

Svensk moms i EU

Björn Forssén

Svensk moms i EU
ISBN 91-7199-040-2
© Björn Forssén

Juridik & Samhälle
Kundtjänst
Tel. 08-696 87 70
Fax 08-696 83 66

Innehåll

Förord 7

Inledning 8

Harmonisering som återstår 11

Svenska undantag 14

Tolkningsfrågor 15

Mervärdesskatteskyldigheten 17

1. Nationella affärer 20

1.1 Allmänt 20

1.2 Momssatser 21

1.3 Uttagsbeskattning 22

1.3.1 Särskilda undantag 26

1.4 Skatteplikten och undantagen 28

1.4.1 Fastighetsområdet 28

1.4.1.1 Fastigheter i kommunal verksamhet 30

1.4.2 Sjukvård, tandvård och social omsorg 32

1.4.3 Finans- och försäkringsområdet 33

1.4.4 Livräddningsfartyg samt skepp och luftfartyg för yrkesmässig användning m.m. 36

2 Avdragsrätt/återbetalningsrätt 37

2.1 Allmänt 37

2.2 Korrigering (jämkning) av avdrag 39

2.3 Koncerner 45

2.4 Kommuner 47

3. Internationella affärer 48

3.1 Allmänt 48

3.2 Varuomsättning 57

3.2.1 Tredjelandshandeln, en översikt 59

3.2.2 EG-handeln, en översikt 65

3.2.2.1 GIF eller omsättning i Sverige kontra beskattning i annat EG-land 72

3.2.3 Omsättning av varor inom landet som ändå anses ske utomlands 89

- 3.2.4 Norge 90
- 3.3 Tjänster 92
 - 3.3.1 Allmänt 92
 - 3.3.1.1 Beskattningsordning 94
 - 3.3.2 Huvudregel 96
 - 3.3.2.1 Fastighetsområdet: 5 kap 4 § ML 97
 - 3.3.2.2 "Fysiska" tjänster 98
 - 3.3.2.3 Konsulttjänster, rättigheter etc: 5 kap 7 § ML 98
 - 3.3.2.4 Varutransporter till och från tredje land och persontransporter till och från tredje land eller annat EG-land 100
 - 3.3.2.5 Särskilda fall av omsättning av tjänster inom landet som ändå anses ske utomlands 101
 - 3.3.2.6 Tjänster med anknytning till varuhandeln mellan Sverige och annat EG-land: 5 kap 5a §, 6a § och 7a § ML 102
 - 3.3.3 Azorerna och Madeira 112
- 3.4 EGs tullområde och EGs skatteområde 112
- 3.5 Utländska företagare i Sverige 118

4. Förfaranderegler 119

- 4.1 Allmänt 119
- 4.2 Registrering 120
- 4.3 Redovisningsperiod 121
- 4.4 Kvartalsredovisning (periodiska sammanställningar) 122
- 4.5 Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) 126
- 4.6 Fyllnadsinbetalningar 126

Förkortningslista 127

Sakregister 128

Källförteckning 135

Bilaga 1, momsdeklarationen (MVD) 136 [Se särskild fil]

Bilaga 2, kvartalsredovisningen (KVR) 137 [Se särskild fil]

Förord

Denna bok är tänkt att ge en översikt av de regler som trädde i kraft på mervärdesskatteområdet den 1 januari 1995 med anledning av Sveriges EU-inträde. Reglerna infördes genom SFS 1994:1798 (bet. 1994/95:SkU 7, prop. 1994/95:57, SOU 1994:88).

Genom lagändringarna den 1 januari 1995 har den svenska momsen genomgått en anpassning till i första hand EGs sjätte mervärdesskattedirektiv, 77/388/EEG. Anpassningar härvidlag har tidigare också skett i första hand genom skattereformen 1991 (SFS 1990:576, bet. 1989/90:SkU 31, prop. 1989/90:111, SOU 1989:35) och den nya moms lagen den 1 juli 1994 (SFS 1994:200, bet. 1993/94:SkU 29, prop. 1993/94:99, SOU 1992:6; och SFS 1994:498, bet. 1993/94:SkU 30, prop. 1993/94:225, SOU 1992:121 och SOU 1993:75). Ytterligare anpassningsåtgärder kan vara att förvänta genom att regeringen följer upp vissa frågor där lagändringar har varit på förslag men där man bl.a. på grund av tidsbrist inte hann med att lägga fram förslag i samband med förändringarna den 1 januari 1995.

Stockholm i januari 1995

Björn Forssén

Inledning

Från och med 1993 gäller inom den Europeiska unionen (EU) en *gemensam inre marknad*, vilket innebär bl.a. att alla *gränskontrollåtgärder* på skatteområdet mellan medlemsländerna har *slopats*.¹ Genom EU-inträdet den 1 januari 1995 tillhör numera även Sverige denna inre marknad, och till följd härav genomfördes den 1 januari 1995 genom SFS 1994:1798 de förändringar i den svenska momslagstiftningen som skall redogöras för i denna bok. Ändringarna föregicks av det uppdrag den särskilde utredaren 1991 hade fått av regeringen att lämna förslag till den lagtekniska anpassning av mervärdesskatten (och punktskatterna) som skulle behövas vid ett svenskt medlemskap i EU. Utredaren överlämnade i juni 1994 sitt slutbetänkande SOU 1994:88 MERVÄRDESKATTEN OCH EG. Efter vissa korrigeringar i regeringens proposition och skatteutskottets betänkande antog riksdagen förslaget om en EG-anpassning av den svenska mervärdesskattelagstiftningen.

Sverige är alltså medlem i EU, men EG (de europeiska gemenskaperna) kvarstår dock som den viktigaste delen av EU; de regler inom EU som finns på mervärdesskatteområdet är EG-regler och därför används i det följande i huvudsak uttrycket EG i anslutning till dessa regler.²

Inom EG har man på skatteområdet framförallt haft inriktningen att *harmonisera de indirekta skatterna*, dvs. mervärdesskatten och olika punktskatter på varuområdet. Detta på grund av den stora be-

¹ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 74.

² Jfr prop. 1994/95:57 sid. 73.

tydelse de indirekta skatterna på varor och tjänster har inom en gemensam marknad. Mervärdesskattesystemet är obligatoriskt i EGs medlemsstater och harmoniseringen skall tillgodose det handelsmässiga kravet på *konkurrensneutralitet mellan medlemsländerna*. Skatten skall med andra ord inte påverka valet av land från vilket man beställer sina varor och tjänster. Dessutom krävs en harmonisering på grund av att *EGs budget* till betydande del bygger på en viss andel av medlemsländernas mervärdesskattebas.³

Från år 1986 har medlemsländerna förbundit sig att, efter visst utjämningsförfarande med hänsyn till deras olika momssatser, årligen till EGs finansiering överlämna ett belopp som motsvarar 1,4 procentenheter av skattebasen till EG.⁴

Inför genomförandet av den inre marknaden år 1993 fattade Ministerrådet (numera Europeiska unionens råd, rådet) beslut om en rad direktiv, som sammantaget innebär att mervärdesskatten och punktskatterna i stor utsträckning harmoniserats. *Harmoniseringen* gäller *skattebaserna* för de olika skatterna, *skattesatserna* och *beskattningsförfarandet*. Inriktningen har varit att vidta sådana åtgärder som erfordrats för att den inre marknads funktion skall säkerställas, vilket bl.a., som nämnts, innebär att alla gränskontroller på skatteområdet mellan medlemsländerna har slopats.⁵

En väsentlig del av de regeländringar i mervärdesskattelagen som gjorts på grund av Sveriges EU-inträde rör *beskattningsförfarandet* beträffande varuhandeln med andra länder. Vanliga regler om import och export och tullprocedurer i samband därmed gäller numera endast vid handel med s.k. tredje land (dvs. land utanför EG), och för varuhandeln med EG-länderna har beskattningsförfarandet inordnats i det interna mervärdesskattesystemet (dvs. i företagets mervärdesskatteredovisning till skattemyndigheterna).

Den *beskattningsordning* som nedan (jfr avsnitt 3.2.2) beskrivs för *EG-handeln* har dock karaktären av *övergångsarrangemang*, vilket även gäller reglerna om *skattesatserna*. Övergångsordningen gäller

³ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 73 och 93.

⁴ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 93.

⁵ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 73 och 74.

formellt inom EG under åren 1993-1996. Ännu har inga beslut fattats om vad som skall gälla därefter. Emellertid förlängs tillämpligheten av övergångsordningen för tiden efter 1996 automatiskt så länge inga beslut om nya regler fattas.⁶ EGs bestämmelser om normalskattesats (minst 15%) och minimiskattesatser (lägst 5%) är alltså av övergångskaraktär, vilket även gäller bruket av s.k. nollskattesatser, och senast den 31 december 1995 skall rådet enhälligt besluta om vilken minimiskattesats som skall tillämpas efter den 31 december 1996.⁷ Att vissa miniminivåer fastställts innebär att det inte finns några formella krav på en sänkt svensk mervärdesskatt.⁸ Beträffande brevbefordran och serveringstjänster avviker dock tillämpningen av reducerade moms-satser formellt från EGs regler, varför de höjs från 12 respektive 21% till 25%.⁹

Det *sjätte mervärdesskattedirektivet*, 77/388/EEG, gäller *skattebasen* för mervärdesskatten och antogs av rådet 1977 och utgör det hittills viktigaste steget till en harmonisering av medlemsländernas mervärdesskattelagstiftning.¹⁰ Sverige har redan före EU-inträdet den 1 januari 1995 anpassat sin mervärdesskattelagstiftning i stora delar till det sjätte mervärdesskattedirektivet dels genom den s.k. skattereformen 1991, dels genom den nya mervärdesskattelag (SFS 1994:200) som trädde i kraft den 1 juli 1994.¹¹

Det sjätte mervärdesskattedirektivet är bindande för medlemsstaterna och innehåller detaljerade bestämmelser för hur *skattebasen* för mervärdesskatten, dvs. skattepliktens omfattning, skall vara utformad inom EG. Bestämmelserna är inte omedelbart tillämpliga i respektive medlemsland utan är till sin innebörd *bindande anvisningar* riktade till medlemsländerna för hur deras mervärdesskattelagstiftning skall vara utformad. Emellertid lämnar direktivets bestämmelser ofta en tämligen vid ram för de enskilda medlemsstaternas utformning av undantagen från skatteplikten. Detta har varit nödvän-

⁶ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 74.

