övrigt icke medför skattskyldighet, t.ex. en bank eller ett finansieringsföretag, *kan* beskattas för en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst, dvs. bli skyldig att betala mervärdesskatt, om förutsättningarna för beskattning av omsättningen är uppfyllda. Se härvidlag not 13 på sidan 72 i SOU 1999:133, vari det anges att ”Begreppet ’skattskyldig person’ i det sjätte direktivet skall dock inte förväxlas med skattskyldighetsbegreppet i den svenska mervärdesskattelagen. I det sjätte direktivet betyder ’skattskyldig person’ inte alltid att mervärdesskatt skall betalas till staten. Enligt det sjätte direktivet kan en näringsidkare vara en ’skattskyldig person’ även om han omsätter skattefria varor eller tjänster.” Det direkta tolkningsstöd som finns för min ståndpunkt – förutom stödet i sig att Regeringen anser det påkallat att klargöra skillnaden mellan bl.a. ”skattskyldig” och ”skattskyldig person” – är förarbetena till mervärdesskattelagen (1994:200), vari anges att ”med skattskyldighet skall förstås endast skyldigheten att betala skatt till staten” (jfr Regeringens proposition Ny mervärdesskattelag, prop. 1993/94:99, s. 106). I samma förarbeten framgår att man har haft EG:s sjätte direktiv för ögonen när begreppet har renodlats enligt vad nyss sagts, då departementschefen uttalar att det är påkallat att ha bestämmelser om när skattskyldigheten uppstår, och därvid hänvisar till att ”Även EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv innehåller bestämmelser om när den beskattningsgrundande händelsen (”chargeable event”) skall anses ha inträffat (artikel 10).” Jfr prop. 1993/94:99 s. 127.

I 2 § första stycket 2 GML angavs att i vissa fall av omsättning av varor eller tjänster undantagna från skatteplikt skulle ett företag ändå anses som skattskyldigt. Före nya ML den 1 juli 1994 fanns sålunda vad man kallade teknisk skattskyldighet. Det motsvarade vad man idag kallar återbetalningsberättigande omsättning. I och med att begreppet teknisk skattskyldighet utmönstrades ur den svenska momslagstiftningen den 1 juli 1994, för att uppnå EG-konformitet, är det som nyss sagts bara skyldighet att betala moms som benämns skattskyldighet, och det är endast

skattskyldiga som har avdragsrätt för ingående moms på sina förvärv till verksamheten enligt 8 kap. 3 § första stycket ML [jfr prop. 1993/94:99 s. 106 och även mina böcker Mervärdesskatt En handbok (1994), Publica (numera Norstedts Juridik AB) s. 265, Svensk moms i EU (1995), Juridik & Samhälle (numera Industrilitteratur) s. 18 och Momshandboken Enligt 1998 års regler (Norstedts Juridik AB) s. 16]. Företag som omsätter från skatteplikt okvalificerat undantagna varor eller tjänster får inte alls göra momsavlyft på sina förvärv, men det får den som har kvalificerat undantagen omsättning i sin verksamhet och då talar man alltså om återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv till verksamheten (jfr 10 kap. 11 § ML). Storbritannien och Irland har – i likhet med Sverige – kvalificerat undantag från moms på vissa omsättningar, och de benämns där ”zero-rated” (nollskattesats). Emellertid medför alltså inte sådana omsättningar ”skattskyldighet” enligt ML:s definition, utan kallas där för återbetalningsberättigande. Dessutom gäller att inte ens enligt GML:s terminologi – som gällde före den 1 juli 1994 – skulle man ha kunnat tala om ”skattskyldighet” beträffande guldförsäljningen från Luxemburg till Sverige under åren 1995–99, eftersom det undantag som då gällde i Luxemburg för guld var ett okvalificerat sådant (se avsnitt 3.3.1) – jämför eng. ”exemption”. För övrigt hade Luxemburg endast beträffande försäljning av guld till tredje land (plats utanför EG) sådan återbetalningsrätt som skulle ha kunnat jämföras med den engelska beteckningen ”zero-rated”, medan det här gäller tolkningen av övergångsordningen, dvs. vad som skall gälla i relationen mellan EG-länderna Luxemburg och Sverige (se avsnitt 3.3.1).

4.3.1 Stöd i doktrin för systematisk tolkning av begrepp i ML

Min logiska, systematiska tolkning här ovan talar om inte för något annat så i vart fall för att de svenska domstolarna bör inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen angående tolkningen av begreppet ”skattskyldig” i 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML med avseende på fall där ett annat EG-land i motsats till Sverige (som här med guld från Luxemburg) har undantag från skatteplikt, innan de avfärdar argumentationer i rätten av innebörd att tolkningen av uttrycket har en betydelse för bedömningen av frågan om när ett GIF kan anses uppkomma i Sverige. Redan det faktumet i sig att Regeringen enligt Dir. 1999:10 har ansett sig behöva göra en översyn av bl.a. innebörden i uttrycket ”skattskyldig” i ML jämfört med sjätte direktivet talar för behov av ett sådant förhandsavgörande allmänt sett (se avsnitt 4.2). Som nämnts (se avsnitt 4.2.1) synes det vara i allra högsta grad angeläget att utreda vad som menas med ”skattskyldig” beträffande statusen hos *säljaren* i 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML, då det från visst håll häv-

das att uttrycket skall ges samma innehåll som ”näringsidkare” beträffande *köparen* i andra stycket samma lagrum, med påföljd att en köpare skall anses göra GIF här i egenskap av ”näringsidkare”, och det faktum att varan är skattefri i det andra EG-landet inte skall ha någon betydelse därvidlag. Varför används olika uttryck för att beskriva status hos säljaren och köparen om samma situation skall beskrivas för dem? Se härvidlag Inför europeiseringen av svensk rätt, av professor Ulf Bernitz s. 37 (s. 29–40 i Juridisk Tidskrift 1991–1992), där professor Bernitz framhåller att tolkningsunderlaget i ett EG-rättsligt perspektiv bl.a. kan vara ”en bestämmelses placering och relation till andra bestämmelser i samma författning”, vilket belägger behovet av förhandsavgörande från EG-domstolen, om det alltså skulle påstås att olika uttryck som används i olika stycken i samma lagrum i ML skulle uttrycka samma sak.

Av avsnitt 4.5 följer att stöd för min systematiska tolkning av uttrycket "skattskyldig" kan hämtas i vissa avgöranden från EG-domstolen. Se även avsnitt 4.4, där jag kommenterar att systematiken i ML och EG:s sjätte direktiv är densamma vad avser syftet att uttrycka en betalningsskyldighet avseende moms, vilket enligt min mening innebär att det inte uppkommer någon konflikt språkligt sett bara för att direktivet saknar en direkt motsvarighet till ML:s uttryck ”skattskyldig”.

4.4 Bokstavstolkning av uttrycket ”skattskyldig”

Enbart en bokstavstolkning av 2 a kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket ML ger för övrigt vid handen att begreppet ”skattskyldig” om säljaren i 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML måste innebära något annat än ”skattskyldig person” i betydelsen ”taxable person” (näringsidkare). Om EG:s sjätte direktiv med ”skattskyldig person”, som nämnts (se avsnitt 4.3), inte alltid avser att mervärdesskatt skall betalas till staten, kan ”skattskyldig” som ett annat begrepp i stället betyda det, vilket också är den språkligt sett mest naturliga tolkningen. En ”taxable person” är en person som *kan* momsbeskattas. Det innebär inte att ”taxable persons” alltid skall beskattas. Om så vore, skulle det vara helt poänglöst att sjätte direktivet t.ex. talar om vad som är en ”chargeable event” (se avsnitt 4.3). Även om sjätte direktivet saknar en motsvarighet till ML:s begrepp ”skattskyldig”, måste ”taxable person” enbart uppfattas som ett av flera rekvisit som måste förekomma samtidigt, för att ge en beskrivning av när en sådan person kan momsbeskattas, dvs. när denne är ”skattskyldig” (se avsnitt 4.2.1). Sjätte direktivets närmast motsvarande uttryck "persons liable for payment of tax" (se avsnitt 4.2) går ut på samma sak, nämligen just att en person kan bli betalningsskyldig för moms för en transaktion av något

slag (jfr SOU 1994:88 Bilaga 1 s. 41). Min tolkning är också godtagbar mot bakgrund av att – som nämnts – ett annat begrepp än ”skattskyldig” används i andra stycket av 2 a kap. 3 § när köparens status skall beskrivas, nämligen ”näringsidkare”. Varför skulle – om samma situation skulle beskrivas för dem – olika uttryck användas i ML för köparen och säljaren? En annan tolkning av uttrycket ”skattskyldig” i 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML skulle enligt min mening strida mot legalitetsprincipen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen.

Dessutom får man inte glömma att svenska är likvärdigt med såväl engelska som de övriga officiella språken inom EG vad gäller tolkningen av direktiv, t.ex. som här av det sjätte direktivet. Av EG-domstolens praxis framgår att det vid en tolkning av en gemenskapsrättslig bestämmelse krävs att det görs en jämförelse av de olika EG-ländernas språkversioner av bestämmelsen. I en EG-dom (Aktieselskabet Forsikringsselskabet Codan, C-236/97) som inte gällde moms, utan beskattning av överlåtelse av värdepapper uttrycktes en majoritetsprincip vid åtskillnad mellan EG-ländernas språkversioner av ett direktiv. Ett EG-lands divergerande version får vika om de flesta språkversionerna är tydliga, varvid domstolen framhöll en enhetlig tolkning för att undvika konflikt med den aktuella lagstiftningens systematik och syfte. Överfört på ifrågavarande problemställning får jag framhålla att någon konflikt inte föreligger i det att ML använder uttrycket ”skattskyldig” och EG:s sjätte direktiv saknar ett motsvarande uttryck. Syftet med såväl direktivet som ML är att beskriva under vilka förutsättningar beskattning aktualiseras. Om inte direktivets begrepp ”taxable person”, ”taxable transactions” och ”chargeable event” etc. samverkade för att beskriva uppkomsten av en skyldighet att betala mervärdesskatt, skulle dessa begrepp hänga i luften. Därför är ML:s begrepp ”skattskyldighet” förenligt med direktivet, om ”med skattskyldighet … förstås endast skyldigheten att betala skatt till staten” (se avsnitt 4.3 och hänvisningen där till prop. 1993/94:99 s. 106). ”Taxable person” översätts enligt mitt synsätt med ”skattskyldig person”, vilket, som nämnts (se avsnitt 4.3), inte skall förväxlas med ML:s uttryck ”skattskyldig”. Skattskyldighet är, som nämnts (se avsnitt 4.2.1) det vidare begreppet och förutsätter att personen som gör en momspliktig omsättning (”taxable transaction”) är yrkesmässig, dvs. är en ”taxable person”. Även om direktivet saknar en direkt motsvarighet till uttrycket ”skattskyldig”, bjuder direktivets systematik och syfte att uttrycket ”taxable person” bara är ett av flera rekvisit för att beskriva en beskattningssituation, dvs. när denna person är ”liable for payment of tax”.

4.5 Stöd i rättsfall för min tolkning av uttrycket "skattskyldig" i 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML

Det finns mål i EG-domstolen – förutom på temat fördragsbrott nämnda C-432/97 (se avsnitt 3.3.2) – som ger stöd för mitt synsätt. Att varan är skattefri i det andra EG-landet avgör enligt min mening att GIF inte kan uppkomma hos köparen i Sverige enligt 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML. I fallet Etienne Debouche – C-302/93 ansåg EG-domstolen angående juristtjänster att undantag från skatteplikt i Belgien för sådana medförde att en belgisk jurist inte hade rätt till återbetalning av moms i Holland enligt 8:e direktivet [jfr Mervärdesskatt och punktskatter 1998 av Jan -Kleerup, Peter Melz, Gunnar Rabe och Jesper Öberg (Norstedts Juridik) s. 651]. Att det rörde sig om 8:e direktivet (8:e direktivet gäller återbetalning av moms – "refund" – till utländska företagare från annat EG-land och 13:e direktivet gäller samma sak men när den ut-länds-ke företagaren är från tredje land) och inte sjätte direktivet saknar betydelse, det principiella ställningstagandet av intresse från EG-domstolens sida är klart enligt min mening: skattefriheten i det ena EG-landet påverkar bedömningen av prestationen i det andra EG-landet.

När systemet med återbetalning av moms till utländska företagare infördes i Sverige 1991 genom SFS 1991:119 uttalades i förarbetena den motsatta ståndpunkten till vad EG-domstolen anger i C-302/93. I förarbetena sägs att det är grundläggande för den utländske företagarens återbetalningsrätt för momsutgifter i Sverige, att den verksamhet som vederbörande bedriver utomlands skulle ha medfört momsskyldighet (och därmed avdragsrätt för ingående moms) om den hade bedrivits här i landet. Sedan uttalas dock: ”Det bör däremot inte ha någon betydelse om företagarens verksamhet medför skattskyldighet i hans hemland.” (Jfr prop. 1990/91:72 s. 6.) I reglerna om utländska företagares rätt till återbetalning av moms i Sverige – vilka sedan ML infördes den 1 juli 1994 återfinns i 10 kap. 1–4 §§ ML – uttrycks inte i klartext något om betydelsen av momsstatusen hos säljaren i dennes hemland, när det gäller vederbörandes möjligheter att återvinna momsutgifter i Sverige. I förarbetena till ML respektive till de ändringar i ML som föranleddes av Sveriges EU-inträde 1995 uttalas inte heller något i den vägen (jfr prop. 1993/94:99 s. 221-222 respektive prop. 1994/95:57 s. 138–141 – se dock nedan i detta avsnitt angående uttalande i förarbetena om artikel 17.3a i sjätte direktivet). Det är i stället genom C-302/93 som det har klarlagts att momssituationen i exempelvis ett annat EG-land än Sverige kan påverka bedömningen momsmässigt i EG-landet Sverige.

