

I 60

Sammansatta transaktioner och semiotik beträffande moms

AV BJÖRN FORSSÉN

I. INLEDNING

I bland annat min senaste artikel i Svensk Skattetidning (SvSkT) nämner jag att ränta faktiskt består av ett typiskt mervärde som skulle mervärdesskattebeläggas för exempelvis en bank, om inte undantag från skatteplikt för omsättning av bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel angavs i 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, i enlighet med artikel 135.1 b–f) i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), mervärdesskattedirektivet.¹ Ränta är ett exempel på en sammansatt transaktion, som kan delas upp i tjänster bestående i kreditgivningen respektive administrativa tjänster. Det är således avgörande för bestämningen av mervärdesbeskattningen att bedöma om en ersättning som exempelvis banker, finansinstitut och andra beskattningsbara personer mottar ger upphov till en omsättning av en vara eller tjänst för dem enligt 2 kap. 1 § första stycket 1 och tredje stycket 1 ML jämförda med artiklarna 14.1 och 24.1 i mervärdesskattedirektivet. Dessa bestämmelser utgör huvudreglerna om omsättning av varor och

1. Se SvSkT 2019 (s. 329–346), Voucher och moms – regeltekniska aspekter och förslag till forskning (nedan Forssén 2019a), s. 344, där jag hänvisar till SOU 1989:35 (Reformerad mervärdesskatt m.m.) Del 1 s. 192.

tjänster respektive leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster i ML respektive mervärdesskattedirektivet.

Ofta brukar frågor om moms och sammansatta transaktioner gälla 7 kap. 7 § ML, där en delningsprincip anges som huvudregel för en uppdelning efter skäligen grund av beskattningsunderlaget, när transaktioner sammansatta av olika karaktär på temat skatteplikt eller undantag eller av olika skattesatser förekommer. Om inte delning är möjlig, anses en huvudsaklighetsprincip gälla, där det dominerande inslaget i dylika sammansatta transaktioner avgör frågan om skatteplikt eller undantag respektive tillämplig skattesats.² I denna artikel berör jag av utrymmesskäl inte sådana typiska tillämpningsfrågor, utan fokuserar på frågor såsom den nämnda om begreppet ränta som exempel på en sammansatt transaktion i momshänseende. Frågan om den momsmässiga behandlingen av en ersättning bör dock inte stanna vid transaktionsinriktade perspektiv på skatteobjektet, utan för forskningen bör de yttre gränserna för mervärdesskatten – dvs. för mervärdesskattens omfattning – beaktas också vid bestämningen av skattesubjektet, dvs. beträffande den för momsen grundläggande åtskillnad som ska göras mellan å ena sidan beskattningsbara personer enligt huvudregeln 4 kap. 1 § ML, som har samma lydelse som huvudregeln artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet, och å andra sidan konsumenterna, vilka vanligen är privatpersoner och som ska bära momskostnaden. I annat sammanhang har jag skrivit om en modell för forskare och processförare till stöd för att behandla momsens yttre gränser.³ I denna artikel fördjupar jag samma tema med fler exempel och visar på hur djupgående analysen av begrepp kan behöva göras för att bedöma sammansatta transaktioner respektive för att bestämma momsens yttre gränser.

Vid tolkningen av reglerna i ML i förhållande till bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet bestäms mervärdesskattens omfattning ytterst dels av bestämningen av skattesubjektet, genom åtskillnaden av de beskattningsbara personerna från konsumenterna (vanliga privatpersoner), dels angående skatteobjektet, genom bestämningen av å ena sidan vad som är en skattepliktig omsättning av en tjänst eller en vara och å andra sidan vad som är en från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av en tjänst eller en vara. I denna artikel resonerar jag kring mervärdesskattens yttre gränser särskilt i förhållande till vissa begrepp, nämligen bidrag, ränta och pengar. I anslutning till ränta tar jag också upp optioner, där inte bara mervärdesskattedirektivet berörs, utan även rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande

2. Jfr EU-målet C-349/96 (CPP), punkt 32.

3. Se Tidningen Balans Fördjupningsbilaga nr 3 2019 (s. 19–26), Mervärdesskattens yttre gränser – en modell för forskare och processförare vid jämförelse av mervärdesskattelagen med EU-rätten (nedan Forssén 2019b).

av tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet (tillämpningsföreskrifterna). Närmast berör jag skatteobjektet i förhållande till ränta och optioner samt pengar. Sedan behandlar jag skattesubjektet i förhållande till vad som kan anses utgöra bidrag från staten samt att ersättningar respektive avtal kan innebära frågor om antal omsättningar respektive om omsättningar av varor och tjänster och omsättning i form av uttag samtidigt. Dessutom berör jag semiotik som ett inslag i modeller – verktyg – till stöd för att bedöma komplexa momsfrågor.