⁷ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 123.

⁸ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 75.

⁹ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 75 och 122.

¹⁰ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 92.

¹¹ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 75.

dig med hänsyn till de olika samhällsförhållandena i medlemsstaterna. Hänsynen till kravet på *konkurrensneutralitet* torde vara av *särskild betydelse* vid *tolkning* och *tillämpning* av *direktivet*.¹²

Harmonisering som återstår

En harmonisering av den svenska mervärdesskattelagens skattebas i förhållande till EG förutsätter att skatteplikten omfattar samma slags verksamheter och omsättning av samma slags varor och tjänster, och att omfattningen och räckvidden av undantagen från skatteplikten är desamma. Såväl Sverige som EG-länderna har generell mervärdesskatteplikt i den bemärkelsen att yrkesmässig omsättning av varor och tjänster beskattas om inte omsättningen uttryckligen är undantagen från skatteplikt.¹³ Emellertid är EGs regelverk mycket omfattande och komplicerat, varför praktiska problem har uppstått vid tillämpningen av reglerna i medlemsstaterna. Genomförande och tillämpning av regelverket har inte skett på ett helt enhetligt sätt i medlemsstaterna. För att komma till rätta med sådana problem läggs kontinuerligt nya förslag fram till förenklingar och förbättringar. En sådan uppföljning blir givetvis nödvändig även beträffande de svenska reglerna. De lagändringar som skedde den 1 januari 1995 med anledning av Sveriges EU-inträde beaktade EG-direktiven i den lydelse de hade 1994. Dock kunde så inte ske i några fall som här skall redogöras för.

Således genomfördes inte någon förändring beträffande reglerna om avdrag för s.k. *fiktiv skatt* (som saknar motsvarighet inom EG¹⁴). En förändring ansågs i och för sig nödvändig med anledning av att *EG* genom ett direktiv, 94/5/EC, under våren 1994 antog *nya regler* för beskattningen av *begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål*. Reglerna innehåller bl.a. bestämmelser om hur *beskattningsunderlaget* skall beräknas vid försäljning av varor som inköpts från bl.a. en privatperson. *Huvudregeln* är att

¹² Jfr prop. 1994/95:57 sid. 92 och 93.

¹³ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 93.

¹⁴ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 126.

beskattningsunderlaget skall utgöras av *skillnaden* vid varje transaktion mellan *försäljningspriset*, exklusive mervärdesskatt, och *inköpspriset*, *inklusive* eventuella *skatter*. I stället för att som i Sverige medge en fiktiv avdragsrätt sker elimineringen av en *kumulativ effekt* genom att beskattningsunderlaget vid en vidareförsäljning reduceras med inköpssumman inklusive skatt.¹⁵

På grund av tidsbrist och då de svenska reglerna om fiktivt avdrag i flertalet fall leder till samma materiella resultat som de som eftersträvas med nämnda EG-regler genomförs inte någon förändring av rätten till fiktivt avdrag nu.¹⁶ I utredningen SOU 1994:88 föreslogs ett antal förändringar som dock inte heller genomförs nu. EGs beskattningsprincip för *omsättning i resebyråverksamhet* måste på grund av reglernas komplexitet anstå för ytterligare utredning. Dessa regler är dessutom delvis konstruerade efter samma principer som nyss nämnda regler om beskattningen av begagnade varor m.m..¹⁷

Utredningens (SOU 1994:88) förslag om förändringar beträffande beskattningen på *utbildnings-, kultur- eller sport och idrottsområdena* och avseende *ideell och jämförlig verksamhet* genomfördes inte heller den 1 januari 1995. Förslagen från utredningen i dessa avseenden bör bli föremål för ytterligare överväganden.¹⁸ Förslagen gick emellertid ut på att de allmännyttiga ideella föreningarna skulle inordnas under samma yrkesmässighetsbegrepp som gäller generellt för näringsverksamhet¹⁹, och sålunda inte, som gäller idag, undantas från mervärdesbeskattning. Idrottsverksamhet, kultur och utbildning utgör sådant som allmännyttiga ideella föreningar till stora delar bedriver, och sålunda finns i praktiken ett samband mellan dessa aktiviteter och ideella föreningars verksamhet.

Utredningen ansåg att behovet av undantag på *idrottsområdet* skulle vara uppfyllt om avgifterna för tillträde till idrottsligt evene-

¹⁵ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 126 och 127.

¹⁶ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 75.

¹⁷ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 75.

¹⁸ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 76.

¹⁹ Jfr SOU 1994:88 sid. 147.

mang eller för att utöva idrottslig verksamhet undantogs från skatteplikten när sådant tillhandahålls av vissa s.k. non-profit-making organizations, nämligen staten, kommunerna och inkomstskattebefriade allmännyttiga ideella föreningar.²⁰ I detta sammanhang kan nämnas att regeringen föreslog att det särskilda undantaget från momsplikt för korttidsupplåtelser av idrottsanläggningar och idrottslokaler skulle slopas.²¹ Detta förslag avstyrktes dock av skatteutskottet, varför det sålunda fortfarande är momsfrött att spela tennis etc (jfr avsnitt 1.4.1).²²

På *kulturområdet* skulle enligt förslaget en omfattande utvidgning av skatteplikten ske genom slopande av bl.a. undantaget för konstnärs överlåtelse av egen bildkonst²³ och undantaget för konserter, cirkus-, teater-, opera-, balett- och därmed jämförliga föreställningar.²⁴ För allmännyttiga ideella föreningar och för konstnärer som säljer sin egen bildkonst skulle enligt utredningen en särskild beloppsgräns för mervärdesskatteskyldighet om 90 000 kronor införas (och sådant skulle definieras som "små företag" med möjlighet till frivillig skattskyldighet vid årsomsättningar under nämnda beloppsgräns) vilket skulle tillgodose kulturpolitiska krav på undantag från beskattning.²⁵

Utredningen ansåg vidare att undantaget från skatteplikt på *utbildningsområdet* skulle få en avsevärt mycket mera begränsad tillämpning mot för vad som gäller i dag. Enligt utredningen skulle i princip endast utbildning i grundskola, gymnasieskola och högskola samt yrkesutbildning undantas, vilket skulle innebära en omfattande breddning av skattebasen enbart på utbildningsområdet.²⁶ T.ex. skulle ridkurser, tenniskurser o.d. som ges av institut och organisationer inom folkrörelserna komma att mervärdesskattebeläggas enligt utredningens förslag.

²⁰ Jfr SOU 1994:88 sid. 140 och 144-146.

²¹ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 94.

²² Jfr bet. 1994/95:SkU 7 sid. 78.

²³ Jfr SOU 1994:88 sid. 137.

²⁴ Jfr SOU 1994:88 sid. 131, 138 och 139.

²⁵ Jfr SOU 1994:88 sid. 363 och 372.

²⁶ Jfr SOU 1994:88 sid. 119 och 124.

Här skall också nämnas att inte heller utredningens förslag om att *factoringtjänster* i dess helhet skulle mervärdesskattebeläggas genomfördes den 1 januari 1995.²⁷ Även i fortsättningen beskattas således bara de administrativa tjänsterna i samband med factoringtjänsten. När det gäller utredningens förslag i fråga om skatteplikt för *frimärken* och *sedlar* och *mynt*, dvs. att momsplikten skulle omfatta samlarobjekten och momsfrihet enbart föreligga för sådant i egenskap av lagliga betalningsmedel och frankeringsmärke för postbefordran, avser regeringen att återkomma till denna fråga i samband med ett förslag beträffande nya regler för handel med begagnade varor.²⁸

Svenska undantag

I anslutningsfördraget till EG har alltså Sverige medgivits rätt att under en *övergångsperiod bibehålla vissa av de undantag* som hittills tillämpats och som inte är konforma med reglerna i EGs sjätte mervärdesskattedirektiv. Således kan Sverige, i enlighet med vad som ovan redogjorts för, tills vidare undanta från skatteplikten tjänster som tillhandahålls av *författare, konstnärer och artister* samt *inträde till idrottsevenemang arrangerade av allmännyttiga ideella föreningar*. Dessutom gäller, till skillnad från vad som gäller inom EG, även i fortsättningen undantag från skatteplikten för omsättning av *nyproducerade byggnader* inklusive mark och för *mark som utgör byggnadstomt* samt för tillhandahållande av *biobiljetter*. Undantaget för tillhandahållande av biobiljetter gäller bara till utgången av år 1995.

Sverige har vidare fått rätt att bibehålla de s.k. *kvalificerade undantagen* (nollskattesats) avseende bl.a. allmänna nyhetstidningar inkl. radio- och kassettidningar, vissa *läkemedel* samt *framställning av medlemstidningar och organisationstidskrifter* eller tjänster som har samband med sådan framställning.²⁹

Utredningen (SOU 1994:88) har på flera områden funnit att de be-

²⁷ Jfr SOU 1994:88 sid. 129.

²⁸ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 96.