Vad som klargjordes i samband med Sveriges EU-inträde 1995 var emellertid att vid prövningen om den utländske företagaren

skulle ha haft avdrags- eller återbetalningsrätt i Sverige skall dennes *omsättning* i hemlandet – och inte som tidigare angavs *verksamhet* – bedömas (jfr 10 kap. 1 § ML och prop. 1994/95:57 s. 140). Detta är i linje med min inställning om att det är själva affärshändelsen (omsättningen) som skall bedömas, när det i 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML anges som förutsättning för GIF hos köparen här att förvärvet skall ske ”från en säljare som är skattskyldig till mervärdesskatt i ett annat EG-land” (se avsnitt 3.3.5). Om den utländske företagaren gjorde sin omsättning här, skulle vederbörande – oavsett att fråga vore om en tillfällig, enstaka omsättning i Sverige – bli skattskyldig här (se avsnitten 3.1.2 och 3.3.5), och då skulle denne vara tvungen att momsregistrera sig här med ombud (se avsnitten 3.3.3 och 3.3.4). Samma affärshändelse kan ju inte vara både GIF här och omsättning inom landet (se avsnitt 2.3), och om en säljare i det andra EG-landet – i enlighet med C-302/93 – inte kan betraktas som återbetalningsberättigad här på grund av att omsättningen inte skulle medföra skattskyldighet med en åtföljande avdragsrätt i det landet på grund av att t.ex. varan som omsätts inte är skattepliktig där, måste säljaren, när denne inte skall momsregistreras här på grund av att vederbörande inte anses göra sin omsättning här enligt huvudregeln om varans ”avgångsland”, anses ha ett fingerat omsättningsställe i Sverige till följd av distansförsäljning hit enligt 5 kap. 2 § första stycket 4 och andra stycket ML, för att täppa till den ”lucka” i beskattningen som föreligger när köparen här inte kan beskattas för ett GIF (se avsnitt 3.3.3).

I avsnitt 4.3 har jag nämnt att en i övrigt icke skattskyldig person, t.ex. en bank eller finansieringsföretag, inte kan undantas från beskattning för en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst. Att det numera är den utländske företagarens enskilda omsättning, till vilken ett förvärv som föranlett denne en utgift avseende svensk moms är hänförlig, och inte dennes verksamhet i övrigt som skall bedömas vid prövningen om vederbörande har återbetalningsrätt för momsutgiften, talar också för att uttrycket ”skattskyldig” i 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML inte kan avse något annat än karaktären på själva omsättningen hos säljaren i det andra EG-landet. På samma sätt som en skattepliktig omsättning inte kan undantas från beskattning på grund av att t.ex. banken som gör den inte är skattskyldig i övrigt i sin verksamhet, kan, i enlighet med C-302/93, inte guldhandlaren i Luxemburg – under åren 1995–99 när guld var momsfritt i Luxemburg men skattepliktigt i Sverige – göra sina förvärv till verksamheten här, för att erhålla momsavdrag och därmed få ett bättre konkurrensläge i förhållande till andra luxemburgska guldhandlare än vad reglerna i Luxemburg

medgav de åren. Härvidlag hänvisar jag också till avsnitt 3.3.2, där det framgår att Luxemburg inte kan tvingas ta ut moms i strid mot gällande luxemburgsk momslag (även i den del den inte är EG-konform), vilket också innebär – i enlighet med rättsfallet C-302/93 – att t.ex. den luxemburgske guldhandlaren under åren 1995–99 inte kunde öka sin avdragsrätt genom att förlägga inköp i Sverige och erhålla återbetalning av svensk moms. Eftersom den nationella lagen har företräde framför direktivet, fungerar här den grundläggande principen om konkurrensneutralitet (se avsnitten 3.1.1, 3.1.2 och 3.3.1) på nationell nivå i första hand, vilket är naturligt i perspektiv av en tanke om att ett företag i första hand konkurrerar på sin hemmamarknad. Det är därmed för den luxemburgske guldhandlaren inget bärande argument emot fallet C-302/93, att svenska guldhandlare har avdragsrätt i Sverige. Detta synsätt är i konsekvens dels med att jag anser att Sverige borde ha anmält Luxemburg för fördragsbrott angående distorsionen som rådde åren 1995–99 genom att Luxemburg hade ett alltför omfattande undantag från skatteplikt beträffande guld i förhållande till direktivet (se avsnitt 3.3.2 och min kommentar där angående fallet C-432/97), dels att svensk skattemyndighet borde tillämpa distansförsäljningsregeln för att råda bot på konkurrenssnedvridningen de båda länderna emellan (se avsnitt 3.3.3).

I förarbetena kommenteras artikel 17.3a i sjätte direktivet och dess påverkan av här aktuella åttonde (och även trettonde) direktivet (jfr SOU 1994:88 Bilaga 1 s. 45 och 46), och jag noterar dels att rättsfallet C-302/93 är förenligt med uttalande där om att avdragsrätt enligt artikel 17.3a föreligger ”endast om transaktionerna skulle ha medfört avdragsrätt för det fall de i stället hade utförts i det egna landet”, dels att nämnda artikel fått en delvis ny lydelse i övergångsordningen (artikel 28 f) utan att det skall innebära någon skillnad i sak i förhållande till nämnda permanenta artikel.

För att övergångsordningen skall fungera, bl.a. med upprätthållande av den grundläggande principen om konkurrensneutralitet för guldförsäljning på distans från Luxemburg till Sverige under åren 1995–99, bjuder systematiken att begreppet ”skattskyldig” med avseende på säljaren i det andra EG-landet avser karaktären på dennes omsättning där. I annat fall skulle dennes omsättning inte beskattas i vare sig Luxemburg eller Sverige, även om beloppsgränsen 320 000 kronor per år avseende försäljning hit överskrids av denne (se avsnitten 3.3.3, 4.3 och 4.3.1). En logisk och systematisk konsekvens med ML:s terminologi kräver detta, och därmed är det inte någon speciellt dramatisk tolkning jag gör, när jag säger att ett

GIF inte kan anses uppkomma hos någon köpare alls i Sverige, när säljarens varuomsättning i det andra EG-landet undantas från skatteplikt där. Säljaren i Luxemburg är inte ”skattskyldig” för omsättningen där av momsfritt guld, och då är, enligt min mening, en av de nödvändiga förutsättningarna för tillämpning av distansförsäljningsregeln i 5 kap. 2 § första stycket 4 och andra stycket ML uppfylld i och med att köparen i Sverige på grund av nämnda omständighet (guld momsfritt i Luxemburg) inte kan beskattas för GIF här (jfr andra strecksatsen i 5 kap. 2 § första stycket 4 och 2 a kap. 3 § första stycket 3 i ML och se även avsnitten 3.3.3 och 3.3.4). Genom tillämpning av distansförsäljningsregeln kan man säga att guldhandlaren (säljaren) i Luxemburg ”konkurrerar” med svenska guldhandlare momsmässigt sett, eftersom regeln innebär att dennes omsättning flyttas hit och vederbörande skall moms-registrera sig här (via ombud). Då är det helt i enlighet med tanken om konkurrensneutralitet, med avseende på skattesituationen för konkurrerande företag, att den luxemburgske guldhandlaren – som på grund av tillämpningen av distansförsäljningsregeln alltså är skattskyldig i Sverige – också har avdragsrätt för svensk ingående moms.

Att principen om påverkan av återbetalningsrätten med hänsyn till vad som gäller i den utländske företagarens hemland inte kommenteras mera i förarbetena än i samband med vad som sägs där om artikel 17.3a i sjätte direktivet, kan – enligt min mening – tas till intäkt för att principen uppfattades som klar, när ML infördes den 1 juli 1994 respektive Sverige gick med i EU 1995, t.ex. genom att fallet C-302/93 var anhängiggjort då (avgjordes 1996-09-26). Se även avsnitt 4.4, där jag med stöd i fallet C-236/97 framhåller att någon konflikt inte föreligger i det att ML använder uttrycket ”skattskyldig” och EG:s sjätte direktiv saknar ett direkt motsvarande uttryck. På samma sätt som nyss angivits beträffande återbetalningsrätten kan det därför hävdas att uttrycket ”skattskyldig” ansågs klart när Sverige gick med i EU. Förarbetena till de ändringar i ML som föranleddes därav berör nämligen inte uttrycket i fråga, utan kommentaren angående uttrycket ”skattskyldig” från förarbetena till ML får anses äga giltighet även efter Sveriges EU-inträde. Se härvidlag avsnitt 4.3 och hänvisningen till prop. 1993/94:99 s. 106, vari anges att ”med skattskyldighet skall förstås endast skyldigheten att betala skatt till staten”.

I linje med rättsfallet C-302/93 kan EG-domstolen tänkas ha resonerat i fallet DFDS A/S – C-260/95 (jfr kommentar av fallet av Jan Kleerup i FAR INFO 1997:302, FAR Förlag AB). Där ”genomlys-

tes" danska resebyrån DFDS av EG-domstolen och ansågs ha driftställe i England, med påföljd att DFDS skall debitera engelsk moms, trots avsaknad av personella/tekniska resurser där. Tjänsterna som DFDS tillhandahöll var momsfria i Danmark och momspliktiga i England. Jämför: momsfrihet för finguld i Luxemburg medför att leverantören skall momsregistreras i Sverige – där guldet är momspliktigt – för distansförsäljning hit om gränsbeloppet överskrids (se avsnitten 3.3.3 och 3.3.4), inte att GIF skall anses uppkomma hos köparen här.

5 Sammanfattning och avslutande synpunkter

Jag anser på ovan anförda goda grunder ha stöd för påståendet att ett gemenskapsinternt varuförvärv (GIF) inte kan anses uppkomma i Sverige hos någon köpare här enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML, när en vara införs hit från annat EG-land, där varan – till skillnad från vad som gäller i Sverige – undantas från skatteplikt enligt nationell lag.

I avsnitten under 3 ovan har jag beskrivit min uppfattning om syftet med den övergångsordning enligt artiklarna 28 a–28 n i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv 77/388/EEG som gäller för den gränsöverskridande varuhandeln mellan EG-länderna. Den är enligt min mening bara en regelteknik som skall skapa en ordning ("arrangements") för att antingen flytta en beskattning från säljarens land till köparens land som ett GIF hos den senare, varvid säljaren nollbeskattas, eller medföra att säljaren anses göra sin omsättning i mottagarlandet (se avsnitt 3.1 och även avsnitten 1, 3.1.1, 3.2, 3.3.3 och 3.3.4). Övergångsordningen kan inte generera någon beskattning vid sidan av den beskattning som finns i de nationella lagstiftningarna i de olika EG-länderna (se avsnitt 3.3). Finns det – som i fallet med guld och undantag från skatteplikt i Luxemburg åren 1995–99, varvid guld var skattepliktigt i Sverige – ingen moms att flytta med GIF-tekniken från det andra EG-landet och hit, kan inte EG:s sjätte direktiv åberopas för att "fylla ut" med beskattning i mottagarlandet, här: Sverige. I den aktuella regeln, 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML, skall enligt min mening – angående statusen hos säljaren i det andra EG-landet som en av förutsättningarna för GIF här hos köparen – förstås med uttrycket "skattskyldig" att säljaren skulle kunna beskattas för en nationell omsättning av varan i sitt EG-land eller för en varuimport dit från tredje land (plats utanför EG). I annat fall kan inte köparen i Sverige beskattas för något GIF här, även om varuslaget är skattepliktigt här.

På grund av Luxemburgs, i förhållande till EG:s sjätte direktiv, alltför omfattande undantag från skatteplikt för guld (se avsnitt 3.1.3) kunde Sverige ha anmält Luxemburg för fördragsbrott (se

avsnitt 3.3.2). Svenska skattemyndigheter och domstolar borde för övrigt undersöka möjligheterna att beskatta de luxemburgska säljarna av guld till svenska företag (och privatpersoner) under de aktuella åren – som ännu är processbara (1995 kan åtgärdas senast före årsskiftet 2001/2002) – med stöd t.ex. av distansförsäljningsregeln (se avsnitt 3.3.3). Att anlägga någon 'praktisk syn', där enbart köparen i Sverige angrips och med krav om att redovisa beräknad utgående moms som för GIF innebär inte bara att skattemyndigheterna gör sig skyldiga till felaktig skattelagstillämpning, utan även att kontrollsystemet sätts ur spel. Om inte krav riktas mot de luxemburgska guldhandlarna på temat beskattningsbar omsättning från deras sida i Sverige, kan inte heller något krav riktas mot dem att hålla en svensk 'momsbokföring'. Möjligheterna till kontroll sätts i sådant fall ur spel, eftersom de till följd av att guld var momsfritt i Luxemburg åren 1995–99 inte har haft någon skyldighet att redovisa sina försäljningar hit i en luxemburgsk kvartalsrapport (se avsnitt 3.1.1). Med ett dylikt passivt förhållningssätt bidrar inte skattemyndigheterna till att upprätthålla grundläggande krav om konkurrensneutralitet (se avsnitt 3.1.2).