2. SKATTEOBJEKTET

2.1 RÄNTA OCH OPTIONER

Om en beskattningsbar person som gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av tjänster (eller varor), och sålunda inte har avdrags- eller återbetalningsrätt för debiterad ingående moms på förvärv i sin verksamhet ändå ges sådan rätt, är det fråga om ett otillåtet statligt stöd av sådana beskattningsbara personer (företagare) enligt artikel 107.1 i Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF), eftersom konkurrensen snedvrids. Den bedömningen har EU-domstolen gjort i målet C-172/03 (Heiser), där domstolen ansåg att sådant otillåtet statligt stöd förelåg, när en läkare enligt österrikisk mervärdesskattelagstiftning inte skulle åläggas beskattning genom jämkning av ingående moms på förvärv av investeringsvaror i verksamheten då de tjänster läkaren tillhandahöll övergick från att vara skattepliktiga till att vara okvalificerat undantagna från skatteplikt. Därigenom uppställer FEUF en yttre gräns för mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter. I det hänseendet får jag nämna följande angående å ena sidan vad som momsmässigt sett är en omsättning av en tjänst och å andra sidan vad som är verklig ränta.

I Forssén 2019a tog jag upp, tillsammans med de regeltekniska aspekterna och förslag till forskning beträffande vouchrar i momshänseende, frågan om vad som utgör en ersättning när förtjänsten utgörs av en så kallad float. Jag återkom därvid till min artikel i SvSkT om bitcoins och moms,⁴ där jag tog upp att finansiella institut tillgodogör sig ränteinkomster genom floaten, dvs. ränta på de medel som placeras på marknaden under de tidsglapp som uppstår vid förmedlingen av betalningar som sker hos banker etc. och som ännu inte har bokförts på bankkundens etc. (mottagarens) konto. Jag angav vidare att floa-

4. Se SvSkT 2017 (s. 95–106), Bitcoins och mervärdesskatt (nedan Forssén 2017a).

ten kan förekomma även hos till exempel kupongföretag, varvid jag anförde bland annat följande.

Lunchkuponger är enligt förarbetena till de särskilda reglerna om vouchrar i ML ett exempel på instrument som kan vara vouchrar.⁵ Förtjänsten hos kupongföretaget kan bestå i ränteinkomsten – floaten – som uppstår genom att företaget har pengarna från den som har köpt kuponger på sitt konto tills det betalar exempelvis en restaurang där en kupong har lösts in i utbyte mot en lunchmåltid. Enligt nämnda förarbeten bedöms marknaden för sådana restaurangvouchrar ha minskat avsevärt de senaste decennierna, varför betydelsen av de nya reglerna om vouchrar i ML anses ha minskat för restaurangföretag.⁶ Emellertid förändrar inte det att det principiellt sett kan uppstå gränsdragningsproblem exempelvis mellan vad som är ersättning och vad som är sådan verklig ränta som inte ska ingå i beskattningsunderlaget vid bestämningen av omfattningen av de särskilda reglerna om vouchrar.

Ränta är, som nämnts inledningsvis, en ersättning som utgör en sammansatt transaktion, och som skulle förorsaka problem beträffande gränsdragningen mellan skatteplikt och undantag, om inte undantag stipulerades för finansiella tjänster i ML och mervärdesskattedirektivet. Ett annat begrepp på området finansiella tjänster som kan förorsaka nämnda problem, och som jag har berört i annat sammanhang är optioner.⁷ En sammansatt transaktion genom ett avtal som avser en försäljning av en option avseende en vara placerad i godkänt skatteupplag enligt 9 c kap. 3 § ML beläget inom landet och försäljning av varan sedan den upphört att vara placerad i sådant lager kan medföra att beskattningsunderlaget för moms sänks motsvarande räntan på optionen. Det strider mot mervärdesskattens allmänna bestämmelser, men är möjligt, när det gäller varor enligt någon av de kategorier som anges i 9 c kap. 9 § ML (t.ex. koppar, kaffe och te), på grund av de särskilda bestämmelserna om vem som är skattskyldig i samband med omsättningar av varor i vissa lager – såsom här skatteupplag – i 9 c kap. ML, vilka baseras på artiklarna 154–163 i mervärdesskattedirektivet. I Forssén 2018a anför jag därför bland annat följande särskilt om artikel 9 i tillämpningsförfordningen och artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet beträffande privaträttsliga optioner, angående behovet av en precisering i den direktivbestämmelsen.⁸