²⁹ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 93 och 94.

fintliga svenska undantagsbestämmelserna kan anses vara konforma med den ordning som skall gälla enligt EGs sjätte mervärdesskattedirektiv och därför inte behöver ändras. Det gäller undantagen för *försäkringsområdet, radio- och televisionsverksamhet* (som finansieras huvudsakligen genom statsanslag), *allmänna nyhetstidningar, flygbensin och flygfotogen, lotteri- och spelverksamhet, kyrkogårdsförvaltning, och överlåtelse av inventarier och av verksamhet i vissa fall*. För dessa undantag krävs alltså inte någon reformering för att EG-konformitet skall uppnås, vilket däremot, enligt vad ovan sagts, är fallet i fråga om *utbildning, kultur, sport och idrott* samt för *ideell och jämförlig verksamhet*, och i vilka frågor regeringen därför avser att efter fortsatta analyser återkomma med förslag.³⁰ I samband därmed avser regeringen också att behandla utredningens förslag om särskilda regler för *små företag*.³¹ Vid dessa analyser skall också övervägas frågan om det särskilda undantaget för korttidsupplåtelse av idrottslokaler och idrottsanläggningar skall bestå (jfr avsnitt 1.4.1).³²

Efter att ha redogjort nedan för vad jag kallar "Tolkningsfrågor" och givit en sammanfattning av vad mervärdesskatteskyldigheten omfattar, fortsätter framställningen med en redogörelse för de nya momsreglerna den 1 januari 1995 med avseende på "Nationella affärer", "Avdragsrätt/återbetalningsrätt", "Affärer till och från Sverige" samt "Förfaranderegler". Som en repetition eller för att underlätta läsförståelsen kan "Vad kan mervärdesskatteskyldighet uppkomma för?" med fördel läsas innan man går in på nämnda kapitel (1-4). Jag avslutar med att redogöra för övergångsbestämmelserna.

Tolkningsfrågor

En noggrann övervakning sker av att medlemsstaterna följer EGs sjätte mervärdesskattedirektiv om skattepliktens omfattning (skattebasen för moms) enligt vad som sagts ovan under Inledning, dvs. att mervärdesskattelagstiftningen är ut-

³⁰ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 94.

³¹ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 106.

³² Jfr bet. 1994/95:SkU 7 sid. 78.

formad i enlighet med direktivet.³³ Förarbetena till de regler som infördes den 1 januari 1995 innehåller inte några konstitutionella överväganden utöver vad som redogjorts för ovan under Inledning. Det sjätte mervärdesskattedirektivet skall implementeras genom nationell lagstiftning och utgör härvidlag en bindande anvisning för respektive medlemsland. Avvikelse från direktivet förekommer och tillåts i viss utsträckning, t.ex. med tanke på särskilda samhällsförhållanden, och vid tolkningen och tillämpningen av direktivet är konkurrensneutraliteten av särskild betydelse. Vad detta närmare innebär anges inte, men jag skall redogöra för mina egna reflektioner härvidlag.

De regler som nu genomförts skall, enligt min mening, tolkas utifrån ett EG-perspektiv, men även för tidigare EG-anpassningar blir det fråga om en ny "tolkningsmiljö". En konflikt kan uppkomma när det gäller de regler som redan tidigare existerat i en svensk tolkningsmiljö. Tolkningar i Sverige kan innehållsmässigt skilja sig från tolkningar av samma frågor inom EG.

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

Däremot kan t.ex. ett franskt, danskt eller tyskt rättsfall åberopas "i strid" mot ett svenskt avgörande avseende momsregler som EG-anpassades t.ex. redan 1991 eller den 1 juli 1994. I sådant fall torde endast rättsförhållanden från och med den 1 januari 1995 beröras, och därvid är ju domstolarna obetagna möjligheten att bilda ny svensk rättspraxis om det utländska rättsfallet medför en bättre EG-konformitet. Detta behöver ju inte alltid vara fallet, utan ett "gammalt" svenskt rättsfall avseende en viss fråga kan ju faktiskt ligga "närmare" EGs sjätte momsdirektiv i tolkningshänseende.

Innebär det sagda att även andra än svenska regeringsrättsavgöranden, t.ex. danska motsvarande avgöranden, bör beaktas vid tolkningen av gällande rätt på momsområdet i Sverige efter EU-inträdet? Enligt min mening torde svenska avgöranden tillerkännas ett högre tolknings-

³³ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 93.

datum än utländska så länge de inte strider uppenbart mot EGs sjätte momsdirektiv. Det är ju alltid fråga om in casu-avgöranden och svenska förhållanden kan vara specifika för bedömningen. Härvidlag erinrar jag om att bedömningar av momsplikten oftare bygger på civilrättsliga avgöranden än vad som gäller inom inkomstskatten och den svenska civilrätten kan avvika från vad som gäller i andra EG-länder. Vidare erinrar jag om att olika praktiska problem, som ovan nämnts under Inledning, uppstått vid tillämpningen av momsreglerna i EGs nuvarande medlemsstater. Implementering och tillämpning av EGs regelverk om moms har inte skett på ett enhetligt sätt i de olika medlemsstaterna, och så kan givetvis inte uteslutande förväntas ske i Sverige heller. Sålunda kan enligt min mening t.ex. ett danskt rättsfall åberopas som en utfyllande tolkning när avgörande av en viss momsfråga saknas i svensk rättspraxis.

Mervärdesskatteskyldigheten

Följande förutsättningar skall från och med den 1 januari 1995 föreligga för att en skyldighet att betala mervärdesskatt (mervärdesskatteskyldighet) skall uppkomma.

Mervärdesskatt skall betalas till staten vid sådan *omsättning inom landet* av varor eller tjänster som är *skattepliktig* och görs *i en yrkesmässig verksamhet*.³⁴ Detta är huvudregeln och sedan uppkommer skattskyldighet dels vid *import* av skattepliktiga varor till Sverige, dels vid s.k. *skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv* (nytt fr.o.m. 1/1 1995) av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet. Det är i första hand huvudregeln som är av intresse som en "ram" för det beskattningsbara området.

Som synes består huvudregeln av olika rekvisit: en omsättning skall ske, den skall vara skattepliktig (momspliktig) och ske inom landet i en yrkesmässig verksamhet. Avsaknaden av ett eller flera rekvisit medför att någon mervärdesskatteskyldighet inte uppkommer. Detta innebär också att avdragsrätt för ingående skatt inte föreligger.

³⁴ Jfr 1 kap 1 § första stycket 1 ML.

T.ex. föreligger ingen avdragsrätt för ingående moms i en verksamhet där (okvalificerat) skattefria varor eller tjänster omsätts eller om någon som omsätter en skattepliktig vara eller tjänst inte är yrkesmässig utan exempelvis är en vanlig privatperson.

Om en vara eller tjänst som omsätts i en yrkesmässig verksamhet är *kvalificerat undantagen* från momsplikt föreligger dock - och trots att moms ej skall erläggas för omsättningen - en *återbetalningsrätt* för ingående skatt i verksamheten (som en synonym till kvalificerat undantag talar man om beskattning till en *nollskattesats*). Återbetalningsrätten gäller också för omsättning av skattepliktiga eller kvalificerat undantagna varor eller tjänster *utom landet*, och för vilken sålunda ej heller moms skall erläggas. Återbetalningsrätten infördes den 1 juli 1994 och är helt enkelt ett annat uttryck för vad som dessförinnan benämndes teknisk skattskyldighet, och föranleddes av att man från och med nämnda datum endast talar om skattskyldighet i betydelsen skyldighet att erlägga (utgående) skatt. Materiellt sett är det ingen skillnad: såväl avdragsberättigad ingående skatt som återbetalningsberättigad sådan redovisas i momsdeklarationen på raden för ingående skatt.

En viktig förändring i huvudregeln är att man i enlighet med EGs sjätte mervärdesskattedirektiv genom lagändring den 1 januari 1995 har lyft ut det tidigare kravet i huvudregeln på att verksamheten som omsättningen sker i skall vara bedriven här. Detta innebär att en näringsidkares omsättning i Sverige från och med den 1 januari 1995 skall medföra skattskyldighet här även om denne inte har någon anknytning hit och även om det endast är fråga om en tillfällig enstaka, omsättning i Sverige. En omsättning i Sverige medför alltså numera mervärdesskattskyldighet här oberoende av om den yrkesmässiga verksamheten bedrivs inom eller utom landet. En annan sak är det att säljaren till följd av andra regler kan undgå skattskyldighet för omsättningen genom att förvärvaren blir skattskyldig, som fallet är med de s.k. importtjänsterna (jfr avsnitt 3.3.1.1).³⁵

³⁵ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 155.

I fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före den 1 januari 1995 gäller äldre bestämmelser.

Särskilda övergångsbestämmelser gäller för uthyrning av fastigheter till kommuner enligt vad som sägs i avsnitt 1.4.1.1, för förvärv av s.k. investeringsvaror enligt avsnitt 2.2 och för s.k. gemenskapsvaror (EG-handeln) enligt avsnitt 3.1.

Jag redogör i fortsättningen för de viktigaste förändringarna som trädde i kraft den 1 januari 1995. Det är alltså förändringarna som beskrivs, och läsaren förutsätts därför ha en viss kunskap om momsreglerna.

Vid läsningen av kapitel 1 förutsätts att det är fråga om interna svenska affärer, dvs. omsättningar *inom landet*, och då kan vad som sägs här ovan om rekvisiten för mervärdesskatteskyldighetens uppkomst enligt huvudregeln fungera som ett stöd för minnet: t.ex. när uttagsbeskattningsreglernas förändring beskrivs i avsnitt 1.3 beskrivs därmed också hur omsättningsrekvisitet förändras och därigenom hur omfattningen av vad som kan mervärdesskattebeläggas förändras.