I avsnitten under 4 ovan har jag analyserat uttrycket ”skattskyldig” i 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML från ett logiskt, systematiskt tolkningsperspektiv (se avsnitten 4.3 och 4.3.1) såväl som från ett bokstavstolkningsperspektiv (se avsnitt 4.4). Från visst håll hävdas att uttrycket, som alltså enligt min mening avser statusen hos säljaren beträffande själva affärshändelsen (omsättningen) i fråga (se avsnitt 3.3.5), skall ges samma innehåll som uttrycket ”näringsidkare” beträffande köparen i andra stycket samma lagrum, med påföljd att en köpare skall anses göra GIF här i egenskap av ”näringsidkare” utan att det faktum att varan är skattefri i det andra EG-landet skall spela någon roll. Från samtliga tolkningsperspektiv ställer sig frågan: Varför används olika uttryck för att beskriva status hos säljaren och köparen om samma situation skall beskrivas för dem? EG-domstolens praxis innehåller inte heller något som talar emot min tolkning, snarare tvärtom. I avsnitt 4.5 tar jag upp domar i EG-domstolen som talar för att skattefrihet i ett EG-land påverkar bedömningen i ett annat EG-land; något GIF sker enligt min tolkning aldrig här hos köparen om säljarens omsättning hit är skattefri i det EG-land där säljaren hör hemma, utan i stället ”flyttas” säljarens omsättning hit om denne t.ex. säljer varor som är skattefria där men skattepliktiga här och sådan omsättning till Sverige för säljaren överstiger visst gränsbelopp per år. Eftersom det luxemburgska företag som sålde guld till Sverige under åren 1995–99 inte kunde beskattas i Luxemburg och därmed inte kunde bli ”skattskyldig”, kunde den svenske köparen till följd av att det rekvisitet inte uppfylldes beträffande säl-

jaren inte heller beskattas för något GIF här enligt 2 a kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket ML, trots att guld då var skattepliktigt i Sverige. En näringsidkare (”taxable person”) är någon som *kan* momsbeskattas, t.ex. som för ett GIF, men för beskattning måste samtliga rekvisit vara uppfyllda. Därvidlag är det ingen konflikt mellan EG:s sjätte direktiv och ML, varför det för tolkningen av uttrycket ”skattskyldig” i ML inte har någon betydelse att ett direkt motsvarande uttryck saknas i direktivet, utan därmed får ”förstås endast skyldigheten att betala skatt till staten” (se avsnitten 4.3 och 4.4). Om inte direktivets ”taxable person” bara är ett rekvisit som tillsammans med övriga rekvisit i samverkan bildar grunden för beskattning, skulle det liksom övriga rekvisit hänga i luften (se avsnitt 4.4). Begreppet ”skattskyldig person” i direktivet skall alltså inte förväxlas med skattskyldighetsbegreppet (”skattskyldig”) i ML; enligt direktivet kan en näringsidkare vara en ”skattskyldig person” även om han omsätter skattefria varor eller tjänster (se avsnitt 4.3). Emellertid måste vederbörande göra en ”taxable transaction”, för att beskattning skall kunna ske enligt direktivet, vilket överensstämmer med att en momspliktig omsättning är en av förutsättningarna för skattskyldighet enligt ML (se avsnitt 4.4). Med uttrycket ”skattskyldig” beträffande statusen hos säljaren i det andra EG-landet måste därför i den aktuella regeln, 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML, förstås – som en av förutsättningarna för GIF hos köparen i Sverige – att säljaren skulle kunna beskattas för en nationell omsättning av varan i sitt EG-land, vilket inte var möjligt i fallen med guld från Luxemburg under åren 1995–99, då någon ”taxable transaction” (momspliktig omsättning) inte kunde uppkomma där för sådan vara, trots att den var skattepliktig (”taxable”) här. Mitt svar på frågan i rubriken till denna artikel är således nej: inte någon köpare i Sverige av vara som är skattefri hos leverantören i det andra EG-landet kan beskattas för GIF här, trots att varan är skattepliktig i Sverige.

I de fall jag relaterar till i avsnitt 1.1 har Svea hovrätt inte tillräckligt uppmärksammat frågan om GIF kan uppkomma här, när guldet var skattefritt i Luxemburg, men skattepliktigt i Sverige. I mål B 1378/96 har Svea hovrätt den 29 maj 1997 dömt en person för grovt skattebrott med motiveringen att ett bolag som denne förknippades med inte skulle ha rätt att göra avdrag för debiterad ingående moms, då det i stället skulle ha redovisat förvärvsmoms på grund av GIF, varvid rätten hänvisat till 2 a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 3 och andra stycket ML. Det är i fallet anmärkningsvärt att hela processen genomförts utan att det förhållandet berörts att guldet var momsfritt i Luxemburg. Skulle det vid prövning i förvaltningsdomstolarna anses föreligga en felaktig implementering, dvs. att det till skillnad från vad jag ovan redogjort för skulle anses föreligga en konflikt mellan EG:s sjätte direktiv och

ML på grund av att uttrycket ”skattskyldig” används i ML som rättsligt begrepp men inte i direktivet, är det ändå inte något som skall belasta den enskilde, utan en tolkning skall ske till dennes förmån (jfr RÅ 2000 Ref. 5 samt EG-domstolens mål nr 8/81 Ursula Becker, 26/62 Gend en Loos och 6/64 Costa). Att därför, som skett i mål B 1378/96 hos Svea hovrätt, helt bortse från att guldet var momsfritt i Luxemburg till skillnad från i Sverige den aktuella tiden medför att den domen inte kan anses som något annat än ett grovt förbiseende eller misstag, när tolkningen av begreppet ”skattskyldig” är av avgörande betydelse för att bedöma om de regler som hovrätten uttryckligen tillämpat verkligen medför ett GIF enligt ML samt är av avsevärd betydelse för frågan om de luxemburgska säljarna av guld i stället skall anses ha gjort omsättning här i Sverige.

I två senare fall, B 6517-99 och B 9502-99, har Svea hovrätt ånyo dömt personer för grovt skattebrott, men därvid har skillnaden i skattestatus för guld mellan Sverige (skattepliktigt) och Luxemburg (skattefritt) beaktats. Det har emellertid inte inneburit att rätten tagit intryck av försvarets påpekanden och utförliga redogörelse för den problematik som därmed föreligger beträffande tillämpningen av 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML och vad som skall anses med uttrycket ”skattskyldig”, beträffande statusen hos säljaren av guld i Luxemburg, och den betydelse det har för frågan om köparen i Sverige med stöd av regeln i fråga kan anses göra ett GIF här. I sistnämnda fall har rätten till och med gjort så märkliga uttalanden att den med sin referens till 2 a kap. 9 § ML måste uppfattas anse att det lagrummet skulle innebära något särskilt ”GIF-fall” utöver de fyra som anges i 2 a kap. 2 § ML. Det är i stället så att 2 a kap. 9 § ML handlar om en av de båda varianterna av GIF som inte sker mot ersättning (varuöverföring), och är ett av de fyra GIF-fallen i 2 a kap. 2 § ML, inte något ”extra-fall”. Enligt en klar lagtext i 2 a kap. 10 § ML måste – vilket gäller båda fallen av varuöverföring hit – en prövning också ske mot huvudregeln i 2 a kap. 2 § 1 ML, och närmare bestämt mot 3 § i 2 a kap. ML, vilket innebär att om ett GIF ”mot ersättning” för köparen i Sverige, mot bakgrund av tolkningen av uttrycket ”skattskyldig” beträffande säljaren i 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML, inte skulle vara möjligt, är ej heller GIF hit i form av varuöverföring möjlig (se avsnitt 2.2). I fallen B 6517-99 och B 9502-99 har för övrigt inte frågan om varans ”avgångsland” vid avtalsslutet analyserats. För att kunna döma någon för skattebrott måste en oriktig uppgift konstateras. I respektive av de aktuella fallen har Svea hovrätt ansett att det svenska bolag, för vars förvärv personer dömts, felaktigt har gjort avdrag för moms som debiterats av ett annat svenskt bolag. Rätten menar att förvärv skett direkt från ett bolag i Luxemburg och att köparen i Sverige därför skall beskattas för GIF här. Genom att

varans väg inte analyserats vet inte rätten om varans ”avgångsland” vid avtalsslutet mellan köparen i Sverige och det bolag i Luxemburg, som rätten menar att förvärv skett ifrån, var Sverige eller Luxemburg. Om det var Sverige, skulle Luxemburgbolaget tvingats momsregistrera sig här via ombud och skulle ha debiterat svensk moms i faktura till köparen, då omsättningen enligt huvudregeln i 5 kap. 2 § första stycket 1 ML skulle ha ansetts ske här. I sådant fall skulle köparen, även om skattemyndigheten inte gör sitt arbete och beskattar Luxemburgbolaget här, i efterhand kunna utfärda en avräkningsnota och därmed ha ett fullgott underlag för att utöva sin avdragsrätt (jfr 1 kap. 17 §, 8 kap. 5 och 17 §§ och 11 kap. 4 § 1 i ML samt prop. 1994/95:57 s. 136). I fyra s.k. periodiseringsdomar 1999-03-25 ansåg Regeringsrätten inte att någon oriktig uppgift föreligger bara för att ett fullgott underlag för avdrag upprättas i efterhand (jfr RÅ 1999 Ref 16). Det är ostridigt att guld flyttats från EU-landet Luxemburg till EU-landet Sverige, varför den s.k. övergångsordningen gäller. Även en tillfällig, enstaka omsättning här skall beskattas och samma affärshändelse kan, som nämnts (se avsnitt 2.3), inte utgöra både omsättning inom landet och GIF här, varför frågan om tolkningen av regeln om GIF i 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML är ointressant (se avsnitt 3.3.4). Är alltså varans ”avgångsland” Sverige, kan inte GIF ske här, och någon oriktig uppgift som skulle leda till skattebrott uppkommer inte, utan frågan blir i stället till vilket bolag i Luxemburg som rätten/skattemyndigheten anser att köparen skall skicka en avräkningsnota med den svenska momsen specificerad. Är varans ”avgångsland” Luxemburg anser jag detsamma, men då måste jag basera min bedömning på min tolkning av uttrycket ”skattskyldig” i nämnda regel om GIF, och att det faktum att guldet inte kan bli föremål för GIF här innebär att säljaren i Luxemburg anses göra sin omsättning här enligt den särskilda regeln om s.k. distansförsäljning i 5 kap. 2 § första stycket 4 och andra stycket ML (se avsnitten 3.3.3 och 3.3.4). Skulle däremot den svenske köparen anses ha mottagit varan i Luxemburg, föreligger en varuöverföring till Sverige, när denne gör sin införsel av varan hit. Något GIF kan som sagt inte ske, om min tolkning enligt ovan av reglerna om GIF är riktig, då prövningen därvidlag skall ske också som om förvärv ”mot ersättning” skett och jag anser att uttrycket ”skattskyldig” beträffande säljaren i 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML innebär att köparen inte kan anses göra GIF här, när guldet är skattefritt i Luxemburg. Emellertid föreligger i sådant fall en oriktig uppgift, om avdrag yrkats för debiterad svensk moms. Omsättningen har ju i det fallet skett i Luxemburg och det spelar ingen roll vem som anses vara ’rätt säljare’, då omsättningen enligt 5 kap. 3 § ML sker i Luxemburg och inte i Sverige och sålunda inte någon överhuvudtaget skall debitera moms för den affären (se

avsnitt 3.3.4). Det är enbart i sådant fall som jag anser att någon kan anses ha lämnat en oriktig uppgift genom att yrka avdrag för debiterad svensk moms och sålunda en av förutsättningarna för skattebrott föreligger, men självklart inte om yrkandet skett i god tro (jfr RÅ 1984 1:67).

Bilaga 4

Övergångsbestämmelser för nya regler för investeringsvaror den 1 januari 2001

Särskilt beträffande investeringsvaror som är fastigheter anges i *punkt 6* av övergångsbestämmelserna att om de omfattades av beslut om frivillig skattskyldighet enligt de ”gamla” reglerna, gäller fortsatt skattskyldighet enligt de nya reglerna från och med den 1 januari 2001.

Punkt 2: Äldre bestämmelser gäller för förhållanden som inträffat senast den 31 december 2000. Om t.ex. en fastighet som omfattas av beslut om frivilligt inträde i momssystemet har överlåtits senast den 31 december 2000 och överlåtelsen är återföringsgrundande, skall återföringsreglerna tillämpas även om återföringen sker först den 1 januari 2001 eller senare. Då gäller alltså fortfarande det ”gamla” systemet med intygsmoms mellan säljare och köpare.

Punkt 3: Om en investeringsvara förvärvats senast den 31 december 2000 och överlåtelse eller ändrad användning av densamma sker den 1 januari 2001 eller senare, skall de ”gamla” bestämmelserna gälla beträffande definitionen av investeringsvaran och korrigeringstiden. Detta får betydelse för fastigheterna, där den för dem nya korrigeringstiden om 10 år inte tillämpas, utan den ”gamla” om 6 år samt beloppsgränsen för att fastigheten skall definieras som investeringsvara fortfarande skall vara en anskaffningskostnad om 200.000 kr exklusive moms och inte den för fastigheterna nya om 400.000 kr (motsvarar ingående moms om 100.000 kr). Enligt *Punkt 8* i övergångsbestämmelserna övergår i fall varom nu är fråga återföringsskyldigheten enligt ”gamla” regler till en jämkningsskyldighet avseende ingående moms för fastighetsägaren, men korrigeringstiden räknas från den frivilliga skattskyldighetens inträde, varför tid som förflutit mellan den tidpunkten och ikraftträdandet av de nya reglerna den 1 januari 2001 får avräknas från korrigeringstiden, om skattskyldigheten varat högst 6 år vid överlåtelsen eller den ändrade användningen.

Punkt 4: Om en fastighet har överlåtits senast den 31 december 2000, skall en jämkning av ingående moms för ny-, till- eller ombyggnad ske enligt de ”gamla” reglerna. Här är det alltså inte fråga om ett sådant fall där återföringsreglerna skulle kunna bli tillämpliga (jfr ovan angående punkt 2), utan enbart fråga om att korrigeringsregler skulle kunna aktualiseras. De ”gamla” reglerna för korrigering (jämkning) innebär här att jämkning av ingående

moms inte skall ske om fastigheten överlåts i samband med verksamhetsöverlåtelse. De nya motsvarande reglerna från och med den 1 januari 2001 uppställer kravet att förvärvaren av fastigheten är momsskyldig och har avdragsrätt för ingående moms eller annars är återbetalningsberättigad för ingående moms, för att överlåtaren skall omfattas av nyss nämnda undantag från jämkningsskyldighet.

Punkt 7: Om en fastighetsägare har gjort avdrag för s.k. intygsmoms vid sitt förvärv av fastigheten enligt de ”gamla” reglerna och överlåter fastigheten eller ändrar användningen av densamma den 1 januari 2001 eller senare men inom 6 år från det denne blev skattskyldig enligt beslut om frivilligt inträde för fastigheten i fråga, skall fastighetsägaren jämka sitt avdrag för ingående moms.

Punkt 5: Om en fastighetsägare försätts i konkurs enligt beslut därom senast den 31 december 2000, tillämpas inte de nya reglerna om att konkursboet kan överta gäldenärens (fastighetsägarens) rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående moms.