5. Se prop. 2017/18:213 (Mervärdesskatte regler för vouchrar) s. 15.

6. Se prop. 2017/18:213 s. 24.

7. Se Tidningen Balans Fördjupningsbilaga nr 1 2018 (s. 3–10), artikeln Konkurrensfördelar med varuomsättningar efter moms fria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster (nedan Forssén 2018a).

8. Se Forssén 2018a s. 9.

Artikel 9 i tillämpningsförordningen avser bland annat huvudregeln om tillhandahållande av tjänster i mervärdesskattedirektivet, dvs. artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet. Av artikel 9 i tillämpningsförordningen följer att försäljningen av en option utgör ett tillhandahållande av tjänst enligt artikel 24.1, förutsatt att en sådan försäljning är en transaktion inom tillämpningsområdet för artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet angående värdepappershandel. Tillhandahållandet av tjänst ska då betraktas som skilt från de underliggande transaktioner till vilka tjänsten hänför sig.

För att undvika konkurrenssnedvridande upplägg där priset på vissa varor sänks genom transaktioner sammansatta av försäljningar av option och vara anser jag att det föreligger ett behov av en precisering av vad som omfattas av huvudregeln i artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet. Preciseringsen bör ske genom införande av en särskild punkt i artikel 24, inte genom artikel 9 i tillämpningsförordningen.

Ett begrepp som värdepappershandel bör sålunda även framgent utvecklas genom EU-domstolens rättspraxis, såsom redan har skett genom målet EU-målet C-2/95 (SDC) av innebörd att handeln med värdepapper omfattar handlingar som förändrar den rättsliga och finansiella situationen mellan parterna. Det framgår redan av EU-målet C-235/00 (CSC) att undantaget i direktivets artikel 135.1 f för omsättning av värdepapper avser transaktioner som medför rättsliga och ekonomiska förändringar mellan parterna, varvid tillhandahållande av en tjänst som enbart är materiell, teknisk eller administrativ och som inte medför sådana förändringar mellan parterna utgör skattepliktiga transaktioner. Enligt min mening kan det uppfattas som att det är oklart huruvida en option utgör värdepapper i momshänseende, om det särskilt för optioner skulle anges i artikel 9 i tillämpningsförordningen vad som redan följer av EU-domstolens rättspraxis.

Exempelvis aktiemarknaden är en andrahandsmarknad, och det finns inte någon begränsning av den beträffande optioner att köpa eller sälja aktier. Sålunda bör det inte finnas någon begränsning av vad som utgör värdepapper utöver den som redan följer av sista satsen i artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet (och av artikel 15.2 i mervärdesskattedirektivet). Enligt min uppfattning föreligger det dock ett behov av precisering av vilka slags optioner som omfattas av undantaget från skatteplikt för finansiella tjänster, så att preciseringen innebär en gränsdragning av undantag från skatteplikt avseende värdepappershandel gentemot privaträttsliga optioner för vilka en andrahandsmarknad saknas som omfattade av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster. Utan en sådan preciserande gränsdragning, förslagsvis i en särskild punkt i artikel 24 i mervärdesskattedirektivet, anser jag att även utfärdande av privaträttsliga optioner omfattas av undantaget från skatteplikt enligt artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet.

2.2 PENGAR

I Forssén 2017a berörde jag särskilt Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) förhandsbesked HFD 2016 ref. 6 samt EU-domstolens förhandsavgörande i det rättsfallet, C-264/14 (Hedqvist). Jag framförde följande kritik mot HFD:s besked beträffande frågan om vad som momsmässigt sett utgör en omsättning av tjänst kontra vad som utgör pengar.