Kapitel 3 handlar om de båda andra situationerna av skattskyldighet - import (tredjelandshandel) och den nya varianten av införsel, gemenskapsinterna förvärv (EG-handel) - och om omsättningar *utom landet* (dvs. export, tredjelandshandel, och omsättning till annat EG-land, EG-handel). Kapitel 3 handlar alltså om affärer till och från Sverige samt även om utländska företagens momsutgifter i Sverige.

I kapitel 2 redogörs för förändringarna av avdragsrätten och återbetalningsrätten, vilket innebär att kapitlet anknyter till såväl kapitel 1 som kapitel 3.

Kapitel 4 berör förändringarna i förfarandereglererna som föranleds av den nya beskattningsordningen för EU-handeln, vilka även berörs i kapitel 3.

1. Nationella affärer

1.1 Allmänt

I detta kapitel behandlas omsättningar inom Sverige och huruvida dessa medför att moms skall betalas.

Notera att jag redogör för i vilka avseenden svensk mervärdesskatterätt har varit tvungen att reformeras på grund av EU-inträdet den 1 januari 1995 och att det inte är någon fullständig redogörelse för momsreglerna. Som nämnts ovan under Inledning har ju redan dessförinnan betydande anpassningsåtgärder till i första hand EGs sjätte momsdirektiv vidtagits t.ex. 1991 och den 1 juli 1994. Redogörelsen avser alltså enbart de nödvändiga förändringar som vidtogs den 1 januari 1995.

Sverige tillämpar från och med den 1 januari 1991 tillämpar samma princip som inom EG, nämligen att *varor och tjänster är generellt skattepliktiga* och att undantag endast förekommer om så uttryckligen anges i moms lagen. Tidigare gällde i Sverige inte någon generell skatteplikt för tjänsterna, utan dessa var endast skattepliktiga genom särskild uppräknning i lagen. Här skall också erinras om att utredningen (SOU 1994:88), enligt vad som redogjorts för ovan under Inledning, fann att de befintliga svenska undantagsbestämmelserna på flera områden kan anses vara konforma med den ordning som skall gälla enligt EGs sjätte mervärdesskattedirektiv och behöver därför inte ändras. Det gäller undantagen från skatteplikt för *försäkringsområdet, radio- och televisionsverksamhet* (som finansieras huvudsakligen genom statsanslag), *allmänna nyhetstidningar, flygbensin och flygfotogen, lotteri- och spelverksamhet, kyrkogårdsförvaltning, och överlåtelse av inventarier och av verk-*

*samhet i vissa fall. För dessa undantag krävs alltså inte någon reformering för att EG-konformitet skall uppnås, vilket däremot är fallet i fråga om utbildning, kultur, sport och idrott samt för ideell och jämförlig verksamhet, och i vilka frågor regeringen därför avser att efter fortsatta analyser återkomma med förslag.*³⁶

1.2 Momssatser

För skattesatserna gäller inom EG, enligt vad ovan under Inledning sagts, en övergångsordning formellt under åren 1993-1996. Ännu har inga beslut fattats om vad som skall gälla därefter. Emellertid förlängs tillämpligheten av övergångsordningen för tiden efter 1996 automatiskt så länge inga beslut om nya regler fattas.³⁷ EGs bestämmelser om normalskattesats (minst 15%) och minimiskattesatser (lägst 5%) är alltså av övergångskaraktär, vilket även gäller bruket av s.k. nollskattesatser, och senast den 31 december 1995 skall rådet enhälligt besluta om vilken minimiskattesats som skall tillämpas efter den 31 december 1996.³⁸

Att vissa miniminivåer fastställts innebär att det för närvarande inte finns några formella krav på en sänkt svensk mervärdesskatt.³⁹ Sverige kan alltså för tillfället fortsätta med skattesatserna 12, 21 och 25%. Tillämpningen av s.k. nollskattesats (dvs. kvalificerade undantag - jfr ovan under Vad kan mervärdesskattskyldighet uppkomma för?) kan också fortsätta avseende allmänna nyhetstidningar inkl. radio- och kassettidningar, vissa läkemedel samt framställning av medlemstidningar och organisationstidskrifter eller tjänster som har samband med sådan framställning.⁴⁰

Beträffande brevbefordran och serveringstjänster avviker dock tillämpningen av reducerade momssatser formellt från EGs regler, varför de höjdes den 1 januari 1995 från 12 respektive 21% till 25%.⁴¹ För brevbefordran torde förändringen inte innebära några problem. Den

³⁶ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 94.

³⁷ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 74.

³⁸ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 123.

³⁹ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 75.

⁴⁰ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 93 och 94.

⁴¹ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 75 och 122.

omfattar nu, i likhet med godsbefordran i övrigt, av den generella momssatsen 25%. Däremot har man genom att höja serveringsmomsen återgått till situationen som rådde före den 1 januari 1990. För *livsmedel* gäller fortsatt skattesatsen 21%, men för en serveringstjänst skall moms tas ut med 25%. Detta innebär att man åter får göra skillnad mellan *serveringstjänster* (25%) och t.ex. s.k. *hämtluncher* (21%).

1.3 Uttagsbeskattning

Uttagsbeskattning är en form av omsättning i momssammanhang och förändringarna den 1 januari 1995 som anges nedan påverkar alltså omsättningsrekvisitet och därigenom omfattningen av vad som kan medföra mervärdesskatteskyldighet (jfr ovan under Vad kan mervärdesskatteskyldighet uppkomma för?)

En momsmässig *uttagsbeskattning* skall fortsatt ske i de fall då **varor** överläts *gratis*. I andra fall har det ofta varit svårt att bevisa eller motbevisa att en överlåtelse av en vara skett till ett för lågt pris (under marknadsvärde) och att uttagsbeskattning skulle ha skett. Genom EU-inträdet har en förenkling skett och det stadgas *numera* att *uttagsbeskattning av varor endast* skall ske om *varan överläts mot ersättning som understiger inköpsvärdet* alternativt *tillverkningskostnaden* och *inte* såsom tidigare *marknadsvärdet*. Beskattningsunderlaget vid varuuttag skall sålunda inte längre vara marknadsvärdet utan inköpsvärdet alternativt tillverkningskostnaden vid uttagstillfället. En marknadsmässigt betingad nedsättning eller lämnande av sedvanlig rabatt till personal skall givetvis fortfarande inte medföra uttagsbeskattning.⁴²

Genom att anknyta till inköpsvärdet eller tillverkningskostnaden och inte marknadsvärdet ingår därmed inte längre utebliven vinst i beskattningsunderlaget vid varuuttag.⁴³ Detta är naturligt då uttagsbeskattningen endast skall syfta till att staten så att säga tar tillbaka den mervärdesskatt som tidigare dragits av, och inte till att beskatta en

⁴² Jfr 2 kap 2 § 2 och 7 kap 3 § 2a ML och prop. 1994/95:57 sid. 107 och 113.

⁴³ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 112.

utebliven vinst hos den som skall uttagsbeskattas.⁴⁴ I förarbetena ges som exempel på en prisnedsättning under marknadsvärde som ändå är marknadsmässigt betingad det fallet att ett extremt lågt pris sätts för en back öl eller läsk då nedsättningen är kopplad till livsmedelsinköp i övrigt till visst belopp eller enbart har sin grund i att man vill locka kunder till butiken.⁴⁵

Även beträffande **tjänsterna** har marknadsvärdet avskaffats som riktvärde vid uttagsbeskattning. Beskattningsunderlaget vid uttag av tjänster utgörs numera av kostnaden för att utföra tjänsten vid uttagstillfället.⁴⁶ Uttagsbeskattning sker givetvis fortsatt då en tjänst utförs gratis, och därutöver sålunda endast då tillhandahållande av en tjänst sker mot ersättning som understiger kostnaden för att utföra tjänsten vid tidpunkten för uttaget och inte som tidigare marknadsvärdet. Även här gäller dock att en marknadsmässigt betingad prisnedsättning eller en sedvanlig personalrabatt inte skall föranleda uttagsbeskattning.⁴⁷

När det gäller uttag som går ut på att *tillgång* i verksamhet där avdragsrätt föreligger eller, beträffande biluthyrare, bilhandlare eller persontransportföretag (som ju också har avdragsrätt), *personbil* eller *motorcykel* som utgör inventarium hos dessa och - särskilt för biluthyrare och persontransportföretag - även personbil eller motorcykel som har förhyrts, *utnyttjas* för *privat* eller *annat rörelsefrämmande ändamål*, skall *värdet* av nyttjandet även i fortsättningen vara *mer än ringa* för att uttagsbeskattning skall kunna ske.⁴⁸ Notera att man genom att använda uttrycket *tillgång* inte längre begränsar möjligheterna att uttagsbeskatta till omsättningstillgångar utan att beskattning även kan ske för privat nyttjande av anläggningstillgångar. Detta torde dock inte innebära någon praktisk skillnad; ett privat nyttjande av anläggningstillgångar angreps tidigare helt enkelt genom att avdragsrätten vid förvärvet ifrågasattes. Se även nedan i avsnitt 2.2 angående de nya reglerna om jämk-

⁴⁴ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 118 och bet. 1994/95:SkU 7 sid. 74.

⁴⁵ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 113.

⁴⁶ Jfr 7 kap 3 § 2b ML.

⁴⁷ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 113.

⁴⁸ Jfr 2 kap 5 § andra stycket ML och prop. 1994/95:57 sid. 117.

ning (korrigerig) av avdragen ingående skatt som ett komplement till uttagsreglerna då användningen av en investeringsvara förändras i en s.k. blandad verksamhet.