Punkt 9: För den som omfattas av beslut om frivillig skattskyldighet den 31 december 2000, skall skattemyndigheten, på grund av dennes frivilliga ansökan om att skattskyldigheten skall upphöra, besluta att så sker, om ansökan därom görs före den 1 januari 2002. Skattskyldigheten upphör då den dag myndigheten gör sitt beslut eller den senare dag som myndigheten anger, dock senast den 1 april 2002.

Bilaga 5

Moms och Internethandel (e-handel)[960]

(Enligt författarens bedömning i januari 2001.)

Min ståndpunkt angående prestationer som tillhandahålls via Internet är för närvarande att momsbedömningen oftast skall följa den s.k. kundregeln i 5 kap. 7 § ML, som är en av de bestämmelser om omsättningsland som jag återkommer till nedan i detta avsnitt (Internationella affärer), när det gäller att bestämma just omsättningsland i sådana fall. Klart är att prestationerna via Internet utgör tjänster enligt ML (jfr 1 kap. 6 § ML, där varor anges som materiella ting, och tjänster som allt annat; en prestation över Internet går det inte att fysiskt ta på, varför den definitionsmässigt utgör en tjänst enligt ML), och något syfte att från lagstiftarens sida avvika från de regler i ML som finns angående omsättningens placering tycks inte finnas (se angående ”IT-problem” i avsnittet Momsskyldighet och referensen där till Skr. 1997/98:190 s. 36 och 41). Ser man på frågan i perspektiv av investeringar för vilka momsavdrag sker, och som skall avskattas lokalt eller ”exporteras”, kan enligt min mening följande anses gälla.

Oavsett om man talar om en investering i produktion av ADB-program (jfr 5 kap. 7 § andra stycket 4 ML), upphovsrätter eller licensierade nyttigheter o.d. (jfr 5 kap. 7 § andra stycket 1 ML), reklam o.d. (jfr 5 kap. 7 § andra stycket 2 ML) eller uthyrning av hårdvaran i form av server, ledningar etc. (jfr 5 kap. 7 § andra stycket 8 ML) samt förmedling av dylikt (jfr 5 kap. 7 § andra stycket 11 ML), skall omsättningen av den producerade tjänsten som tillhandahålls via Internet anses ske i det land som följer av en tillämpning av kundregeln. Ingen skillnad bör anses föreligga därvidlag beroende på att man valt att använda just Internet framför annan teknologi etc. Detsamma gäller enligt min mening tjänst som består i tillhandahållande av själva driften av, överföringen av tjänster via Internet (jfr 5 kap. 7 § andra stycket 10 ML).

En konsulttjänst eller liknande (jfr 5 kap. 7 § andra stycket 3 ML) via Internet bör också – i likhet med konsulttjänster o.d. i andra fall – bedömas enligt kundregeln, när det gäller frågan om omsättningslandet är Sverige eller annat land. En konflikt kan dock

---

[960]Jfr Nätets Juridik, s. 66, där Peter Seipel anger att ”elektronisk handel” i dag uppfattas som ett snävt begrepp som inte svarar mot engelskans ”electronic commerce”, utan att man i Sverige börjat övergå till att tala om ”elektronisk affärsverksamhet”. Jag använder med reservation för Peter Seipels förtydligande för enkelhets skull e-handel eller Internethandel, och jag avser därvid produkter – varor eller tjänster – som tillhandahålls elektroniskt och därmed momsmässigt alltid betraktas som tjänster, t.ex. en bok som ”laddats ned på nätet” och säljs via Internet. Momsmässigt spelar enligt min mening den av Peter Seipel angivna distinktionen mindre roll.

uppkomma angående om kundregeln eller regeln om fysiska tjänster enligt 5 kap. 6 § ML skall tillämpas, om konsulttjänster utförs i samband med sådant som följer sistnämnda regel, t.ex. utbildning. Då skall – vilket jag återkommer till nedan i detta avsnitt (Internationella affärer) – frågan om tillämplig regel för bestämmande av omsättningsland avgöras med hänsyn till den huvudsakliga karaktären hos den totala tjänsten. Det leder i allmänhet till att kundregeln skall tillämpas. Denna huvudsaklighetsprincip bör i nu avsedda fall gälla även för sammansatta prestationer tillhandahållna via Internet. Om t.ex. en konsulttjänst via Internet inte avser en viss fastighet – objektet för tjänsten är inte en viss fastighet – bör också enligt min mening kundregeln i 5 kap. 7 § ML tillämpas, och inte fastighetsregeln i 5 kap. 4 § ML. T.ex. en arkitekttjänst via Internet avseende viss fastighet tillhandahålls i Sverige om fastigheten är belägen här och arkitekten blir momsskyldig här, medan t.ex. en larmtjänst är mera tveksam. Objektet för tjänsten behöver inte nödvändigtvis vara fastigheten, utan kan lika gärna anses avse en verksamhet som bedrivs på densamma. Det avgörande i ett sådant fall är enligt min mening att bedöma om investeringen i t.ex. larmanläggningen avser fastigheten i allmänhet såsom en byggnad och dess funktion som uppehållsplats för människor eller om den avser att skydda själva verksamheten i byggnaden. I förstnämnda fall tillämpas enligt min mening fastighetsregeln i 5 kap. 4 § ML för att avgöra frågan om omsättningsland, men i det senare fallet tillämpas kundregeln, t.ex. med stöd av en eller flera av punkterna 3, 4 och 8 i 5 kap. 7 § andra stycket ML.

När det gäller utbildning och andra s.k. fysiska tjänster i sig hänvisar jag till avsnittet Utbildningsområdet. Det som sägs där gäller enligt min mening även vid utbildning på Internet. T.ex. en korrespondenskurs är tillhandahållen i det land där eleven i bokstavlig mening sitter och studerar. Att utbildningen kommer via Internet till dennes dataskärm gör ingen skillnad. En sådan tolkning av 5 kap. 6 § första stycket 1 ML har enligt min mening stöd i förarbetena (jfr prop. 1993/94:99 s. 179 och 344). Denna bedömning ger ett tolkningsresultat som stämmer med den grundläggande principen om konsumtions- och konkurrensneutralitet och ger samma resultat som beträffande sådan utbildning som enligt definitionen av utbildning före 1997 inte hade varit undantagen från momsplikt. Sådan utbildning betraktas nämligen – som nämnts i avsnittet Utbildningsområdet – som information (jfr 5 kap. 7 § andra stycket 5 ML), när det gäller bedömningen av omsättningsland, och följer således kundregeln därvidlag. En sådan tolkning ger inte heller något gränsdragningsproblem i förevarande sammanhang med problematiken kring att bestämma omsättningsland i förhållande till exempelvis uthyrning av en lärare via

Internet, vilken tjänst bedöms enligt kundregeln (jfr angående uthyrning av arbetskraft 5 kap. 7 § andra stycket 7 ML).

I övrigt kan nämnas att bank- och finansieringstjänster (jfr 5 kap. 7 § andra stycket 6 ML) omfattas av kundregeln i förevarande hänseende med att bestämma omsättningsland. Dock gäller ju att sådana tjänster är undantagna från momsplikt och att de normalt sett inte berättigar till avdrag för ingående moms i verksamheten (se avsnittet Bank- och finansieringsområdet). Så är det givetvis även när dylika tjänster – t.ex. betalningsförmedling – tillhandahålls via Internet. På samma sätt anser jag att en vara som tillhandahålls elektroniskt, t.ex. en dagstidning, och som därmed utgör en tjänst, skall behandlas så långt som möjligt som sin motsvarighet som tillhandahålls i form av vara. Det finns ingenting som talar för att dagstidningar skall ha en annan momssats när den tillhandahålls elektroniskt via Internet inom landet (tjänst) än när den tillhandahålls inom landet som tryckt produkt (vara), utan i båda fallen skall den för dagstidningar låga momsen om 6% gälla. Skillnaden är att bedömningen av om momsbeskattning skall ske i Sverige eller inte sker enligt olika bestämmelser. Omsättning av tidningen som tryckt produkt (vara) beskattas inte (oavsett om ”avtalet” om köp av ett tidningsexemplar sluts på vanligt sätt eller via Internet) om ”varans väg” går ut ur landet till annat EG-land, om köparen åberopar VAT-nummer i annat EG-land än Sverige, eller ut ur EG (export). En omsättning av tidningen som elektroniskt överförd produkt (tjänst) via Internet omfattas av kundregeln, när det gäller att bestämma omsättningsland. En försäljning av sådan tjänst till en näringsidkare i annat EG-land eller till en person i tredje land momsbeskattas inte i Sverige. Är det i stället en ”importtjänst” förvärvsbeskattas en svensk näringsidkare som köpare av tjänsten via Internet från annat EG-land eller tredje land. Är köparen inte näringsidkare betalar denne det andra EG-landets moms om tjänsten köps från en tillhandahållare i annat EG-land än Sverige. Köps tjänsten från tredje land, skall i sådant fall tillhandahållaren momsregistrera sig här – via ombud – och debitera kunden svensk moms. Se 5 kap. 7 § andra stycket 5 ML – information – och även 7 kap. 1 § tredje stycket 1 och 4 ML, där punkt 4 anger att t.ex. information i viss form till skillnad från upphovsrätter beskattas enligt den generella momssatsen 25%, medan det i punkt 1 inte finns något sådant uttalande, utan dagstidningar – utan reservation – anges som omfattade av den låga momsen 6%. Enligt min mening tillämpas sålunda den låga momsen (6%) vid försäljning av dagstidningar, oavsett om utgivaren själv säljer exemplar av upplagan till allmänheten eller hela upplagan till en tidningsdistributör som i sin tur – också till momssatsen 6% – säljer tidningsexemplaren till allmänheten. Även en överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätten till det redaktionella

innehållet till någon som säljer det i form av en dagstidning omfattas av den låga momssatsen 6% enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 4 ML, om den sker via t.ex. Internet och inte i form av film, videogram eller annan jämförlig upptagning. I sistnämnda fall gäller i stället den generella momssatsen 25%. Den generella momssatsen 25% gäller också till den del upplåtelsen eller överlåtelsen innehåller foton eller reklam.

Om t.ex. personbefordran eller hotellrum säljs via Internet är enligt min mening vad som sägs i avsnittet Resebyråbranschen tillämpligt för att bestämma omsättningsland, varvid resa till och från Sverige inte momsbeskattas och ej heller rum på hotell beläget utanför Sverige (exporttjänst i båda fallen), medan en s.k. resetjänst kan vara litet svårare att överföra till Internethandeln momsmässigt (se praktikfallet i avsnittet Resebyråbranschen). Skall i sistnämnda fall exempelvis en servers placering i visst land medföra att resetjänsten anses omsatt där? Resetjänster anses ju omsatta i Sverige om resebyråns fasta driftställe, dvs. i praktiken kontor, finns här – utom vad avser de delar av resetjänsten som resenären konsumerar utanför EG. När en resetjänst säljs via Internet kan därför serverns placering i visst land och hur länge den varit placerad där medföra att resebyrån skall anses ha fast driftställe (permanent establishment) där. Vad jag tar upp angående ”IT-problem” i avsnittet Momsskyldighet, och frågan om serverns placering kan få betydelse för bedömningen av fast driftställe inkomstskattemässigt, kan enligt min mening också få en betydelse för frågan om omsättningsland beträffande resetjänster via Internet.

Källförteckning

Lagar med tillhörande förarbeten

SFS 1990:576; bet. 1989/90:SkU31; prop. 1989/90:111; SOU 1989:35
SFS 1993:642; bet. 1992/93:SkU26; prop. 1992/93:190

Mervärdesskattelagen, ML (SFS 1994:200); bet. 1993/94:SkU29; prop. 1993/94:99; SOU 1992:6
SFS 1994:498; bet. 1993/94:SkU30; prop. 1993/94:225; SOU 1992:121 och SOU 1993:75
SFS 1994:1798, ändringar i ML med anledning av Sveriges EU-inträde; bet. 1994/95:SkU7; prop. 1994/95:57; SOU 1994:88
SFS 1995:700; bet. 1994/95:SkU27; prop. 1994/95:202
SFS 1995:1286; bet. 1995/96:SkU13; prop. 1995/96:19, prop. 1995/96:45 och prop. 1995/96:58
SFS 1996:1320; bet. 1996/97:SkU5; prop. 1995/96:232
SFS 1996:1327; bet. 1996/97:SkU6; prop. 1996/97:10
SFS 1997:220; bet. 1996/97:SkU25
(SFS 1997:331; bet. 1996/97:SkU22; prop. 1996/97:81)
SFS 1997:483, skattebetalningslagen (SBL); bet. 1996/97:SkU23; prop. 1996/97:100
SFS 1997:750, skattebetalningsförordningen
SFS 1998:232; bet. 1997/98:SkU24; prop. 1997/98:134
SFS 1998:346; bet. 1997/98:SkU29 (och även bet. 1997/98:SkU17); prop. 1997/98:134 och prop. 1997/98:148
SFS 1999:450; bet. 1998/99:SkU21; prop. 1998/99:86
SFS 1999:640; bet. 1998/99:SkU18; prop. 1998/99:69
SFS 2000:54 [SFS 2000:55 och lag (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro m.m. samt SFS 2000:31]; bet. 1999/2000:LU8; prop. 1999/2000:23
SFS 2000:500 (SFS 2000:501); bet. 1999/2000:SkU21; prop. 1999/2000:82; SOU 1999:47; Dir. 1997:127
SFS 2000:1355 (inkomstskatt); bet. 2000/01:SkU10; prop. 2000/01:30
SFS 2000:1357; bet. 2000/01:SkU7; prop. 2000/01:23; prop. 2000/01:1
SFS 2000:1358; bet. 2000/01:SkU7; prop. 2000/01:23
SFS 2000:1427; bet. 2000/1:SkU11; bet. 2000/01:SkU13; prop. 2000/01:31; prop. 1999/2000:126

Övriga lagar

SFS 1976:674, s. 165
SFS 1993:440; prop. 1992/93:218, s. 256
SFS 1994:223, Mervärdesskatteförordningen (ersattes 1/11 1997 delvis av skattebetalningsförordningen, SFS 1997:750, jfr SFS 1997:751), s. 335, 355, 356
SFS 1994:861, s. 195
SFS 1994:1694, s. 350
SFS 1996:761, s. 63, 84, 130, 190
SFS 1996:794; prop. 1995/96:176, s. 194