HFD 2016 ref. 6 gällde frågan om växlingstjänster avseende bitcoins omfattas av undantaget från skatteplikt avseende omsättning av finansiella tjänster i 3 kap. 9 § ML. I rättsfallet görs dock enbart en förenklad bedömning av frågan, där det anförs att bitcoins ”är ett betalningsmedel” som ”visar stora likheter med elektroniska pengar”. Avgörande för att växlingstjänsterna ansågs omfattade av undantaget var att ”tillhandahållande av bitcoins utgör verksamhet som kräver anmälningsplikt såsom finansiell verksamhet”. HFD gick dock enligt min uppfattning förbi frågan om skillnaden mellan lagliga och olagliga bitcoins, och resonerar i sin bedömning enbart om ”transaktioner [...] som består av växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoin och omvänt”. Enligt min mening kan den virtuella valutan bitcoin inte jämföras momsmässigt med elektroniska pengar utan en djupare analys av vad som är pengar. Sålunda anser jag att varken förhandsbeskedet HFD 2016 ref. 6 eller EU-domstolens förhandsavgörande i rättsfallet, C-264/14 (Hedqvist), är tillräckligt underbyggda. Nya prövningar av bitcoins i momssammanhang bör enligt min mening göras, där en sådan mångtydig terminologi som anförs till exempel i Utredningen om elektroniska pengar (SOU 1998:14), beträffande vad som omväxlande brukar förstås med pengar, beaktas.

3. SKATTESUBJEKTET I FÖRHÅLLANDE TILL VAD SOM KAN ANSES UTGÖRA BIDRAG FRÅN STATEN

När det gäller de skyldigheter som det innebär för en person att betraktas som beskattningsbar person – skattesubjekt – får nämnas att EU-domstolen i det arbetsrättsliga målet C-212/04 (Adeneler m.fl.) ansåg att principen om EU-konform (direktivkonform) tolkning av en regel i nationell lag inte innebär en skyldighet för medlemsländerna att tolka regeln i strid med dess ordalydelse (*contra legem*), vilket jag tog upp i

min doktorsavhandling.⁹ Den konstitutionella legalitetsprincipen som gäller för beskattningsåtgärder enligt 8 kap. 2 § första stycket 2 regeringsformen (1974:152) innebär sålunda att en direktivbestämmelse inte kan genomdrivas mot den enskildes vilja, om en bokstavstolkning av motsvarande regel i ML inte ger staten täckning för beskattningsåtgärden.¹⁰

När det gäller rättigheterna som en beskattningsbar har genom att denne omfattas av mervärdesskatten, är enligt min mening ett tolkningsresultat avseende en regel i ML som innebär att en vanlig privatperson omfattas av mervärdesskatten och har rätt till momsavdrag, exempelvis vid inköp i livsmedelsbutiken, att beteckna som extremt. Det åsidosätter nämligen grunderna för mervärdesskatten enligt EU-rätten, dvs. den grundläggande tanken att momsen är en konsumtions-skatt som ska bäras av konsumenten, som vanligen är en privatperson.¹¹

Om konsumenten – i likhet med en beskattningsbar person (företagare) – skulle kunna göra gällande en fordran på moms gentemot staten, vore det fråga om något slags bidrag från staten. Då är det inte bara fråga om ett otillåtet statligt stöd till en beskattningsbar person, utan om att en vanlig privatperson kan åberopa tolkningsresultatet för att i princip få pengar från staten som om det vore fråga om en fordran på ingående moms gentemot staten.

Ett sådant tolkningsresultat beträffande en regel i ML omfattas enligt min uppfattning inte av ett skyddsvärt intresse enligt den grundlagsfästa legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder. Fordran gentemot staten borde inte kunna utövas av den enskilde, eftersom den baseras på ett extremt tolkningsresultat och ett utövande av den rätt som skulle följa av regelns ordalydelse bör anses strida mot principen om förbud mot förfarandemissbruk, vilken följer av EU-domstolens mål C-255/02 (Halifax m.fl.).¹² Jag har berört detta även i Forssén 2019a, där jag bland annat nämner att uttrycket ”annan person” i 2 kap. 13 § ML bör ändras till beskattningsbar person, så att inte en vanlig privatperson (konsument) omfattas av de särskilda regler om vouchrar i momshänseende som infördes i ML den 1 januari 2019 enligt rådets direktiv (EU) 2016/1065.¹³

9. Jfr Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, Örebro Studies in Law 4 2013 (nedan Forssén 2013), avsnitt 1.2.2.