Kravet att uttagsbeskattning av enskilda firmor respektive handelsbolag, när det gäller tjänster som den fysiska personen eller en delägare i ett handelsbolag själv utför åt sig för privat ändamål, förutsatt att uttag av varor har mer än ett ringa värde, skall ske i samband med att prestationen utförs har slopats.⁴⁹ Bortsett från vad som nedan sägs om egenregiarbeten på fastigheter uttagsbeskattas, liksom tidigare, i övrigt inte s.k. *själv tjänster*⁵⁰, t.ex. revisorn som upprättar sin egen deklaration, frisören som rakar och kammar sig själv eller målarmästaren som målar om sin bostad.⁵¹

En mycket betydelsefull förändring är att det generella kravet för uttagsbeskattning av tjänster av innebörd att tjänsten normalt sett måste omsättas även till utomstående har slopats. *Numera förutsätts alltså inte* för uttagsbeskattning av tjänster att också *utåtriktad verksamhet* med sådana tjänster bedrivs.

Det tidigare kravet på utåtriktad verksamhet för uttagsbeskattning av tjänster innebar att man var tvungen att särskilt stadga om uttagsbeskattning av *personalrestauranger* och av egenregiarbeten på fastigheter i icke momsskyldig verksamhet. Nämnade verksamheter hade ju ingen utåtriktad momspliktig verksamhet. Den särskilda regleringen av egenregiarbeten på fastigheter behålls dock enligt vad nedan sägs, men för personalrestaurangerna behövs inte längre någon särskild reglering för att åstadkomma uttagsbeskattning. Notera beträffande uttag i personalrestauranger att det är serveringstjänsten som uttagsbeskattas, varför den generella momssatsen 25% skall tillämpas (jfr avsnitt 1.2).⁵²

För *uttagsbeskattning* i en *yrkesmässig byggnadsverksamhet* krävs alltså - till skillnad från vad som generellt sett numera skall gälla för tjänster - *även fortsättningsvis*, och enligt vad som särskilt anges i **2**

⁴⁹ Jfr 2 kap 5 § första stycket 1 och SOU 1994:88 sid. 211.

⁵⁰ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 117.

⁵¹ Jfr prop. 1989/90:110 sid. 660.

⁵² Jfr prop. 1994/95:57 sid. 117.

kap 7 § ML, att *utåtriktade arbeten* också förekommer till någon del. Det går alltså inte heller i framtiden att enbart bygga på egen fastighet (egen regi) och göra avdrag för ingående moms. Till viss del måste entreprenadtjänster tillhandahållas utomstående för att uttagsbeskattning skall ske av egenregiarbetena och därmed avdragsrätt uppkomma. Vidare har också **2 kap 8 § ML** behållits oförändrad, vilket innebär att reglerna om *uttagsmoms* för *egenregiarbeten* utförda av *anställda hos fastighetsägare* som är bl.a. *bostadsföretag*, *försäkringsföretag* och *fastighetshandlare* förblir *oförändrade* (uttag om lönekostnaderna för fastighetstjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kronor inräknat skatter och avgifter).⁵³ I båda fallen (**2 kap 7 §** och **2 kap 8 §**) beräknas för övrigt uttagsmomsen för egenregiarbeten liksom tidigare på de nedlagda kostnaderna, beräknad ränta på eget kapital och värdet av det arbete som den skattskyldige personligen utfört på fastigheten. I det senare fallet (**2 kap 8 §**) får för övrigt som ett alternativ enbart lönekostnaderna inräknat skatter och avgifter användas som beskattningsunderlag (s.k. nettometod).

Notera att vid s.k. *frivilligt inträde* för *uthyrning av rörelselokal m.m.* kan enligt vad ovan sägs om det slopade generella kravet på utåtriktad verksamhet uttagsbeskattning av uthyraren ske även om han endast har en enda hyresgäst. Tidigare har det krävts att vederbörande hade minst två hyresgäster för att uthyrning under marknadsvärde skulle kunna uttagsbeskattas momsmässigt. Härvidlag uppmärksammas att den särskilda bestämmelsen om avdrag för ingående moms hos ett momsskyldigt företag inom en s.k. *äkta koncern* (jfr avsnitt 2.3) för ett förvärv hos ett icke momsskyldigt företag inom samma koncern - till skillnad från vad utredningen föreslog⁵⁴ - inte har slopats.⁵⁵ Sålunda kan även fortsättningsvis regeln om äkta koncern fungera som ett alternativ till frivilligt inträde för uthyrning av rörelselokal m.m., vilket innebär att man vid uthyrning mellan koncernbolag genom att tillämpa regeln om äkta koncern ("slussningsmoms") avseende lokalerna som hyrs ut till koncernbolaget i stället för frivilligt inträde,

⁵³ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 118.

⁵⁴ Jfr SOU 1994:88 sid. 237.

⁵⁵ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 129.

kan undgå effekten av en eventuell uttagsbeskattning på grund av för låg hyresersättning från hyresgästen, dels fortfarande kan undgå att vid t.ex. en försäljning av fastigheten inom viss tid (tre eller sex år från utgången av det kalenderår då beslut om frivilligt inträde fattades) träffas av s.k. återföringsskyldighet för tidigare åtnjutna avdrag. Om fastigheten förvärvats den 1 januari 1995 eller senare för mer än 200 000 kronor och försäljning sker inom sex år från förvärvet (korrigerings tiden) sker dock "återföring" av momsavdragen genom de nya reglerna om korrigering (jämkning) av ingående skatt (jfr avsnitt 2.2). Detsamma gäller för en sådan fastighet enligt vad som sägs i avsnitt 2.2 även om användningen av densamma i momsskyldig verksamhet minskar under korrigerings tiden. Korrigeringsreglerna kan dock inte åberopas av det allmänna vid "för låg hyresersättning" utan endast vid avyttring eller förändrad användning.

Det skall också nämnas att som ett komplement till reglerna om uttagsbeskattning fungerar, enligt vad som sägs i avsnitt 2.2 nedan, de nya reglerna om jämkning (korrigering) av ingående moms på förvärv av s.k. investeringsvaror.

1.3.1 Särskilda undantag

Beträffande de *särskilda undantag* från uttagsbeskattning som tidigare har gällt enligt **3 kap 27, 28 och 29 §§ ML** uppmärksammas att följande förändringar skett.

Enligt 3 kap 27 § ML undantogs tidigare från uttagsbeskattning:

1. den *skattskyldiges ianspråktagande* av en *vara för representation* eller liknande ändamål, under *förutsättning* att den skattskyldige hade *rätt till avdrag* för utgifterna för ändamålet enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen (dvs. *som för personalvård, jubileum, invigning eller för att inleda eller bibehålla affärsförbindelser*), och
2. skattskyldigs tilgodogörande av *vedbränsle* från sin lantsbruksfastighet för uppvärmning av den egna privatbostaden på fastigheten.

Undantaget från uttagsbeskattning av vedbränsle enligt punkt 2

ovan har *slopats*⁵⁶, men undantaget enligt punkt 1 gäller även fortsättningsvis.

Undantaget från uttagsbeskattning enligt 3 kap 28 § ML av tjänst åt annan än den skattskyldige då den *skattskyldige avhjälp*er en *skada* som han i sin verksamhet har vållat någon annan har *slopats* (3 kap 28 § ML har således upphävts).⁵⁷ Till skillnad från vad som tidigare gällt skall alltså numera en moms skyldig skadevållande uttagsbeskattas när han vederlagsfritt avhjälp^{er} skada genom att själv utföra (reparations)tjänst åt den skadelidande.

Enligt 3 kap 29 § ML har tidigare från uttagsbeskattning undantagits statens och kommunernas *uttag av varor och tjänster för eget behov*. *Undantaget är numera endast tillämpligt på kommunerna och inte på staten*.⁵⁸ Eftersom uttagsbeskattning vid uttag av varor förutsätter antingen avdragsrätt eller återbetalningsrätt vid förvärvet och staten inte har någotdera, fyller undantaget såvitt avser staten inte någon funktion.⁵⁹ Beträffande kommunerna kanske någon undrar hur uttagen kan undantas även nu då kommuner enligt vad som sägs i avsnitt 2.4 inte längre har en generell avdragsrätt för ingående skatt; om uttagsbeskattning inte kan ske kan ju en överkompensation genom avdraget vid förvärvet av en vara uppkomma om användningen av densamma i den momspliktiga verksamheten senare minskar och i stället användningen i en eventuell momsfri del av verksamheten ökar i motsvarande mån. Detta löses emellertid genom att också kommunerna omfattas av det nya institutet korrigerig (jämkning) av ingående skatt, vilket beskrivs i avsnitt 2.2. Notera för övrigt att undantaget från uttagsbeskattning även fortsättningsvis inte gäller för en kommuns ianspråktagande av anställdas tjänster på kommunens fastigheter till den del de utgör stadigvarande bostad⁶⁰, förutsatt givetvis att de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret över-

⁵⁶ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 118.

⁵⁷ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 119.

⁵⁸ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 120.

⁵⁹ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 121.

⁶⁰ Jfr 3 kap 29 § andra stycket ML.

stiger 150 000 kronor inklusive sociala avgifter.⁶¹ Se i övrigt beträffande kommuner avsnitt 1.4.1.1.

1.4 Skatteplikten och undantagen

1.4.1 Fastighetsområdet

Fastigheter är numera (fr.o.m. 1/7 1994) definitionsmässigt varor, men liksom tidigare föreligger ett generellt undantag från skatteplikt (momsplikt) för omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter. Huvudregeln är alltså på fastighetsområdet att det föreligger ett generellt undantag från momsplikt.

I vissa fall föreligger dock obligatoriska undantag från det generella undantaget, vilket innebär skatteplikt, och dessa "undantag från undantaget" avser bl.a. rumsupplåtelse i hotellrörelse, upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet, upplåtelse av jordbruksarrende, upplåtelse av förvaringsboxar och hamnupplåtelse. Detta är några av de fall som uppräknas i lagen och för vilka obligatorisk skatteplikt för upplåtelse föreligger på fastighetsområdet. Dessutom föreligger möjlighet för en fastighetsägare eller, i fall av vidareuthyrning, en förstahandshyresgäst att frivilligt inträda i momssystemet för uthyrning av rörelselokal m.m. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför mervärdesskattskyldighet eller återbetalningsrätt.