SFS 1996:1325, s. 335
SFS 1997:484, s. 96
SFS 1997:502, s. 88, 90, 114
SFS 1997:709, s. 356
SFS 1997:976, s. 63, 84, 130, 190
SFS 1997:1029, s. 113
SFS 1997:1036, s. 114
SFS 1998:300 [jfr lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige], s. 216
SFS 1998:500 [jfr yrkestrafiklagen (1998:490)], s. 307
SFS 1998:542, s. 198
SFS 1998:586 [jfr lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting], s. 279
SFS 1999:310, s. 30
Lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg (jfr 5 kap. 9 § tredje stycket och 8 kap. 9 § första stycket 3 ML), s. 350
SFS 1999:455, s. 350
SFS 1999:959, s. 257
SFS 1999:641, s. 216
SFS 1999:1130, s. 216
SFS 1999:1406 [jfr studiestödslagen (1999:1395)], s. 202
SFS 2000:143 [jfr lagen (2000:142) om avtal med Danmark om mervärdesskatt för den fasta vägförbindelsen över Öresund], s. 161, 372, 374, 376
SFS 2000:1154, s. 350
SFS 2000:478 [jfr 1 § andra stycket och 3 § lagen (1999:445) om exportbutiker, s. 323, 336, 354, 381

Bokföringslagen (SFS 1976:125). Ersattes den 1 januari 2000 av nya bokföringslagen (SFS 1999:1078), s. 35, 108, 115, 268
Inkomstskattelagen (SFS 1999:1229), IL ersatte den 1 januari 2001 KL och SIL, s. 18, 26, 30, 121, 142, 181, 221, 269, 270, 394
Jordabalken, s. 155
KL – Kommunalskattelag (1928:370), s. 18, 26, 121, 142, 181, 221, 269, 270, 394
Köplagen (1990:931), s. 46, 352
SIL – lag (1947:576) om statlig inkomstskatt, s. 18, 30
Sjölagen (SFS 1994:1009), s. 260
Tullagen (2000:1281), jfr bet. 2000/01:SkU3 och prop. 1999/2000:126 (SOU 1999:54), har den 1 januari 2001 ersatt ”gamla” tullagen (SFS 1994:1550), s. 355, 356, 379
Upphovsrättslagen (SFS 1960:729), s. 224
Årsredovisningslagen (1995:1554), s. 120, 268

Övriga skatteutskottsbetänkanden

Bet. 1975/76:SkU28, s. 58
Bet. 1997/98:SkU10, s. 113

Övriga propositioner

Prop. 1960:17, s. 225
Prop. 1968:100 (ang. ursprungliga momslagen), s. 41, 70
Prop. 1973:163, s. 130, 210, 214, 217, 218, 254
Prop. 1975:104, s. 108
Prop. 1978/79:141, s. 66, 134, 172, 268, 280, 281, 351
Prop. 1980/81:68, s. 271, 272, 274
Prop. 1983/84:75, s. 210
Prop. 1987/88:156, s. 213
Prop. 1988/89:76 (ang. köplagen), s. 352
Prop. 1989/90:74 (ang. taxeringsreformen), s. 103, 123, 124, 125
Prop. 1989/90:110 del 1 (ang. den stora skattereformen), s. 61, 103, 268, 270, 271, 272, 401
Prop. 1990/91:124, s. 256
Prop. 1991/92:50, s. 211, 243, 245, 246
Prop. 1994/95:19 (EG-rätt), s. 19
Prop. 1994/95:34 (tull), s. 350, 355, 377, 378, 379
Prop. 1995/96:168, s. 63, 84, 130, 190
Prop. 1996/97:154, s. 150
Prop. 1996/97:173, s. 403
Prop. 1997/98:10, s. 113
Prop. 1997/98:156, s. 231
Prop. 1998/99:15 (omstruktureringar, inkomstskatt): SFS 1998:1600–1603, s. 187
Prop. 1999/2000:15 (slopade stoppregler, inkomstskatt): SFS 1999:1149–1153, s. 269
Prop. 1999/2000:2 (inkomstskattelagen): SFS 1999:1229, s. 269, 394

Övriga SOU

SOU 1964:25 (ang. ursprungliga momslagen), s. 74, 75, 76
SOU 1975:1 – Om arbetstagarbegreppet, s. 42
SOU 1994:31 – Vissa mervärdesskattefrågor III Kultur m.m., s. 237
SOU 1994:89, Tullagstiftningen och EG (Ny tullag SOU 1999:54), s. 359, 380
SOU 1999:94 – Förmåner och ökade levnadskostnader, s. 394
SOU 1999:133 – Kommunkontosystemet och rättvisan (se även Fi 2000/3730 och 3732), s. 29, 431, 432

Rättsfall

Regeringsrätten

RÅ 1979 Aa 66 (inkomstskatt), s. 36
RÅ 1979 Aa 90, s. 262
RÅ 1981 Aa 73, s. 36
RÅ 1983 1:5, s. 35
RÅ 1984 1:41, s. 131
RÅ 1984 1:67, s. 75, 445
RÅ 1985 Aa 203, s. 247

RÅ 1985 1:40, s. 37, 346, 354
RÅ 1986 ref 46, s. 54, 214
RÅ 1986 ref 86, s. 152
RÅ 1986 ref 178, s. 45, 222, 325
RÅ 1987 ref 45 (inkomstskatt), s. 36
RÅ 1987 ref 115, s. 89
RÅ 1987 ref 119 (inkomstskatt), s. 36
RÅ 1987 ref 152, s. 130
RÅ 1987 ref 153 (inkomstskatt), s. 31
RÅ 1987 ref 163, s. 42
RÅ 1988 ref 74, s. 75
RÅ 1988 ref 102, s. 151
RÅ 1988 ref 106, s. 35
RÅ 1988 ref 143, s. 90
RÅ 1988 not 642, s. 249
RÅ 1989 ref 62 I och II (inkomstskatt), s. 35
RÅ 1989 ref 86, s. 33
RÅ 1989 not 264, s. 69
RÅ 1989 not 514, s. 314
RÅ 1990 not 505, s. 130
RÅ 1991 ref 105, s. 54, 214
RÅ 1992 ref 62, s. 41
RÅ 1992 ref 66, s. 220
RÅ 1992 ref 104 (inkomstskatt), s. 36
RÅ 1992 not 209, s. 52, 208
RÅ 1992 not 210, s. 52, 71, 99, 208
RÅ 1992 not 622, s. 62
RÅ 1993 ref 13, s. 52, 193, 204
RÅ 1993 ref 30, s. 201
RÅ 1993 ref 57, s. 195
RÅ 1993 not 71, s. 211
RÅ 1994 not 11, s. 55, 242
RÅ 1994 not 12, s. 36
RÅ 1994 not 13, s. 208
RÅ 1994 not 133, s. 30
RÅ 1994 not 422, s. 211
RÅ 1995 ref 9, s. 200
RÅ 1995 ref 60, s. 277
RÅ 1995 not 16, s. 99
RÅ 1995 not 105, s. 217
RÅ 1995 not 224, s. 69, 71, 212
RÅ 1995 not 392, s. 253
RÅ 1995 not 393, s. 253
RÅ 1996 not 168, s. 27, 62
RÅ 1996 not 243, s. 211
RÅ 1996 not 281, s. 69

RÅ 1996 not 307, s. 272
RÅ 1997 Ref 15, s. 78, 181
RÅ 1997 Ref 16, s. 31, 69
RÅ 1997 Ref 42, s. 216
RÅ 1997 Not 71, s. 198
RÅ 1997 Not 82, s. 296
RÅ 1997 Not 180, s. 37, 354
RÅ 1997 Not 245, s. 201
RÅ 1998 Ref 10 (inkomstskatt), s. 31
RÅ 1998 Ref 31, s. 148, 174
RÅ 1998 Ref 40, s. 200, 405
RÅ 1998 Not 50, s. 108
RÅ 1998 Not 111, s. 208
RÅ 1998 Not 172, s. 164
RÅ 1998 Not 249, s. 211
RÅ 1999 Ref 2, s. 179
RÅ 1999 Ref 9, s. 224
RÅ 1999 Ref 16, s. 75, 108, 109, 444
RÅ 1999 Ref 31, s. 282
RÅ 1999 Ref 33, s. 33
RÅ 1999 Ref 37, s. 70
RÅ 1999 Not 35, s. 148
RÅ 1999 Not 46, s. 208
RÅ 1999 Not 105, s. 224
RÅ 1999 Not 158, s. 349
RÅ 1999 Not 176, s. 70
RÅ 1999 Not 245, s. 215
RÅ 1999 Not 253, s. 179
RÅ 1999 Not 282, s. 69
RÅ 1999 Not 293, s. 308
RÅ 2000 Ref 5, s. 20, 376, 442
RÅ 2000 Ref 14 (inkomstskatt), s. 31
Regeringsrättens domar 2000-05-31, mål nr 1962–1963-99 (RÅ 2000 Ref 63), s. 149

EG-domstolen

26/62 (Gend en Loos), s. 20, 376, 442
6/64 (Costa), s. 20, 376, 442
51/76 (Verbond van Nederlandse), s. 77
8/81 (Ursula Becker), s. 20, 376
89/81 (Hong Kong Trade), s. 69
14/83 (Von Colson och Kamann), s. 19
268/83 (Rompelman), s. 102
C-348/87 (Stichting Uitvoering, SUFA), s. 101, 418
C-173/88 (Morten Henriksen), s. 161
C-106/89 (Marleasing SA), s. 19
C-97/90 (Lennartz), s. 69

C-333/91 (Sofitam), s. 69
C-63/92 (Lubbock Fine), s. 161
C-291/92 (Dieter Armbrecht), s. 69, 187
C-16/93 (RJ Tolsma), s. 249
C-302/93 (Etienne Debouche), s. 436, 437, 438, 439
C-468/93 (Belastingsdienst Grote), s. 170
C-4/94 (BLP Group), s. 70, 72, 132, 389
C-110/94 (INZO), s. 102, 180
C-317/94 (Elida Gibbs), s. 37
C-2/95 (Sparekassernes Datacenter), s. 208, 418
C-37/95 (Ghent Coal), s. 66, 70
C-80/95 (Harnas & Helm), s. 69
C-258/95 (Julius Fillibeck Söhne), s. 70
C-260/95 (DFDS A/S), s. 439
C-346/95 (Elisabeth Blasi), s. 192, 249
C-370-95/C-371-95/C-372-95 (förenade mål, där det prövades om skatt på bruk av spel-automater kunde karakteriseras som moms), s. 109
C-308/96 och C-94/97 (förenade mål, där det prövades om egenproducerade deltjänster skall ingå i underlaget för VMB), s. 297
C-349/96 (Card Protection Plan), s. 216
C-236/97 (Codan), s. 435, 439
C-276/97 (fråga om fördragsbrott av Frankrike), s. 423
C-381/97 (Belgocodex), s. 171
C-432/97 (fråga om fördragsbrott av Tyskland), s. 423, 435, 438
C-12/98 (Amengual), s. 161
C-23/98 (J Heerma), s. 27
C-98/98 (Midland Bank), s. 389
C-396/98 (Grundstückgemeinschaft Schloßstraße), s. 102
C-400/98 (Birgitte Breitsohl), s. 102
C-36/99 (Idéal tourisme SA), s. 20
C-136/99 (Monte Dei Paschi Di Siena), s. 20
C-150/99 (Stockholm Lindöpark), s. 75
C-240/99 (Försäkringsaktiebolaget Skandia), s. 217
C-322/99 (Finanzamt Burgdorf ./. Hans-Georg Fischer) och C-323/99 (Finanzamt Düsseldorf-Mettman ./. Klaus Brandenstein), s. 137
C-326/99 (Stichting ”Goed Wonen”), s. 46, 213
C-345/99 (fråga om fördragsbrott av Frankrike), s. 423
C-16/00 (Cibo Participations SA), s. 33
C-40/00 (Fråga om fördragsbrott av Frankrike), s. 423

Kammarrätten

Kammarrätten i Göteborg mål nr 2499–2502-1985, s. 261

Högsta Domstolen

NJA 1999 s. 65, 189

Hovrätten

Svea hovrätt mål nr B 1378/96, s. 442
Svea hovrätt mål nr B 6517-99, s. 443
Svea hovrätt mål nr B 9502-99, s. 443

Riksskatteverket (RSV); Riksskattenämnden (RSN), ersattes av RSV och ingick där som RSV:s nämnd för rättsärenden; Skatterättsnämnden (SRN), ersatte RSV:s nämnd för rättsärenden den 1 juli 1991

Anvisningar/rekommendationer
RSN 1969:27.7, s. 66, 73
RSN 1969:56.5, s. 261 (upphävd gm RSV S 1995:6)
RSN 1969:64.9, s. 243 (upphävd gm RSV S 1996:8)
RSN 1970:10.7, s. 261
RSN 1970:74.6, s. 40
RSN 1970:86.6, s. 266 (upphävd gm RSV S 1995:6)

RSV 1971:14.3, s. 150
RSV Im 1973:1, s. 266
RSV Im 1973:25, s. 266 (upphävd gm RSV S 1995:6)
RSV Im 1973:29, s. 266
RSV Im 1974:7, s. 251
RSV Im 1975:13, s. 266 (upphävd gm RSV S 1995:6)
RSV Im 1975:27, s. 266
RSV Im 1981:3, s. 264, 272, 273, 275, 280, 283
RSV Im 1982:2, s. 353, 354 (upphävd gm RSV S 2000:30)
RSV Im 1982:3, s. 124
RSV Im 1984:1, s. 149
RSV Im 1984:2, s. 136, 150, 281, 282, 283
RSV Im 1986:3, s. 67, 174, 176, 179, 180, 188, 189, 190, 275, 283, 390
RSV Im 1987:1, s. 42
RSV Im 1991:1, s. 195
RSV Im 1991:2, s. 205
RSV Im 1991:3, s. 168, 169
RSV Im 1992:2, s. 195
RSV Im 1993:4, s. 58, 155, 166, 168, 169, 171, 233, 236
RSV Im 1993:5, s. 56, 162, 243, 244
RSV Im 1993:6, s. 195 (ersatt av RSV S 1996:7)