10. Jfr Forssén 2013, avsnitten 1.2.2 och 2.7.

11. Jfr Forssén 2013, avsnitt 2.7.

12. Jfr Forssén 2013, avsnitt 2.7.

13. Se Forssén 2019a s. 331–333.

4. EN ERSÄTTNING RESPEKTIVE ETT OCH SAMMA AVTAL KAN INNEBÄRA FRÅGOR OM ANTAL OMSÄTTNINGAR RESPEKTIVE OM OMSÄTTNINGAR AV VAROR OCH TJÄNSTER OCH OMSÄTTNING I FORM AV UTTAG SAMTIDIGT

4.1 EN ERSÄTTNING KAN MOTSVARA FLER ÄN EN OMSÄTTNING

I Forssén 2019a nämnde jag att det saknas en gemensam EU-definition av förmedling i mervärdesskattehänseende.¹⁴ Det innebär tolknings- och tillämpningsproblem beträffande en annan av de särskilda bestämmelserna om vem är skattskyldig än nämnda 9 c kap. ML, nämligen angående den särskilda regeln i 6 kap. 7 § ML om skattskyldighet för förmedling i eget namn av en vara eller en tjänst åt en huvudman.

Den särskilda regeln om skattskyldighet i 6 kap. 7 § ML innebär att förmedlingen av en vara eller en tjänst ger upphov till en omsättning för såväl förmedlaren som mellanman som för huvudmannen. Närmast motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet är artiklarna 14.2 c och 28 i direktivet. I förevarande sammanhang går jag inte in på någon jämförelse av reglerna och deras omfattning, utan jag får här i stället uppmärksamma att samma ersättning kan anses motsvara fler än en omsättning enligt HFD:s mål RÅ 2002 ref. 1113. HFD:s rättspraxis enligt det fallet innebär att en mellanman som i eget namn säljer exempelvis en vara åt huvudmannen kan anses göra en särskild omsättning beträffande den förmedlingstjänst som mellanmannen därmed gör åt huvudmannen, och inte bara den omsättning som mellanmannen i likhet med huvudmannen anses göra av varan enligt 6 kap. 7 § ML.¹⁵

Även om frågan om att samma ersättning kan anses motsvara fler än en omsättning ofta försvinner i praktiken, genom att mellanmannen har gjort sitt påslag i prissättningen av varan och därför inte tar ut någon särskild provision för förmedlingstjänsten, är frågeställningen ändå avgörande för den eller de som behandlar sammansatta transaktioner i momsmässig hänseende. Problematiken i fråga föreligger, mot bakgrund av att mervärdesskattedirektivet saknar en definition av begreppet förmedling, oavsett om en analys av förmedlingsfrågan sker enbart utifrån ML eller genom en EU-konform (direktivkonform) tolkning där, i enlighet med artikel 288 tredje stycket FEUF,

14. Se prop. 2017/18:213 s. 18.

15. Se Forssén 2019a s. 336.

det resultat som ska uppnås med mervärdesskattedirektivet om möjligt beaktas.¹⁶

För övrigt härrör den särskilda regeln om skattskyldighet i 6 kap. 7 § ML från den allmänna varuskatten från 1959, som ersattes av den första svenska lagstiftningen om mervärdesskatt 1969, dvs. av lag (1968:430) om mervärdesskatt, närmare bestämt från tredje stycket första meningen i anvisningarna till 12 § Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt. Detsamma gäller den så kallade representantregeln, 6 kap. 2 § ML, som härrör från 12 § 2 mom. i 1959 års förordning. Jag anser att samma frågeställning föreligger beträffande 6 kap. 7 § som jag berörde angående representantregeln i Forssén 2013, nämligen huruvida skattesubjektet enligt ML kan vara en vanlig privatperson eller en anställd hos en beskattningsbar person,¹⁷ vilket strider mot huvudregeln om vem som är beskattningsbar person enligt huvudregeln artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet, vars lydelse har implementerats ordagrant i 4 kap. 1 § ML, dess lydelse enligt SFS 2013:368. Jag har berört den frågeställningen avseende 6 kap. 7 § ML i annat sammanhang,¹⁸ och stannar här av utrymmes-skal vid att hänvisa därtill och att återknyta till min artikel i SvSKT om bemanningsföretag inom vård och omsorg.¹⁹ Där hänvisar jag till att EU-domstolen enligt punkterna 23 och 24 i målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) anför att undantaget från skatteplikt för tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet inte är direkt tillämpligt på personal i ett bemanningsföretag, eftersom det inte är de anställda som är den beskattningsbara personen och att de enligt artikel 10 i direktivet utesluts från det begreppet just i sin egenskap av anställda.²⁰ Det belägger enligt min uppfattning att redan ett tolkningsresultat som innebär att anställda skulle omfattas av mervärdesskatten är att beteckna som extremt, eftersom det åsidosätter den för moms grundläggande åtskillnad som ska göras mellan beskattningsbara personer och konsumenter, vilka typiskt sett är vanliga privatpersoner eller anställda hos beskattningsbara personer.²¹