Den 1 juli 1993 infördes en "supplementärregel" (eller alternativregel om man så vill) till det generella undantaget från momsplikt på fastighetsområdet. Enligt denna supplementärregel föreligger momsfrihet för upplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning.

Poängen med supplementärregeln är att det i fall av "ren" lokalupplåtelse som har karaktären av korttidsupplåtelse är helt klart att undantag från momsplikt föreligger. Om upplåtelsen däremot

⁶¹ Jfr 2 kap 8 § ML.

är förenad med någon annan tjänst än uthyrning av lokal och eventuella redskap, t.ex. instruktörsledd träning, är man tillbaka i en bedömning enligt det generella undantaget på fastighetsområdet: Då skall den beskrivna sammansatta transaktionen (momsfri lokalupplåtelse i förening med momspliktig instruktörstjänst) antingen delas upp i en momsfri respektive en momspliktig del vid bestämningen av beskattningsunderlaget, om prestationerna är klart åtskilda eller så skall en helhetsbedömning av transaktionen ske varvid skatteplikt anses föreligga om instruktörstjänsten utgör det huvudsakliga inslaget och momsfrihet föreligger om den tjänsten endast ingår som ett underordnat led i lokalupplåtelsen. Supplementärregeln löser formellt sett inte en sådan situation, men den klargör att upplåtelse av tider i lokaler eller på anläggningar där förhyrarna på egen hand t.ex. utövar bangolf (minigolf), badminton, tennis, bowling, squash eller skridskoåkning är momsfritt trots att upplåtelse sker för enstaka timmar och eventuellt förenat med uthyrning av viss utrustning. I en del fall skall uthyrningen av själva utrustningen dock momsbeläggas, som fallet är med t.ex. skridskor och tennisracketar, men som inte är fallet med t.ex. klubbor vid bangolf.

Regeringen föreslog att supplementärregeln skulle slopas den 1 januari 1995⁶², men detta avstyrktes av skatteutskottet som i stället förordade att frågan om regeln skall behållas eller ej skall avgöras i samband med de överväganden som skall ske, enligt vad som ovan sagts under Inledning, beträffande undantagen i fråga om utbildning, kultur, sport och idrott samt beträffande ideell och jämförlig verksamhet.⁶³

Supplementärregeln gäller således även efter den 1 januari 1995, varför momsfrihet fortfarande råder för bl.a. upplåtelse av lokaler eller banor för badminton-, tennis-, bangolf-, bowling- eller squashspelare och för skridskoåkning. Vanlig golf är det för övrigt momsfritt att spela redan med stöd av det generella undantaget på fastighetsområdet.

⁶² Jfr prop. 1994/95:57 sid. 94.

⁶³ Jfr bet. 1994/95:SkU 7 sid. 78.

I övrigt har reglerna på fastighetsområdet ansetts redan vara EG-konforma, varför sålunda ingen förändring skett beträffande t.ex. bestämmelserna om s.k. frivillig skattskyldighet.⁶⁴

Se även vad som sägs om fastigheter och korrigerings av avdragen ingående moms i avsnitt 2.2 nedan.

1.4.1.1 Fastigheter i kommunal verksamhet

Enligt vad som sägs i avsnitt 2.4 har den generella avdragsrätten för kommunerna slopats, och i stället gäller som en övergångslösning att kommunerna genom ett särskilt förfarande utanför moms-systemet kompenseras för ingående skatt avseende skattefri verksamhet. Tidigare har gällt att en fastighetsägare har kunnat frivilligt inträda i moms-systemet för uthyrning av lokaler till en kommun även om kommunen använt lokalerna i momsfri verksamhet; kommunen har ju haft en generell avdragsrätt.

Trots att den generella avdragsrätten har slopats för kommunerna och momsavdrag i deklarationen endast kan ske för momspliktig verksamhet får de ändå fortsatt tillbaka ingående skatt avseende momsfri verksamhet genom ett särskilt förfarande. Av denna anledning bibehålls möjligheterna till frivillig skattskyldighet vid uthyrning av fastighet till en kommun. 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.⁶⁵ Dessutom kan inte fastighetsägaren medges frivillig skattskyldighet för uthyrningen om denna avser stadigvarande bostad.⁶⁶

Möjligheterna till s.k. frivillig skattskyldighet vid uthyrning av fastighet till en kommun har alltså bibehållits utom när det gäller fastigheter som kommunen vidareuthyr för användning i verksamhet som

⁶⁴ Jfr SOU 1994:88 sid. 114.

⁶⁵ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 151.

⁶⁶ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 152.

inte medför moms skyldighet *eller* när uthyrningen avser stadigvarande bostad.⁶⁷

Om en *frivillig skattskyldighet upphör* skall fastighetsägaren i *vissa fall* - t.ex. när det inom viss tid (tre eller sex år från utgången av det kalenderår då beslut om frivilligt inträde fattades) har skett en förändring av omständigheterna under vilka uthyrningen sker så att skattepliktig fastighetsuthyrning inte längre föreligger - *återföra till beskattning* tidigare åtnjutna avdrag för ingående skatt (till 100% i treårsfallen och till 50% i sexårsfallen). Om den frivilliga skattskyldigheten upphört på grund av att en *förändrad lagstiftning* medfört att förutsättningarna för momsregistrering inte längre föreligger, skall dock *inte* någon *återföring* ske.⁶⁸ Detta undantag från återföringsskyldigheten gäller även nu när frivilligt inträde inte längre är möjligt för uthyrning av fastigheter som kommunen vidareuthyr för användning i verksamhet som inte medför moms skyldighet eller när uthyrningen avser stadigvarande bostad.

För att undvika transaktioner som enbart skulle ha till syfte att åstadkomma en avdragsrätt för en fastighetsägare stipuleras genom en *övergångsbestämmelse* (jfr kapitel 5) 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.⁶⁹

I avsnitt 1.3 berörs uttagsbeskattning av kommuner, varvid det bl.a. konstateras att undantaget från uttagsbeskattning även fortsättningsvis inte gäller för en kommuns ianspråktagande av anställdas tjänster på

⁶⁷ Jfr 3 kap 3 § andra stycket tredje meningen ML och prop. 1994/95:57 sid. 150.

⁶⁸ Jfr 9 kap 5 § tredje stycket ML.

⁶⁹ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 152.

kommunens fastigheter till den del de utgör stadigvarande bostad⁷⁰, förutsatt givetvis att de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kronor inklusive sociala avgifter.⁷¹

1.4.2 Sjukvård, tandvård och social omsorg

Sjuktransporter hänförs numera till begreppet sjukvård (momsfritt).⁷² Sålunda är numera ambulanstransporter momsfria, vilket också medför att ambulanser träffas av avdragsförbudet för ingående moms. Det blir ju inte längre fråga om persontransporter i momshänseende. Undantaget från momsplikt omfattar transportmedel som är särskilt inrättade för sjuktransporter, varför skattefriheten sålunda även omfattar sjö- och flygambulanstransporter.⁷³

Här erinras också om att den generella avdragsrätten för primär- och landstingskommunerna (som ju driver sjukhus och ambulanstransporter) har slopats (jfr avsnitt 2.4). Kommunerna -- liksom andra -- får numera göra avdrag för ingående moms enbart avseende förvärv för momsskyldig verksamhet. Därmed likställs ett kommunalt sjukhus med ett privat vid förvärv av en ambulans som är personbil eftersom ambulanstransporter hänförs till sjukvård och inte persontransport: varken ett privat eller ett kommunalt sjukhus erhåller sålunda något avdrag för ingående moms vid förvärv av en ambulans som är personbil.

1.4.3 Finans- och försäkringsområdet

På **finansområdet** skulle enligt utredningens (SOU 1994:88) förslag s.k. *factoringtjänster* i sin helhet omfattas av momsplikten.⁷⁴ En factoringtjänst skulle enligt förslaget inte anses som en bank- eller finansieringstjänst i momssammanhang, utan som en momspliktig

⁷⁰ Jfr 3 kap 29 § andra stycket ML.

⁷¹ Jfr 2 kap 8 § ML.

⁷² Jfr prop. 1994/95:57 sid. 94.

⁷³ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 96.

⁷⁴ Jfr SOU 1994:88 sid. 129.

konsulttjänst i likhet med vad som gäller för notariatverksamhet, inkassotjänster eller uthyrning av förvaringsutrymmen. Förslaget blev inte lag, men jag tror ändå att det kan vara intressant att belysa hur en beskattning skulle ha gått till:

Regeringen förkastade förslaget med motiveringen att skatteplikten inte bör "omfatta factoringomsättningen, dvs. de belånade eller omsatta fordringarnas värde". Frågan är om detta synsätt är riktigt: skulle förslaget ha lett till ett beskattningsunderlag motsvarande fordringarnas värde som kommentaren antyder?