RSV Dt 1991:20, RSV S 1996:11, RSV S 1997:2 (representation), s. 142, 397, 400, 402, 406, 407

RSV S 1995:20, s. 162, 242, 243, 246, 247, 248
RSV S 1996:7, s. 195, 196, 198, 199, 200, 201
RSV S 1998:40, s. 397, 399, 400, 401, 407
RSV S 2000:50, s. 146

Skrivelser
RSV:s skrivelse dnr D29-1487-90, s. 164
RSV:s skrivelse dnr 14360-91/D19, s. 400
RSV:s skrivelse dnr 19452-91/D29, s. 186
RSV:s skrivelse dnr 26568-91/D29, s. 214
RSV:s skrivelse dnr 28009-91/D29, s. 258
RSV:s skrivelse dnr 14404-92/212, s. 283
RSV:s skrivelse dnr 16084-92/212, s. 163
RSV:s skrivelse dnr 36309-92/212, s. 30
RSV:s skrivelse dnr 25916-93/212, s. 284
RSV:s skrivelse dnr 24739-93/900, s. 102
RSV:s skrivelse dnr 21856-93/901, s. 165
RSV:s skrivelse dnr 7858-95/900, s. 239
RSV:s skrivelse dnr 8257-95/900, s. 243, 298, 302, 305
RSV:s skrivelse dnr 9623-96/900, s. 72, 212
RSV:s skrivelse dnr 4261-97/900, s. 68
RSV:s skrivelse dnr 4862-97/901, s. 231
RSV:s skrivelse dnr 743-98/212, s. 228
RSV:s skrivelse dnr 851-99/100, s. 400
RSV:s skrivelse dnr 1266-99/100, s. 297
RSV:s skrivelse dnr 4838-99/100, s. 110, 112, 115
RSV:s skrivelse dnr 11530-99/100, s. 109
RSV:s skrivelse dnr 12027-99/100 (ersätter dnr 19452-91/D29), s. 72, 132, 186, 212, 389
RSV:s skrivelse dnr 4105-99/110, s. 75
RSV:s skrivelse dnr 9165-99/110, s. 75
RSV:s skrivelse dnr 10337-99/110, s. 378
RSV:s skrivelse dnr 271-99/120, s. 400
RSV:s skrivelse dnr 3254-99/120, s. 249
RSV:s skrivelse dnr 5816-99/120, s. 249
RSV:s skrivelse dnr 4286-00/109 (”ersätter” dnr 9623-96/900) s. 72, 212

Förhandsbesked
RSV/FB Im 1978:7, s. 35
RSV/FB Im 1980:2, s. 166
RSV/FB Im 1983:25, s. 115
RSV/FB Im 1985:3, s. 151
SRN den 6 juli 1992 (ej överklagat), s. 58, 255
SRN december 1992 (ej överklagat), s. 278
SRN februari 1993 (ej överklagat), s. 252
SRN den 13 oktober 1993 (ej överklagat), s. 36, 45
SRN november 1993 (ej överklagat), s. 258
SRN den 14 december 1995 (ej överklagat), s. 140
SRN den 19 juni 1997 (ej överklagat), s. 62
SRN den 28 januari 1998 (överklagat), s. 31
SRN den 12 oktober 1999 (ej överklagat), s. 27

SRN den 16 november 1999 (överklagat), s. 72, 132, 389
SRN den 13 december 1999 (överklagat), s. 72
SRN den 5 maj 2000 (ej överklagat), s. 83
SRN den 30 maj 2000 (överklagat), s. 27

EG-förordningar/-direktiv m.m.

EEG-förordning nr 2913/92, s. 378
EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (momsdirektiv) av den 17 maj 1977, the Sixth EC Council Directive (77/388/EEC), s. 18, 28, 101, 130, 142, 155, 213, 317, 318, 329, 330, 389, 394, 396, 397, 403, 405, 409, 410, 411, 414, 415, 417, 418, 423, 426, 428, 429, 430, 432, 434, 435, 436, 438, 439, 440, 442
Council Directive 94/5/EC (Harmonisering av beskattningen av begagnade varor m.m.), s. 285
EG:s andra förenklingsdirektiv (95/7/EG), s. 362, 365
EG:s åttonde rådsdirektiv av den 6 december 1979 angående återbetalning av moms till utländska företagare från annat EG-land än Sverige (79/1072/EEG), s. 382, 436
EG:s trettonde rådsdirektiv av den 17 november 1986 angående återbetalning av moms till näringsidkare från tredje land (86/560/EEG), s. 382, 436
EG:s rådsdirektiv 2000/65/EC (om s.k. momsombud), s. 88

IP/99/117 – EG-kommissionens förslag om ett direktiv om att ge medlemsstaterna möjlighet att tillämpa reducerad momssats på vissa arbetsintensiva tjänster, s. 47
KOM(1998)377 – EG-kommissionens förslag av den 17 juni 1998 om ändring av EG:s sjätte momsdirektiv angående avdragsrätten, s. 70, 394, 396, 397
COM(2000)348 final – EG-kommissionens förslag av den 7 juni 2000 att förbättra momssystemet vad gäller handeln inom EG, s. 21, 322
COM(2000)349 final – EG-kommissionens förslag av den 7 juni 2000 om ändringar i EG:s sjätte momsdirektiv angående tjänster tillhandahållna med elektroniska hjälpmedel, s. 47, 324

BFN (bokföringsnämndens uttalanden)

BFN U 87:6, s. 105
BFN U 87:7, s. 105
BFN U 90:2, s. 108, 109

Doktrin

Balans 6–7/2000 s. 34–41, s. 142, 394
Bernitz m.fl. – Bernitz, U., Karnell, G., Pehrson, L. & Sandgren, C. Immaterialrätt (6 uppl.). Handelsbolaget Immateriellt Rättsskydd i Stockholm 1998, s. 226
Bernitz, U – Inför europeiseringen av svensk rätt, av professor Ulf Bernitz (s. 29–40 i Juridisk Tidskrift 1991–1992), s. 434
FAR INFO 1997:302, s. 439
Finansdepartementets utredningsdirektiv 2000/3730 och 3732, s. 29
Grauers – Grauers, F. Fastighetsköp (14 uppl.). Juristförlaget i Lund 1998, s. 156, 157
INTRASTAT i Sverige, Handledning Generaltullstyrelsen 1994, s. 321

Johansson, S-E och Samuelson, L A. Industriell kalkylering och redovisning (9 uppl.). Norstedts Juridik 1997, s. 59
Kleerup m.fl. – Kleerup, J., Melz, P., Rabe, G. & Öberg, J. Mervärdesskatt och punktskatter 1998. Norstedts Juridik, s. 436
Ny Juridik 4/2000 s. 69–83, s. 408

Regeringens skrivelse (Skr.) 1997/98:190, s. 46, 324, 325, 448
Regeringens kommittédirektiv (Dir.) 1999:10, s. 430, 431, 433
Regeringens kommittédirektiv (Dir.) 2000:51, s. 322

Revised draft clarification of Article 5 av den 3 mars 2000, Tax and Electronic Commerce including internet tax and e-cash. OECD:s hemsida www.oecd.org, s. 47

RSV Au 3–222 utg. 1, s. 269, 270, 271
RSV Rapport 1994:3, s. 320

Seipel, P. – TRAPs – Trade Related Aspects of Privacy Protection Rights, av professor Peter Seipel (s. 62–81 i Nätets Juridik. Jure AB. Stockholm 2000), s. 448
Skatteförvaltningens utbildningsmaterial PE/U 44–541:2 utg. 1, s. 363

SN (SkatteNytt) 9/1995 s. 533–536, s. 383
SN 10/1995 s. 571, s. 237
SN 4/1996 s. 160–162, s. 140
SN 4/1996 s. 202–203, s. 383
SN 7–8/1996 s. 471–474, s. 75, 109
SN 7–8/1996 s. 474–475, s. 89
SN 9/1996 s. 533–534, s. 148
SN 9/1996 s. 535–536, s. 59
SN 9/1996 s. 536–537, s. 240
SN 9/1996 s. 537–538, s. 299
SN 9/1996 s. 538–539, s. 300
SN 9/1996 s. 539–541, s. 263
SN 12/1996 s. 746–747, s. 125
SN 1–2/1997 s. 55–57, s. 192
SN 1–2/1997 s. 57, s. 334
SN 4/1997 s. 202–203, s. 140
SN 7–8/1997 s. 467, s. 68
SN 7–8/1997 s. 467–468, s. 227
SN 10/1997 s. 622–625, s. 84
SN 12/1997 s. 772–773, s. 68
SN 3/1998 s. 145–146, s. 254
SN 12/1998 s. 848–854, s. 70, 394, 397
SN 5/1999 s. 258–268, s. 109
SN 5/2000 s. 284, s. 109
SN 1–2/2001 s. 45–48, s. 389

Åqvist m.fl. – Åqvist, N E, Edström, K och Fridolin H R. Omsättningsskatten. Norstedts 1959, s. 41

Sakregister

A conto 43, 106, 318
– stoppregel 43
Ackordskontroll 69
ADB-tjänst 249
Advokattjänster 30, 43
A-skatt 93
Aktieägartillskott 33
Allmän mervärdesskatterättslig princip 17
Andorra 378
Anläggningstillgång 137, 276
Annons 254
Arbetsbeting 45, 46
Arbetsbod 157
Arbetsgivaravgift 55, 277
Arbetsprestation 34
Artistbranschen 218
– inledande problemöversikt och sammanfattning av regeländringar 218
– verksamhet, praktikfall 228
Artistverksamhet
– egen studio 231
– framförande av konstnärligt verk 228
– hyra av konserthus 230
– impressariotjänst 236
– inspelningstjänst 235
– mellanman 237
– royalty 230
– skivförsäljning 231
– STIM-pengar 230
– uthyrning av studio till annan producent 233
Auktionsförrättare 40
Avbokningsavgift 55
Avdragsförbud 85
– stadigvarande bostad 176, 191
Avdragsrätt 21, 63
– a conto 76, 106
– avhjälpande av skada 73
– bidrag 68
– blandad verksamhet 66
– förskott 76, 106
– gemensamt förvärv 66
– gemenskapsinternt varuförvärv 64
– ideell förening 65
– importtjänst 64
– ingen periodisering 69
– ingående skatt på tjänster i samband med momsfri verksamhetsöverlåtelse 132
– ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamhet 70
– inköp av tjänst för att öka aktiekapitalet 71
– investeringsvara 77
– i samband med momsfri omsättning 389
– koncerngemensam tjänst 71
– kontraherad vara 76
– oberoende av om säljaren fullgör sina skyldigheter mot staten 75
– organisationsaktier 71
– rekvisit för momsskyldighet uppfyllt 66
– retroaktiv 76
– samfällighet 73
– successivt tillhandahållen tjänst 76
– synonym för att ”lyfta” moms 64
– tullmoms: ersättning till utländsk leverantör 73
– utlägg 73
– uttagsmoms avseende förvärv av rörelsefastighet 73
– varuimport 64
– verksamhetsförvärv 73
– ägarfunktion 71
Avhjälpande av skada 33
Avräkningsnota 114
Avverkningsrätt 162
Azorerna 381

Back flush costing 59
Bank- och finansieringsområdet 206
– aktieförmedling av andra än banker och finansbolag 211
– förvaltning av värdepappersfond 211
– investeringsguld 215
– kund utanför EU 214
– notariat/bankfack/inkasso 208
– pant 209
– panträtt och borgen 209
– valutaväxlingsautomat 209

– viss varuomsättning hos finansieringsföretag 210
– värdepappersförmedling 211
– värdepappershandel 207, 211
Bank- och finansieringstjänst 207
Bankfack 166
Bareboatcharter 260
BAS 120
Benefika fång 32
Beskattningsbeslut 121
– befrielse från momsskyldighet 124
– beslut avseende flera perioder 124
– beslutande myndighet 123
– frivillig rättelse 123
– omprövning 124, 125
– processuella aspekter 123
– skönsbeslut 123
– överklagande 124
Beskattningsunderlag 53
– bytesvara 53
– faktureringsavgift 53
– frakt 53
– ingår moms? 56
– porto 53
– verklig ränta 53
Betalningsanstånd i samband med omprövning eller överklagande 125
Betalningsmedel 257
Bevis 30
Bidrag 32
– eller stöd från det allmänna 68
Bilar 306
– avdragsrätt 307
– buss 307, 312
– egen bil i tjänsten 314
– försäljning 309
– lastbil 307, 312
– motorcykel 307, 313
– personbil 307, 313
– privat nyttjande 312
Bildkonstnär 238
– frivilligt inträde 238
– konstverk enligt ML 238
– obligatorisk momsskyldighet 238
– tillämpning av 300 000-kronors-gränsen 239
– återförsäljare 241, 285
Bilprovning 257
Bingo 31
Blandad verksamhet 66, 390
– förskott 67
– väsentlighetsregeln 67
Bodelning 32
Bogsering 260
Bonus 55
Byggbranschen 264
– arbete på anläggning 275
– arbete på ägares privatbostads- fastighet 271
– avdragsrätt 282
– beställare i konkurs 282
– bostadsrättsförening 278
– byggmästares egen fastighetsförvaltning 273
– ”byggmästarsmitta” 269, 270
– byggnads- och anläggningsarbete 273
– byggnadsentreprenad 265
– byggnadsrörelse 265
– byggnadsverksamhetsgren 269
– byte av beställare av entreprenad 284
– driftbyggnad 272
– egen regi-arbete 265
– entreprenadbegreppet 266
– entreprenör och konkurs 281
– fastighetsförvaltningsgren 269
– fastighetsskötsel 272
– försäljning av fastighet 283
– förvärv av fastighet med s.k. frivilligt inträde 284
– konstruktion 273
– kontorsbyggnad 272
– lagerbyggnad 272
– lagertillgång i byggnadsrörelse 271
– ”objektsmitta” 268
– oneröst förvärvad fastighet 270
– privatbostadsfastighetsägare 278
– projektering 273
– redovisnings- och avdragsregler 279
– ritning 273
– skattskyldighets och redovisningsskyldighets inträde 280
– ”subjektsmitta” 268