4.2 ETT OCH SAMMA AVTAL KAN INNEHÅLLA FRÅGOR OM OMSÄTTNINGAR AV VAROR OCH TJÄNSTER OCH OMSÄTTNING I FORM AV UTTAG SAMTIDIGT

Vid avfattningen av avtal är ambitionen ofta att bestämma ett gemensamt pris för flera prestationer som ska leda till en slutprodukt. Det kan innebära att flera momsfrågor behandlas som en enda, med ett gemensamt beskattningsunderlag, när en uppdelning av frågan bör momsmässigt ske i fler steg än ett.

16. Se Forssén 2019a s. 336.

17. Jfr Forssén 2013, avsnitten 1.5, 6.2.1.1 och 7.1.3.3.

18. Se Momsrullan: En handbok för praktiker och forskare, Melker Förlag 2018 (nedan Forssén 2018b), s. 81 och 82.

19. Se SvSKT 2017 (s. 15–25), Bemanningsföretagens momsstatus inom vård och omsorg (nedan Forssén 2017b).

20. Se Forssén 2017b s. 17.

21. Jfr Forssén 2018b s. 82.

Jag har bland annat i SvSkT berört problematiken i fråga i samband med att reglerna om så kallad omvänd skattskyldighet inom byggsektorn som infördes i ML den 1 juli 2007, genom SFS 2006:1031 (och SFS 2006:1293), vilket skedde med stöd av tillstånd från EU enligt artikel 27 i EG:s sjätte momsdirektiv 77/388/EEG (numera artikel 395 i mervärdesskattedirektivet), för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande.²² Jag anför där att lagstiftaren i det hänseendet kan ha förbisett att en tillfällig aktör i en kedja av byggentreprenörer kan undvika reglerna om omvänd skattskyldighet och i stället tillämpa de allmänna momsbestämmelserna. Ett företag som både tillhandahåller utåtriktade entreprenadtjänster och uppför byggnader i egen regi har avdragsrätt i hela sin byggnadsrörelse och uttagsbeskattas momsmässigt för tjänster på de egna fastigheterna. Omsättningen av byggnaden – varan – är undantagen från skatteplikt enligt huvudregeln på fastighetsområdet, 3 kap. 2 § första stycket ML. Byggtjänsten blir i stället föremål för mervärdesbeskattning hos byggentreprenören som färdigställer byggnaden i egen regi, innan denne säljer byggnaden (varan) momsfritt, genom att färdigställandet utgör en omsättning i form av uttag – dvs. ett uttag av tjänst enligt 2 kap. 7 § ML. Då kan ett företag som är skattskyldigt, och förvärvar byggnaden momsfritt från den tillfällige aktören i entreprenadkedjan, enligt 8 kap. 4 § 4 ML dra momsen på uttag, även om aktören i fråga inte har betalat utgående moms till staten på den omsättning som uttaget av byggtjänsterna utgör, trots att denne är skyldig att göra så.²³ Det strider således mot tanken med reglerna om omvänd skattskyldighet, dvs. att de ska hindra att ett byggföretag fakturerar entreprenadtjänster med debitering av utgående moms men underlåter att redovisa och betala den till staten, medan ett företag i entreprenadkedjan som köper tjänsterna har rätt att göra avdrag för erlagt momsbelopp som ingående moms.

Sålunda kan enligt min mening ett och samma avtal avseende beställning av en byggnad innehålla momsmässiga bedömningar av samtliga av begreppen, vara, tjänst och uttag. Det är enligt min uppfattning viktigt att beakta för den skriver ett avtal om exempelvis försäljning av en byggnad, med eller utan mark, så att beskattningsunderlaget för moms blir korrekt och en byggentreprenör i sådant fall redovisar den moms som belöper på byggnationen i egen regi. Situatio-

22. Se SvSkT 2007 (s. 195–206), Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn – skapar den flera momsproblem än den löser? samt Ny Juridik nr 1 2007 (s. 46–60), Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn – skapar flera momsproblem än den åtgärdar?