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

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

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

Factoringtjänsten består -- förutom i ett pantsättningsmoment -- i en kreditdel och en servicedel: dels får uppdragsgivaren en kredit i det att han får pengar i förskott, dels slipper han att själv fortsätta sin bevakning av fordran som överlåts. Detta innebär att uppdragstagaren, t.ex. en bank, inte betalar ut fordrans nominella belopp till uppdragstagaren utan ett avdrag (en diskontering) sker först. Det är detta avdrag som i momssammanhang utgör en ersättning för en tillhandahållen tjänst (factoring).
Beskattningsunder-

laget på vilket banken skulle ta ut moms - om förslaget hade blivit lag - vore därmed diskonteringen, inte fordrans hela värde. I annat fall skulle ju beskattning ske av t.ex. varuvärdet en gång till och inte bara av värdet på (factoring)tjänsten. Det är ju inte heller fråga om att faktorn övertar exempelvis varan, utan bara fordran gentemot kredittagarens kund. Finansieringsföretag är däremot redan i dag momsskyldigt för överlåtelse av tillgångar som företaget har återtagit med stöd av ett av företaget övertaget köpeavtal. Detta är naturligt eftersom finansieringsföretaget har övertagit äganderätten till objektet och omsätter det ånyo, och det ur konkurrenssynpunkt skulle innebära en snedvridning på marknaden om finansieringsföretaget inte tog ut moms på sin omsättning.

Nu genomfördes alltså inte förslaget *utan även fortsättningsvis omfattar momsplikten endast administrativa tjänster* (bl.a. bokföring och inkasso) som tillhandahålls i samband med factoring och *inte factoringtjänsten i dess helhet*. Med andra ord är bara servicedelen och inte kreditdelen i factoringtjänsten momspliktig.⁷⁵

Finansieringstjänster är ju som huvudregel momsfria och då som s.k. okvalificerade undantag från momsplikten. Beträffande *finansieringstjänsterna* uppmärksammas emellertid att *omsättning till kund utanför EG* av bank- och finansieringstjänster samt värdepappershandel numera *berättigar till återbetalning* av ingående moms för förvärv hos den som omsätter tjänsten.⁷⁶ Sådan omsättning utgör alltså s.k. kvalificerat undantag från momsplikt. Rätten till återbetalning förutsätter emellertid, som nämnts, att kunden är etablerad utom gemenskapen (dvs. att kunden inte bedriver sin verksamhet inom EG) eller att transaktionerna har direkt samband med varor som skall exporteras till ett icke medlemsland. Det kvalificerade undantaget gäller i sådant fall alla slag av finansieringstjänster *utom förvaltning av värdepappersfonder* som fortfarande skall utgöra ett okvalificerat undantag från momsplikt under alla omständigheter.⁷⁷

⁷⁵ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 96 och 98.

⁷⁶ Jfr 10 kap 11 § andra stycket ML och prop. 1994/95:57 sid. 141.

⁷⁷ Jfr 10 kap 11 § andra stycket och SOU 1994:88 sid. 329.

Som nämnts ovan under Inledning avser regeringen att eventuellt återkomma med vissa förslag från utredningen (SOU 1994:88) som inte genomfördes den 1 januari 1995. T.ex. när det gäller utredningens förslag i fråga om skatteplikt för *frimärken* och *sedlar* och *mynt*, dvs. att momsplikten skulle omfatta samlarobjekten och momsfrihet enbart föreligga för sådant i egenskap av lagliga betalningsmedel och frankeringsmärke för postbefordran, avser regeringen att återkomma till denna fråga i samband med ett förslag beträffande nya regler för handel med begagnade varor.⁷⁸ Särskilt beträffande omsättning av *sedlar* och *mynt* har dock en förändring skett, nämligen såtillvida att för sådan omsättning *införts en rätt till återbetalning* av ingående skatt, under *förutsättning* att *kunden är etablerad utom EG* eller att transaktionerna har direkt samband med varor som skall exporteras till ett icke medlemsland.⁷⁹

Omsättning av *guld som levereras till Sveriges Riksbank undantas* numera från momsplikt och då som ett kvalificerat undantag, nämligen *med rätt till återbetalning* för ingående skatt i verksamheten.⁸⁰

Försäkringsområdet har i likhet med finansieringsområdet varit föremål för ett okvalificerat undantag från momsplikt. På samma sätt som beskrivits ovan för vissa finansieringstjänster är numera undantaget dock av kvalificerat slag under förutsättning att kunden är etablerad utom EG eller om transaktionerna har direkt samband med varor som skall exporteras till ett icke medlemsland - dvs. återbetalningsrätt för ingående skatt föreligger till den del verksamheten består i sådan omsättning.⁸¹

1.4.4 Livräddningsfartyg samt skepp och luftfartyg för yrkesmässig användning m.m.

Tidigare regler om kvalificerat undantag från momsplikten (dvs. undantag från momsplikt men med s.k. återbetalningsrätt för ingående skatt i verksamheten) har behållits på rubricerade område. Det *kvali-*

⁷⁸ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 96.

⁷⁹ Jfr 10 kap 11 § andra stycket ML prop. 1994/95:57 sid. 141.

⁸⁰ Jfr 3 kap 23 § 8 och 10 kap 11 § första stycket ML och prop. 1994/95:57 sid. 143.

⁸¹ Jfr bet. 1994/95:SkU 7 sid. 84 och 93 och prop. 1994/95:57 sid. 143.

ficerade undantaget har dock *utvidgats till* att gälla även för *tjänster avseende delar, tillbehör eller utrustning* till skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, fartyg för bogsering eller bärgning och luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran.⁸² Därmed har ordningen den 1 januari 1995 återställts fullt ut till vad som gällde före 1991, vilket också egentligen var meningen när det kvalificerade undantaget på området återinfördes den 1 juli 1993 (man råkade missa tjänster avseende delar, tillbehör eller utrustning den gången).⁸³

⁸² Jfr 3 kap 21 § första stycket 6 ML och prop. 1994/95:57 sid. 100.

⁸³ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 101.

2. Avdragsrätt/återbetalningsrätt

2.1 Allmänt

Som framgår ovan under Vad kan mervärdesskattskyldighet uppkomma för? så föreligger *avdragsrätt* för ingående skatt avseende förvärv hänförliga till *omsättning* som *medför moms skyldighet* och s.k. *återbetalningsrätt* för ingående skatt avseende förvärv hänförliga till *omsättning* som är *kvalificerat* undantagen från momsplikt. Om *omsättningen* är *okvalificerat undantagen* föreligger *varken avdragsrätt* eller *återbetalningsrätt*.

Med återbetalningsrätt uttrycks vad som tidigare benämndes teknisk skattskyldighet, dvs. att ingående skatt får lyftas av för ett förvärv trots att någon utgående skatt inte skall erläggas för omsättningen som förvärvet är hänförligt till. *Återbetalningsrätt* föreligger även för ingående skatt hänförlig till omsättning som utgör *export* av varor eller tjänster som är momspliktiga eller kvalificerat undantagna från momsplikt. Moms som erläggs i samband med *import* till verksamhet som är avdragsberättigad eller återbetalningsberättigad enligt vad här ovan sagts får också tas upp som ingående skatt och dras av i samband med momsredovisningen. Vidare gäller att avdragsrätten/återbetalningsrätten begränsas i de fall en *verksamhet* är *blandad*, dvs. består i såväl momspliktig och/eller kvalificerat undantagen omsättning som okvalificerat undantagen omsättning. Ingående skatt får i sådana endast lyftas i den mån förvärvet eller importen är hänförlig till momspliktig eller kvalificerat undantagen omsättning. Dessutom gäller som bekant direkta *avdragsförbud* i viss mån för representation, i huvudsak för personbilar och motorcyklar samt överhuvudtaget för stadigvarande bostad.

Som nämndes ovan under Inledning kvarstår rätten till s.k. *fiktivt avdrag* för ingående skatt även efter den 1 januari 1995, men bestämmelserna i detta avseende kan komma att omprövas i samband med att man tar ställning till de nya EG-reglerna beträffande beskattningen av begagnade varor etc.

I fortsättningen när jag använder uttrycket avdrag avses såväl avdragsrätten som återbetalningsrätten om inte annat särskilt anges. Här skall emellertid endast nämnas att det finns en särskild återbetalningsrätt för utländska företagens svenska momsutgifter, vilken jag återkommer till i avsnitt 3.5.

Reglerna på förevarande område enligt ovan kvarstår i huvudsak oförändrade även efter den 1 januari 1995.⁸⁴ De *viktigaste förändringarna* som skedde då består dock i införandet av institutet om korrigerig (jämknig) av avdrag för ingående skatt enligt avsnitt 2.2. nedan och införandet av avdragsrätt för ingående skatt med anledning av den nya beskattningsordningen för s.k. gemenskapsinterna förvärv (jfr avsnitten 3.1 och 3.2) samt sloandet av den generella avdragsrätten för kommuner (jfr avsnitt 2.4). Se även beträffande s.k. slussningsmoms inom äkta koncerner i avsnitt 2.3.

Den s.k. återbetalningsrätten har enligt vad som sägs i avsnitten 1.4.3 respektive 1.4.4 utvidgats till att gälla även i vissa fall på finans- och försäkringsområdet respektive utvidgats inom sjö- och luftfarten.

Krav på dokumentationen

Undantaget för detaljhandeln, person- eller godsbefordran eller annan verksamhet inom vilken ersättning kvitteras på jämförliät sätt (såsom kultur- och nöjesområdet samt parkeringsbolag och andra korttidsuthyrare) från att utfärda faktura med öppet debiterad moms har slopats den 1 januari 1995. I konsekvens härmed har också gränsbeloppet om 200 kronor för kravet att köparen skall skall styrka avdrag genom öppet debiterad ingående skatt i faktura eller motsvarande handling slopats.⁸⁵

I nämnda branscher kan det dock inte uteslutas att det införda

⁸⁴ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 125.