– upphandlad tjänst 273
– utländsk byggmästares verksamhet i Sverige 276
– uttagsbeskattning 265
– uttagsbeskattning i byggnadskonsortium 276
– uttagsmoms hos bl.a. försäkringsföretag och fastighetshandlare 276
– vanlig beskattning 267
– yrkesmässig byggnadsverksamhet 265
– äkta bostadsföretag 278
– ärvd/testamenterad/bodelad fastighet 270
– överlåtelse av entreprenadverksamhet 283
Byggnad 156
Byggnadstillbehör 156, 179
Bytesvaror 31, 53
Bärgning 260
Böter 32

Camping 162
CD-skiva 324
Centrala begrepp 22
Centrala skatteregistret 86
Charter- och befraktningsavtal 262

Dagstidning 250
Deponerat belopp 43
Deposition 22
Djurpark 220
Djurstall 166
Droit de suite 231
Dubbelbeskattningssituation 20, 414
DVD-skiva 324

Efterbeskattningsinstitut 125
Efterfakturering av moms 47
Efterkrav 34
EG-direktiv 18
EG-domstolen, förhandsavgörande 19
Eget yrkeskunnande 61
e-handel 21, 324, 325, 448
Elektrisk kraft 44
Entréavgift 228, 248, 257
EU-BAS 120
EU-handel 318, 326, 408
– ABC-kontrakt 343
– bakgrund 409
– beskattningsunderlag 329
– beskickning/konsulat 335
– destinationsprincipen 331
– diplomatisk personal 336
– distansförsäljning 340, 341, 423
– förskott 318, 329
– försäljning i två fristående led 326
– gemenskapsinternt förvärv 327 (se även Gemenskapsinternt förvärv)
– generell moms 329
– hämtningsköp 328, 425
– import av vara via annat EU-land 351
– ingen tullprocedur 327
– internationell organisation 336
– nya transportmedel 337
– omsättning ombord på fartyg etc. i trafik från Sverige till annat EU-land 349
– omsättning på fartyg/luftfartyg/tåg som avgår från Sverige 348, 349
– postorderförsäljning 341
– postorderhandel 341
– punktskattepliktig vara 335, 340
– resande från tredje land 350
– ”reservregeln” 342
– schematisk genomgång 333, 338
– sjukvårds- eller utbildningsbranschen 339
– skattskyldighetens inträde 328, 427, 428
– temporär import 348, 358
– tillfällig uthyrning 349
– tillverkning/montering 348
– tjänst 336
– transportköp 327, 425
– trepartshandel 342, 343
– triangeltransaktion 343
– turistregler 331
– varuöverföring 330, 348, 426
– övergångsordningen 20, 322, 341, 414
Euro 115
Europeiska gemenskaperna (EG) 18
Europeiska unionen (EU) 18
Export, se Tredjelandshandel och ang. Tjänst s. 323 och 360 ff

F-skatt 93
F-skattsedel 94
Fackförbund 69
Fackförening 31
Faktura 114
Fakturering i utländsk valuta 115
Fartyg för bogsering eller bärgning 260
Fartygstillbehör 261
– livsmedel 261
– uniform 261
Fast egendom 156
Fastighet
– enligt ML 157
– jordabalken 155
– underordnad annan tjänst 170
– överlåtelse 160
Fastighetsbegreppet, utvidgning 158
Fastighetsbranschen 155
– avdragsförbud för stadigvarande bostad 191
– byggnad på annans mark 177
– franchiseavgift 168
– frivillig momsregistrering 171
– frivilligt inträde 171
– hotell kontra stadigvarande bostad 192
– inträde till idrottslokal eller idrottsevenemang 167
– obligatoriska regler 155
– reparationsbegreppet 181
– sammansatta transaktioner 168
– ”undantaget från undantaget” 161
– uthyrning av rörelselokal 171
Fastighetsförmedling 159
Fastighetsförvaltning 166
Fastighetsregister 156
Fastighetsskötsel 166
Fastighetstillbehör, allmänna 156
Fastighetsupplåtelse kontra lagringstjänst 178
Fiktivt avdrag 74
Finansiell transaktion 34
Finansiell tjänst
– corporate finance-verksamhet 214
– förmedling av låntagare etc. 208
– kvittning mot momspliktig vara/tjänst 54
Fiske 260
Fiskeredskap 261
Fission 136
Flodspruta 260
Flygbensin 263
Flygfotogen 263
Flyktingförläggning 249
Flytdocka 260
Fotograf 28
Franchiseavgift 58, 168
Frivilligt inträde 49, 171, 215, 238
– ansökan 175
– avdragsrätt för moms på mäklararvode 186
– bostadsrätt 182
– fastighetsförsäljning 182
– förstahandshyresgäst 184
– förutsättningar 173
– grundtankar med institutet 172
– retroaktivt avdrag för ny-, till- eller ombyggnad 180
– skattskyldighet genom frivilligt inträde, när? 179
– återföringsskyldighet 186, 188
– äkta bostadsföretag 182
– äkta koncern 178
Fungibel egendom 35
Fusion 135
Färdbiljett 262
Färöarna 378
Företagsform 29
Företagsgrupper 99
Förfallodag 91, 92
Förhandsavgörande 19
Förmedlingstjänst 38
Förskott 43, 106, 318, 329, 354
– stoppregel 43
Försäkringsbranschen 216
– försäkringstjänst 216
– kund utanför EU, kvalificerat undantag 218
– utbetalning av försäkringsersättning 217
– viss varuomsättning av försäkringsföretag 217
Försäljningsmoms 15
Förvaringsbox 166
Förvärvsbeskattning 215, 319

Gas 44
Gemensamt vederlag (sammansatt prestation) 58
Gemenskapsinternt förvärv 20, 64, 107, 319, 327, 328, 333, 338, 342, 408
– beskattningsunderlag 329
– definition 327
– förskott 329
– lagregeln 411
– reseregeln 342
– undantag 429
Generalexekution 147
GIF, se Gemenskapsinternt förvärv
God redovisningssed 104, 108
Godemansuppdrag 30
Godsbefordran 241
Godtrosförvärv av ingående moms 74
Goodwill 135
Gravöppning 257
Gruppregistrering 99
Gränsdragning vara kontra tjänst 45
Gränsdragningsproblem 16
Grönland 378
Guld till riksbanken 257
Gåva 32, 145
Gästhamn för fritidsbåtar 164

Hamn 163
Hamnrörelse 164
Hamnutrustning 165
Handelsagent 40
Handelshamn 164
Handelskommission 40
Hemdator 70, 397
Hemförsäljning 42
Hobbyverksamhet 26
Home-party 42
Hotell 162, 248
– flyktingförläggning 249
Hotellkupong 163
Humankapital 394
Huvudsaklighetsprincip 30, 58, 169
Hämtmat 244
Hämtningsköp 327, 352
Hästägare 258

Ideell förening 30
Idrottsartiklar 167, 223
Idrottslokal 167
Idrottsområdet 219, 222
– idrottsartiklar 223
– inträde till idrottslokal/idrottsevenemang (publik) 222
– särskilt undantag för stat/kommun/allmännyttig ideell förening 222
Implementering 19
Import 355
– aktiv förädlingstrafik 359
– avdrag i MVD för tullmoms 357
– beskattningsunderlag 356
– bunkerolja 356
– förskott 329
– kombinerade nomenklaturen 358
– konstverk/samlarföremål/antikvitet 356
– momssats 356
– passiv förädlingstrafik 359
– postförsändelse 356
– skatteupplag 358
– skattskyldighet 355
– skattskyldighets inträde 355
– tullmoms 355
– via annat EU-land 351
– vissa undantag 357
– återimport 359
INCOTERMS 352, 354
Industritillbehör 156, 158
Info 249
Ingående skatt 15
– avlyft 16
Inhibition av avregistreringsbeslut 89
Inkomst av kapital 26
Inkomst av tjänst 26
Inköpsmoms 15
Internationella affärer, landkod 119
– a conto 318
– anmälningsskyldighet 379
– Central Liaison Office 320
– EG:s skatteområde 378
– EG:s tullområde 378
– elektronisk handel (e-handel) 21, 324, 325, 448

– enstaka, tillfällig omsättning i Sverige 317
– EU-handel 318, 326, 331
– export 318
– faktura och VAT-nummer 320, 321
– fri omsättning 319
– förskott 318
– förtullning 319
– gemenskapsvara 319
– gemenskapsinternt förvärv (GIF) 327
(se även Gemenskapsinternt förvärv)
– import 318
– införsel 325
– INTRASTAT 321
– kontrollsystemet 319
– kvartalsrapport 119
– kvartalsredovisningsblankett 319
– momsdeklaration 319
– periodisk sammanställning 119
– preferensberättigade länder 380
– punktskatt och s.k. ledsagardokument 380
– skattefrihet för internationell organisation/diplomat m.fl. 384
– skatteområdet 377, 378
– skatteupplag 358
– T2L-dokument 380
– tredjelandshandel 319, 351
– trepartshandel 342, 343
– tullområdet 377, 378
– tullprocedur 319
– turistregler 331
– ursprungsintyg 380
– utförsel 325
– utländsk beskickning 385
– utländsk diplomat 385
– utländsk företagare 317, 357, 381
– utländskt företag 317, 357, 381
– Value Added Network 320
– vara 325
– varuhandel 325
– varuöverföring 348
– VAT Information Exchange System 320
– VAT-nummer 116, 320, 321
– VAT-nummerteknik 320, 322
Internethandel 324, 325, 448
Inträde till idrottslokal 167
Investeringsguld 215, 409, 418
Investeringsvara 77
– exempel 83
– fastighet 78, 171, 183
– ingående moms 77
– korrigering (jämkning) 77
– korrigeringstid 81
– väsentlighetsprincip 82
– övergångsbestämmelser 78, 84, 446
IT-problem 46, 362, 448

Jordbruksarrende 162, 192
Jämkning av ingående moms, se Investeringsvara

Kalkylränta 55
Kassakvitto 114
Kassarabatt 55
Kassettidning 252
Katalog i momsfri verksamhet 254
Kommissionsfall 40, 371
Kommunikation
– avbeställningsavgift 242
– brevbefordran 243
– enbart uthyrning av fordon 243
– godsbefordran 241
– guidad sightseeing 242
– nöjesanläggning 243
– personbefordran 241
– personbefordran och förtäring 242
– resgods 242
– sjuktransport 243
– tidningstransport 243
– transport av avliden 243
– transport i skidlift 244
Kommunkontosystemet 29
Kommuns uttag för eget behov 263
Koncern 61
Koncernbidrag 33
Konkurrensneutralitet 24, 417
Konkurs 147
Konkursgäldenär 148
Konkursbo 147
Konstaterad förlust 149
Konsumtionsneutralitet 24

Konsumtionsskatt 15
Kontinuitetsprincipen 131, 390
Korthandstradition 35
Korttidsupplåtelse av lokal och anläggning för idrottsutövning 161
Kostnadsdelning 39
Kreditköp med återtagandeförbehåll 103
Kreditnota 150
Krigsmateriel 257
Kulturområdet 219, 223
– artistiskt framförande 226
– bearbetning 226
– bibliotek/museum/arkiv 219
– bidrag från det allmänna 227
– djurparker 220
– efterbehandling av film 224
– entréavgift 228
– festivaler 228
– folkbildnings- och kulturbildningsverksamhet 228
– konsert/cirkus/biograf 220, 227
– konstnärliga och litterära verk 224
– medier 226
– oskiftat dödsbo 227
– reklam, foto, ADB eller info 224
– rätt till ljud- eller bildupptagning 226
– självständigt filmverk kontra gemensam upphovsrätt 224
– teater-, opera-, balett- och annan jämförlig föreställning 220
– upphovsrätt förutsätter verkshöjd 224
– verkshöjd eller plagiat: bedömning 226
– översättningar 224
Kumulativ effekt 16
– skatt på skatt-effekt 17
Kundförlust 149
Kundkreditering 56, 150
Kupong 55
Kvartalsrapport 119
Kvittning 31
Kvitto 114
Kyla 44
Källskatt 95
Köpehandling 114
Köplagen 46, 352

Lagen mot skatteflykt 19
Lagen om uppbörd av socialavgifter 93
Landkoder i EU 116
Latent moms 16
Ledsagardokument 380
Leverans av vara 34
– partsavsikt 35
Leveransbegreppet 351
Leveransvillkor 34
Likvidation 149
Livsmedel 244
– importparti 246
– kvarngillt spannmål 245
– spannmål 245
Lotteri 31, 257
Luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran 259
Lufttransport 261
Lån 33
Lön 55
Löneanställning 26
Lösöreköp 35

Madeira 381
Medier 249
Medlemsavgift 33
Medlemsblad 251
Mellanmanssituation 40
Mervärde (förädlingsvärde) 15
Mervärdesskattegrupper 99
Mervärdesskattelagen (momslagen) 18
Moms (mervärdesskatt) 15
– avdragsrätt, när? 36, 104
– begrepp 18, 22, 23, 64
– efterfakturering 47
– finansieringssystem för staten 16
– fordran på staten 17
– intäkt 18
– kostnad 18
– latent 16, 74
– redovisning, när? 36
– skatt att betala 17
– skatt att återfå 17
– skuld till staten 17
– taxering 90
Momsdeklaration 117

Momskonto i bokföring 120
Momskostnad 18
Momslagen, förfarandebestämmelser 93
Momsplikt 44
– eller undantag: bedömning 52
– gemensamt vederlag 58
– schematisk översikt 51
– undantag 50
Momsregistreringsnummer 116
Momssats
– gemensamt vederlag 58
– generell 48
– kundkreditering 56, 150
– reducerad 48
Momsskyldighet 21, 24
– dödsbo 97
– EEIG 97
– enkelt bolag 97
– frivillig: tre fall 49, 98
– frivilligt inträde 49, 98
– handelsbolag 97
– handelskommission 98
– i vilka situationer? 22
– kommanditbolag 97
– konkursbo 97
– konstnär 98
– oberoende av avdragsrätten 69
– partrederi 97
– producentföretag 98
– sammanfattning 48
– stat och kommun 97
– statligt affärsverk 97
– uppbyggnadsskede 49
– uthyrning av rörelselokal 171
– vem? 26
Myndighetsutövning 21
– advokat 22
Mäklararvode i samband med momsfri omsättning 389
Mängdrabatt 45, 124