23. Se även Tidningen Balans Fördjupningsbilaga nr 1 2019 (s. 10–16), Luckor och andra brister i mervärdesskattelagen på fastighetsområdet, s. 14 och 15. Den 1 januari 2016 ändrades, genom SFS 2015:888, 8 kap. 4 § första stycket 4 till 8 kap. 4 § 4 i ML.

nen är bara skenbart en sammansatt transaktion, när en byggtreprenör fakturerar ett pris till köparen av byggnaden som en klumpsumma enligt avtalet, och bara redovisar utgående moms till staten med samma belopp som dragits som ingående moms på förvärv avseende uppförandet av byggnaden. Det är momsmässigt sett fråga om två olika omsättningar, även om priset bestäms i ett och samma avtal. För byggtjänstens utförande ska byggtreprenören redovisa uttagsmoms och försäljningen av byggnaden (varan) redovisar denne momsfritt. Även om byggnaden skulle säljas samma dag som den kan tas i bruk, och moms på uttaget ska redovisas enligt 13 kap. 13 § ML i mervärdesskattedeklarationen för samma redovisningsperiod som den för vilken momsfri omsättning på grund av försäljningen redovisas, är det fråga om olika transaktioner, dvs. om två i momshänseende principiellt skilda omsättningar – byggnationen i egen regi (uttaget) respektive försäljningen av den färdiga byggnaden.

Vidare ska byggtreprenören typiskt sett redovisa mer utgående moms på uttaget av byggtjänsten än vad denne har dragit som ingående moms på förvärv avseende byggnationen i egen regi. Det följer av att 7 kap. 5 § första stycket stipulerar att beskattningsunderlaget för uttag enligt 2 kap. 7 eller 8 § ML, beträffande tjänster avseende fastigheter, hyresrätter och bostadsrätter, består inte bara i de nedlagda kostnaderna för exempelvis uppförande av en byggnad, utan även i en beräknad ränta på eget kapital och, för det fall byggtreprenören är en fysisk person och inte en juridisk person, i värdet av det arbete som den skattskyldige personligen utfört vid byggnationen. Att i avtalet avseende försäljningen av byggnaden utan närmare bedömning använda ett klumppris som ett gemensamt beskattningsunderlag för byggtjänsterna och för den momsfria försäljningen av byggnaden, med eller utan mark, kan således medföra momshöjningar i efterhand för byggtreprenören, oavsett vilken företagsform denne använder.

Jag anser, mot bakgrund av ovan anförda, att lagstiftaren över huvud taget bör se över uttagsregeln för byggtreprenadverksamheter i 2 kap. 7 § ML. Om lagstiftaren önskar hindra upplägg där reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn enligt ML kringgås med följden att staten förlorar momsintäkter, bör dessutom en översyn av uttagsregeln i 2 kap. 7 § ML göras i förhållande till just reglerna om omvänd skattskyldighet.

5. SEMIOTIK SOM ETT INSLAG I VERKTYG TILL STÖD FÖR ATT BEDÖMA KOMPLEXA MOMSFRÅGOR

I Forssén 2019b har jag, som nämns inledningsvis, skrivit om en modell för forskare och processförare till stöd för att behandla momsens yttre gränser. Här återkommer jag till något som bör ge både lagstiftaren respektive forskare och processförare vilka arbetar med regler om mervärdesskatt stöd när det gäller att skriva respektive tolka regler om mervärdesskatt, oavsett vilka modeller de använder, nämligen min artikel från 2018 i finska Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT) om att använda juridisk semiotik inom exempelvis mervärdesskatterätten.²⁴

I Forssén 2018c utvecklade jag en bifråga från Forssén 2013 beträffande tillämplig skattesats i samband med skapandet av konstnärliga och litterära verk, när författare, konstnärer och artister skapar gemensamma verk och använder företagsformen enkelt bolag för samarbetet, till exempel för att skapa en teaterpjäs eller en film. Jag satte fokus på frågan huruvida var och en av dem, genom hans eller hennes bidrag (omsättning) till att samarbetet i enkla bolaget resulterar i pjäsen (eller filmen), har skapat ett litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av 1, 4 eller 5 § upphovsrättslagen (1960:729), URL. I så fall är han eller hon skyldig att redovisa moms till den reducerade skattesatsen om 6 procent, och om så inte är fallet gäller i stället den generella skattesatsen om 25 procent för hans eller hennes omsättning. Det följer av att regeln om reducerad skattesats i förevarande fall, 7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML,²⁵ hänvisar till reglerna för självständiga verk enligt 1, 4 eller 5 § URL, och gäller således för den person vars skapande anses uppfylla unikumprincipen som ger det verkshöjd, medan ett enkelt bolag inte är ett rättssubjekt och gemensamma verk enligt 6 § URL inte anges i 7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML. Då gäller, för respektive deltagare i en sådan situation med sammansatta transaktioner för att skapa det färdiga verket, att varje omsättning för sig omfattas av den generella skattesatsen om 25 procent enligt 7 kap. 1 § första stycket ML.

För att underlätta bedömningen av den komplexa situationen när produktionsbolag inom kultursektorn ska tillämpa momsreglerna på respektive del använder jag tankebilden av ett dockskåp avseende teatern där den fullständiga pjäsen ska framföras, så att de beskattningsbara personer som deltar i skapan-

24. Se JFT 5 2018 (s. 307–328), Juridisk semiotik och tecken på skattebrott i den artistiska miljön (nedan Forssén 2018c).

25. Genom SFS 2019:261 ändrades den 1 juli 2019 tredje stycket 8 till tredje stycket 9 i 7 kap. 1 § ML.

deprocessen enklare får sin egen bedömning av vilken skattesats denne ska tillämpa, beroende på i vilket rum i teatern – eller steg i processen – vederbörande hänförs.²⁶ För övrigt har jag i SvSkT, i likhet med i Forssén 2013, beskrivit samma problemställning angående regeln i fråga om reducerad momsats utan tankebilden av ett dockskåp, dvs. utan inslag av semiotik i samband med tillvägagångssättet för att bedöma komplexa momsproblem.²⁷

Dockskåpet är ett exempel på användningen av semiotik som ett stöd för bedömningen av exempelvis komplexa frågor inom juridiken, där tankebilden av dockskåpet bildar olika kontexter för olika delar i skapandeprocessen som ska resultera i exempelvis en teaterpjäs. Jag anför i Forssén 2018c att en skattejuridisk semiotik bör användas som ett inslag i modeller – verktyg – till stöd för att bedöma komplexa frågeställningar, genom att beträffande olika kontexter där ett visst begrepp förekommer resonera om olika miljöer, såsom i nämnda exempel om moms med en tänkt teater där pjäsen som skapas skulle kunna uppföras. Objektiva tecken som utgör konnotationer för exempelvis en bedömning av en regel om moms kan också bestå i vissa attribut knutna till en viss person. Jag tog även upp bland annat följande tänkta exempel från artistvärlden, vilket får illustrera hur en sådan bedömning kan ske.

Bildkonstnären Michael Angelo bär basker. Han är också skådespelare, och bär även då sin basker, vilken därvid utgör ett attribut till en karaktär som han gör på scen och på film. Baskern som sådan kan därför vara tillräcklig för att bestämma om han tillhandahåller en rättighet enligt 1 § URL, när han exempelvis framträder i en teaterpjäs eller en film. Det avgörande kan då vara att han bär sin basker i en sådan miljö. Sålunda kan baskern förutom sin praktiska funktion som huvudbonad utgöra ett attribut, ett objektiva tecken på att han inte endast agerar i egenskap av privatpersonen Michael Angelo utan snarare som artisten Michael Angel. Sålunda kan skådespelaren Michael Angelo anses framföra ett konstnärligt verk redan genom att han, när han uppträder i en teaterpjäs eller i en film, bär sin basker, och därmed anses göra en från skatteplikt undantagen omsättning av tjänst enligt 3 kap. 11 § 1 ML.²⁸

Juris doktor Björn Forssén är verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.

26. Se Forssén 2018c s. 317–320.

27. Se SvSkT 2018 (s. 646–658), Kulturproduktion i enkla bolag och tillämpliga momsatsar samt momssituationen för bolag som producerar artistframträdanden, s. 650–652.

28. Se Forssén 2018c s. 323–325.