New Age 404
Nollsummespel 137
Norge 359
Notarius publicus-verksamhet 30
Nya transportmedel
– fartyg 337
– luftfartyg 337
– motordrivna marktransportmedel 337
Nystartad verksamhet 102

Obligationsrätt 35
Omprövning i samband med moms och inkomstskatt 121
Omsättning 31
– beställd vara eller tjänst 32
– inom EU 25
– inom landet 24
– inom landet: enstaka, tillfällig 25
– inom landet: utländskt företag 25
– När? 34
– Var? 34
– Vem? 37
Omsättningstillgång 137, 276
Onerösa fång 32
Option 213
Organisationstidskrift 251

Pantsättning 44
Parkeringsverksamhet 163
Partsavsikt 35
Patent 32, 219, 374
Pensionatsrörelse 162
Periodiseringsfel 108
Periodisk publikation 251
– framställare 252
Periodisk sammanställning 119
Personaltidning 251
Personalvård 142, 193
Personbefordran 241
Pontonbrygga 157
Pontonkran 260
Postförskott 34
Preferensberättigade länder 380
Preliminär skatt 93
Presentkort 55
Prestation 47
– med olika momssatser eller bedömning av momsplikt 58
Prisnedsättning 150
– marknadsmässigt betingad 61
Prissättningsproblematik 27, 61

Privatbostadsfastighet 182
Processuell aspekt 28, 101, 123
Program i momsfri verksamhet 254
Projekt 34
Protokoll 30
Punktskatt 55

Rabatt 55
Radiotidning 252
Ratio decidendi 43
Redovisning 85
– bokslutsmetod 103
– bokslutssituation 112
– faktureringsmetoden 103
– förskottssituation 106
– gemenskapsinternt varuförvärv 107
– i självdeklaration 85
– i särskild momsdeklaration 85
– importtjänst 107
– ingående moms 103, 109
– löpande år 111
– skatte- och avgiftsanmälan 86
– särskilt avsnitt 113
– tullräkning 107
– utgående moms 103
– utländsk företagare (med enbart moms-utgift här) 88
– utländsk företagare (med omsättning här) 88
– varuimport 107
Redovisningsmedelskonto 43
Redovisningsperiod 91, 92
Redovisningsregler 90
Redovisningsvaluta 115
Registrerade trossamfund 30
Reklambidrag 39
Reklamskatt 55
Rennäring 257
Representation 142
– beloppsram för måltid 143
– extern 142, 144
– gåva 145
– gåva till anställd 146
– intern 142, 144
– invigning 142
– jubileum 142, 144
– lyxbetonad 143
– omedelbart samband med verksamheten 142
– personalfest 142
– personalvård 142
– personlig gästfrihet 143
– privata levnadskostnader 142
– reklamgåva 145
– representationsgåva 145
– stapelavlöpning 142
– styrelsemöte 145
– sällskapsliv av personlig natur 142
– underlag för avdrag 146
– visning 144
– värdskap vid affärsförhandling 142
Resebyråbranschen 295
– bagage 295
– bilpaket 295
– charterresa 295
– paketresa 295
– reseköp 295
– resetjänst 295
– resgods 295
– språkresa 295
– temaresa 295
Resetjänst 296
– generell momssats 298
– kommun som beställare 300
– praktikfall 301
Restaurang 241, 244
Retroaktivt avdrag för ny-, till- eller ombyggnad 180
Returemballage 55
Royalty 133, 135
Rumsuthyrning i hotellverksamhet eller liknande 161
Rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt 161
Rätt till jakt, fiske eller bete 161
Rättighet i samband med verksamhetsöverlåtelse 135
Rättspraxis 19
Röda Korset 124
Rörelsearrende 133, 255
Rörelsefastighet 159

Sale and leaseback 34
Sambandet moms–inkomstskatt 121
San Marino 378
Separationsrätt 35
Server 46, 325, 451
Servering 246
– definition 246
– hämtmat kontra servering 247
– i annans lokal 247
– personalmatsal 247
– serveringslokal 246
– serveringsvara 246
Serviceavgift 33
Servitutsförhållande 156
Singularfång 32
Sjukvård 194
– alternativvård 196
– barnmorska 195
– enskilt vårdhem 194
– företagshälsovård 196
– glasögon 195
– hälsohem 194
– kiropraktor 195
– klinisk läkemedelsprövning 198
– kontroll och analys 197
– logoped 195
– läkare 195
– medicinsk fotvård 194, 196
– naprapat 195
– optiker 195
– organ etc. från människa 199
– patienthotell 195
– psykolog 195
– psykoterapeut 195
– receptbelagda läkemedel 198
– sjukgymnast 195
– sjuksköterska 195
– sjuktransport 194
– synundersökning av leg. optiker 195
– tandläkare 195
– vårdgivare 197
Sjukvårdsområdet 193
– vård och omsorg 193
– vårdande underentreprenör 193
Självkostnadspris 61
Självständighet 26
Självtjänst 61
Sjätte momsdirektivet 18
Skadestånd 32
Skatte- och avgiftsanmälan 86
Skattebetalningslagen 86
Skattebärare 15
Skattedeklaration 87
– momsdel 88
Skatteflykt 19
Skattekontosystemet 86
– gemensamt förfarande 93, 94
– kort sammanfattning 93
– terminologiska frågor 93
Skattetillägg 109, 113, 125
Skepp för yrkesmässig sjöfart 259
Skiljemannauppdrag 30
Skogsarbete 28
Skogskörslor 28
”Slussning” av ingående moms, koncern-redovisning 74
Slutkonsument 15
Social omsorg 200
– bostadsanpassningsbidrag 202
– färdtjänst 201
– servicelägenhet/gruppbostad kontra stadigvarande bostad 201
– ålderdomshem kontra servicehem 201
Specialexekution 147
Specieegendom 35
Speditör 357
Spel 257
Stadigvarande bostad 176, 191
STIM-pengar 230
Stipendium 32
Successivt tillhandahållen tjänst, redovisning 106
Svenskt Campingkort 163
Sveriges Radio 250
Särskild momsregistrering 90
Särskilda skattekontoret i Ludvika 88

Tandvård 199
– dentaltekniska produkter 199
Taxering av moms 90
Teknisk skattskyldighet 21, 48
Teletjänst 249

Tillfällig förvärvsverksamhet 26
Tillgångsöverlåtelse 134
Tillhandahållande av enbart mark för upp-läggning av båt 170
Tillhandahållande av tjänst 34
– partsavsikt 35
Tillståndsfrågor 53
Tillverkning hel vara 45
Timecharter 260
Tipsombud 258
Tjänst 44, 360
– ADB 249, 448
– allmänt 360
– arbetsbeting 365
– artistiskt framträdande 364
– bank- och finansieringstjänst 366
– bok 324
– dagstidning 450
– definition 44
– fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik 376
– fastighetsregeln 363
– fysisk 364
– förmedling av lastningstjänst 370
– förmedling av patenträttighet 374
– godstransport 369
– godstransport mellan EU-länder 369
– godstransport till och från tredje land 375
– hotellrum 451
– huvudregeln 361
– idrott 364
– intellektuell prestation 365
– juristtjänst 366
– konflikt 366
– konstruktion 366
– konsulttjänst 366, 447
– kontroll/analys av vara 364
– kulturell aktivitet 364
– larmanläggning 449
– led i godstransport 364
– licenstjänst 366, 447
– montering/installation 362
– omhändertagande av gods 364
– patenträttighet 366
– personbefordran 451
– persontransport till och från tredje land eller annat EU-land 375
– produktutveckling 366
– projektering 366
– reklam/annons 366, 448
– resetjänst 451
– revisorstjänst 366
– ritning 366
– server, uthyrning 448
– skrivtjänst 366
– som skapas av parterna själva 47
– speditör/fraktförare 376
– särskild regel för montering/installation av vara 362
– telekommunikation 366
– underhållning 364
– upphovsrätt 366, 448
– upplåtelse av hamn eller flygplats 376
– utbildning 364, 449
– uthyrning av arbetskraft 366
– uthyrning av transportmedel 363
– vara som elektroniskt överförd produkt 450
– varumärkestjänst 366
– varutransport 369
– varutransport mellan EU-länder 369
– vetenskap 364
– översättningstjänst 366
Tradering 35
Traktamente 55
Transportköp 327, 352
Trav 258
Trav och galopp 28, 258
Tredjelandshandel 351
– export i flera led 354
– förskott 318, 329, 354
– hämtningsköp 352
– import 355
– INCOTERMS 352, 354
– leverans utanför EU 353
– leveransbegreppet 351
– leveransklausul 352
– riskövergång 352
– särskilda fall 354
– transportköp 352
Trepartshandel 342, 343

Trossamfund 30
Trål 261
Tullmoms 355
Tullräkning 357
Tupperware 42
Tvångsregistrering 89

Undantag från momsplikt
– för vissa interna tjänster 100
– för vissa inventarieöverlåtelser 137
– kvalificerat 21
– och avdragsrätt 389
– okvalificerat 21
– statsfinansiell aspekt 16
– verksamhetsöverlåtelse 130
Underentreprenör 52
Underhandsackord 151
Unikumprincipen 224
Universalfång 32
Uppbyggnadsskede 49, 101
Uppbördslagen 93
Upplåtelse 32
– av bro 161, 166
– av byggnad eller mark för djur 161, 166
– av campingplats 161
– av enbart lokaler för konferens/fest-våning/konserthus 169
– av förvaringsbox 161, 166
– av jordbruksarrende 161, 162
– av parkeringsplats i parkeringsverksamhet 161, 163
– av rättighet till fastighet 160
– av sammanträdesrum/aula/klassrum 169
– av trottoar/gatumark/tomtmark m.m. för annat ändamål än parkerings-plats 170
– av tunnel 166
– av utrymme för reklam eller annonsering på fastighet 161, 166
– av väg 161, 166
– för fartyg/luftfartyg av hamn/flygplats 161
– för trafik av väg/bro/tunnel 161
Utbildning, MLs definition 202
Utbildningsområdet 202
– export av utbildning: ”gamla” definitionen gäller 205
– korrespondenskurs 204
– självstudier 204
– slopat direktkrav 203
– systemförsäljning 204
– uppdragsutbildning 204
Utdelning 33
Utgående skatt 15
Uthyrning av arbetskraft 256
Uthyrningstjänst 34
Utlägg 38, 55
Utländsk beskickning 175, 385
Utländsk företagare 25
– definition 381
– momsskyldighet i Sverige 317, 381
– momsutgift i Sverige 381
– särskilda skattekontoret i Ludvika 381
Utmätning 44, 147, 149
Utrymme på fastighet för reklam 166
Uttag av vara 60
– för representation 264
Uttag av tjänst 60
Uttagsbeskattning 58
– byggtjänst 62, 267
– kostnad i inkomsttaxering 62
– möjlighet att efterfakturera uttagsmoms 62
– personalrabatt 61
– prisnedsättning 61
– riktvärde 59
– syfte 59

Vara, definition 44
Vara som elektroniskt överförd produkt 324, 450
Varaktighet 26
Varuimport, förfaranderegler 88, 355
Varuleverans 37
Varumärken 219
Varuöverföring 348
VAT-nummer 116
Verksamhetstillbehör 158
Verksamhetsöverlåtelse 129, 130
– del av verksamhet 133
– fusioner 135

– inventarieöverlåtelser, vissa 137
– kontinuitetskrav 131, 390
– och viss tillgång behålls 133
– redovisningsskyldighet och avdragsrätt 136
– rättighet 135
– obligatorisk undantagsregel 136
– verksamhetsgren 133
Verkshöjd 224, 226
– unikumprincipen 224
Veterinär 28, 194
Vidarefakturering 61
Vinstmarginalbeskattning 285
– administrativ föreskrift 293
– avdragsrätt 293
– begagnad personbil 309
– exempel 297
– resebyråbranschen 295
– två metoder 292
– vem kan omfattas av det nya systemet? 288, 290
– övergångsbestämmelser 293
Vinstsyfte 26
Vissa inventarieöverlåtelser 137
Värdepappershandel 207, 211
– aktier i dotterbolag 212
– antal värdepapper avgör inte momsfrihet 212
– ideell andel 213
– kundfordring 213
– option 213
– ”papperslösa” värdepapper 213
Värme 44
Växande skog 158

Web-designers 324
Web-värdar 324

Yrkesmässighet 26
– kommuner 29
– omprövning 102
– processuella aspekter 28, 102
– rörelseliknande former 28
– staten 29
– statligt affärsverk 29
– utvidgning 28

Åland 359
Årsredovisningslagen 120, 268
Återföringsregler 186, 188
Återföringsskyldighet
– fastighetsförsäljning under konkurs 190
– gåva 188
– inkomstskattemässig behandling 191
– köp/byte/jämförligt fång 188
– lagändrings inverkan 190
– när redovisas återföringsmoms? 189
– stämpelskatt i underlaget 189
– transportköp 190
– vidareförsäljning av fastighet 190
– återföring avseende del av fastighet 189
– ägarbyte: intyg om återförd moms 189
– ändrad användning 188
Återförsäljare 285
– antikvitet 292
– begagnad vara 290
– konstverk 291
– samlarföremål 291
Återgång av försäljning 151
Återtagandeförbehåll 152

Äganderätt 32
Äkta koncern, koncernredovisning 74, 178

Öretal 53
Överförmyndaruppdrag 30
Övergångsordningen 20, 322, 341, 414
Överlåtelse 32
– av jordbruksarrende 162
– av rättighet till fastighet 159, 160
– av verksamhet 130
Överskjutande ingående moms 92
Övervältring 15
Övervältringseffekt 17