⁸⁵ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 135 och SOU 1994:88 sid. 279.

kravet på utfärdande av en fullständig faktura i momshänseende uppfattas som en olägenhet. Det kommer därför att utfärdas tillämpningsföreskrifter angående i vilka fall avvikelse kan ske från nämnda krav. Möjligheten till en begränsning av vilka uppgifter som skall förekomma i en faktura skall dock endast gälla för mindre belopp och beträffande skyldighet att ange identifikationsuppgifter beträffande utställare och mottagare av fakturan, transaktionen art och platsen för varans mottagande.⁸⁶

2.2 Korrigering (jämkning) av avdrag

Enligt vad som sägs i avsnitt 2.1 har reglerna om avdragsrätt för ingående skatt i stort sett behållits oförändrade efter den 1 januari 1995. Exempelvis skall fortfarande den ingående momsen hos köparen i princip motsvara vad som är utgående moms hos den som är skattskyldig för transaktionen.⁸⁷ Reglerna om uppdelning efter skälig grund av avdragsrätten för ingående moms vid s.k. blandad verksamhet (jfr avsnitt 2.1) behålls också.⁸⁸

Däremot har EG-regler om *jämkning* (korrigering) av *avdrag* för *ingående moms* avseende s.k. *investeringsvaror* införts även i Sverige.⁸⁹ Med investeringsvaror avses:

1. maskiner, inventarier och liknande tillgångar som undergår värdeminskning, och vars anskaffningskostnad överstiger 200 000 kronor exklusive moms,
2. fastigheter vars anskaffningskostnad överstiger 200 000 kronor.⁹⁰

Med förvärv av fastighet jämställs i detta sammanhang förvärv av

⁸⁶ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 137 och 11 kap 5 § andra stycket ML.

⁸⁷ Jfr SOU 1994:88 sid. 239.

⁸⁸ Jfr SOU 1994:88 sid. 259.

⁸⁹ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 131.

⁹⁰ Jfr 8 kap 16a § andra stycket ML.

tjänster avseende ny-, till- eller ombyggnad av fastigheter. Därvid skall den i punkt 2 ovan angivna beloppsgränsen avse den sammanlagda anskaffningskostnaden för dylika tjänster som förvärvats under ett beskattningsår.⁹¹

I Sverige finns även fortsättningsvis regler om uttagsbeskattning. Enligt vad som sägs i avsnitt 1.3 kan numera privat nyttjande av såväl anläggningstillgångar som omsättningstillgångar uttagsbeskattas momsmässigt. Uttagsreglerna får i vart fall delvis samma effekt som reglerna om korrigering av avdragen ingående moms. 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 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 överfördes 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.⁹²

Korrigering av avdragen ingående skatt har alltså införts för att man i efterhand skall kunna öka eller minska avdragsrätten beroende på att man vid förvärvstillfället inte kände till i vilken omfattning tillgången skulle komma att användas i momspliktig verksamhet.⁹³ Notera att det är användningen av den enskilda investeringsvaran i momspliktig

⁹¹ Jfr 8 kap 16a § tredje stycket ML.

⁹² Jfr prop. 1994/95:57 sid. 134.

⁹³ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 132.

respektive momsfri verksamhet som bedöms. *Jämkning* (korrigerig) av *avdragen ingående skatt skall ske* i följande fall⁹⁴:

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 ej 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 exemelvis är fallet vid utrangering av inventarier i en momsfri verksamhet - t.ex. ett sjukhus säljer ut en bokhylla från sitt bibliotek. I ett sådant fall sker ingen korrigerig, vilket är naturligt eftersom avdragsrätt saknats. 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 korrigerig sker. Har avdragsrätt emellertid endast *delvis* förekommit vid förvärvstillfället (partiell avdragsrätt) skall försäljningen dock föranleda beskattning och korrigerig ske. I sådant fall skall tillgången behandlas som om den hade tillhört verksamheten tills korrigerigstiden (se nedan) löpt ut och antas vidare att verksamheten då hade full avdragsrätt. Jämkning (korrigerig) av avdragsrätten sker vid ett enda tillfälle (se nedan) och avser alltså då återstoden av korrigerigstiden, och jämknigen 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 jämknings-

⁹⁴ Jfr 8 kap 16b § ML och prop. 1994/95:57 sid. 132, 189 och 190.

beloppet i förevarande fall (försäljning vid partiell avdragsrätt) högst kan uppgå till vad som motsvarar 25% av priset, exklusive moms, med anledning av avyttringen.⁹⁵

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

Omsättning av fastigheter föranleder inte momsbeskattning (jfr avsnitt 1.4.1). 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 jämningsmöjlighet sålunda finns. Jämningen kan endast avse en minskning av den ingående skatten.⁹⁶

Jämkning (korrigerings) 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 (*korrigerings tiden*). Korrigerings tiden är för *fastigheter sex (6) år* från tidpunkten för förvärvet och för *andra investeringsvaror fem (5) år* från tidpunkten för förvärvet. I korrigerings tiden skall inräknas det räkenskapsår under vilket varan förvärvades.⁹⁷

*Korrigeringen grundas på de förändringar i avdragsrätten som skett under det aktuella året i förhållande till det år då investeringsvaran anskaffades.*⁹⁸

Jämkning av avdrag för ingående moms skall ske löpande för varje räkenskapsår under korrigerings tiden. Jämkning skall göras beträffande en *femtedel* (för *andra investeringsvaror än fastigheter*) respektive en *sjättedel* (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.⁹⁹

⁹⁵ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 189.

⁹⁶ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 189 och 190.

⁹⁷ Jfr 8 kap 16c § ML.

⁹⁸ Jfr SOU 1994:88 sid. 271.

⁹⁹ Jfr 8 kap 16d § första stycket ML och prop. 1994/95:57 sid. 190.

Jämkning med anledning av *avyttring* av en investeringsvara skall göras vid *ett enda tillfälle*. Sådan jämkning skall avse hela den *återstående korrigerings tiden* för varan i fråga.¹⁰⁰

En "väsentlighetsprincip" har också införts som innebär att jämkning (korrigerings) inte skall ske om den procentuella förändringen av avdragsrätten i förhållande till avdragsrätten vid anskaffandet är mindre än 10. Procentsatsen skall för den avdragsgilla andelen således ha förändrats med minst 10 i förhållande till vad som gällde vid tidpunkten för förvärvet.¹⁰¹

Vid *jämkning* av avdrag för ingående moms till följd av *ändrad användning* skall avdragsrätten under jämkningsåret bestämmas med ledning av förhållandena under hela året.¹⁰² 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 korrigerings tiden.¹⁰³

Jämkning av avdrag för ingående moms skall *inte ske om* en förändring i användandet av en investeringsvara föranleder *uttagsbeskattning* (jfr avsnitt 1.3) *eller s.k. återföring av ingående moms* (jfr avsnitten 1.3 och 2.3).¹⁰⁴ I sistnämnda fall hänvisas i 8 kap 16e § första stycket ML till återföringsfall enligt 9 kap 5 § ML, vilket innebär att jämkning inte sker när 100% (treårsregeln) återförs till följd av en förändrad användning av en fastighet för vilken frivilligt inträde beslutats, men vid återföring av 50% (sexårsregeln). Detta är ju naturligt eftersom det vid full återföringsskyldighet inte finns någon anledning att jämka, vilket det däremot kan finnas om sexårsregeln är aktuell i återföringshänseende.

Avyttras en investeringsvara i samband med *överlåtelse* av hela

¹⁰⁰ Jfr 8 kap 16d § andra stycket ML.

¹⁰¹ Jfr 8 kap 16e § andra stycket ML.

¹⁰² Jfr 8 kap 16e § tredje stycket ML.

¹⁰³ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 190 och 191.

¹⁰⁴ Jfr 8 kap 16e § första stycket ML.

verksamheten eller verksamhetsgrenen som varan ingår i, skall *förvärvaren överta säljarens rättigheter och skyldigheter* beträffande jämkning (korrigerig) av avdrag för ingående moms under förutsättning att överlåtelsen undantas från momsplikt.¹⁰⁵

Följande *exempel* kan ges på *tillämpningen av jämkning (korrigerig) av avdragen ingående skatt*:

År 1

En maskin förvärvas för 400 000 kronor exklusive moms till ett företag som bedriver konsultverksamhet (momspliktigt) och utbildningsverksamhet (momsfritt). Momsen på förvärvet uppgår till 100 000 kronor. Förhållandet mellan transaktioner som medför momsskyldighet och totala transaktioner (momspliktiga och moms fria) 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 kronor vid förvärvet.

År 2

Förhållandet mellan transaktioner som medför skattskyldighet och totala transaktioner förändras till 70:100. $75-70:100=5:100$. Ingenting händer eftersom korrigerig inte sker när den procentuella förändringen av avdragsrätten i förhållande till avdragsrätten vid anskaffandet är mindre än 10. Ingen korrigerig alltså.

År 3

Förhållandet mellan transaktioner som medför momsskyldighet och totala transaktioner förändras till 45:100. Avdraget för ingående moms har blivit för stort och måste korrigeras.

Korrigerigen skall avse en femtedel av den ingående moms, dvs. 20 000 kronor. Att återbetala till staten blir $(75-45):100=30:100$ multiplicerat med 20 000 kronor=6 000 kronor.

¹⁰⁵ Jfr 8 kap 16f § ML och prop. 1994/95:57 sid. 191 och prop. 1993/94:99 sid. 161.

År 4

Momsskyldigheten och användningen av varan i fråga förändras till 90:100. Sett till detta år har det ursprungliga avdraget varit för lågt.

Korrigeringen skall avse en femtedel av 100 000 kronor.

$(90-75):100=15:100$ multiplicerat med 20 000 kronor=3 000 kronor. För detta år skall avdrag för ingående skatt öka med 3 000 kronor.

År 5

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

Avslutningsvis skall sägas att det av *övergångsbestämmelserna* (jfr kapitel 5) till den nya lagstiftningen 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. Notera att man talar om förvärv, vilket enligt mitt förmenande avser när avtal träffades. Dvs., om avtal om köp av en fastighet eller annan vara som enligt de nya reglerna utgör s.k. investeringsvara slöts före den 1 januari 1995 skall de nya reglerna om jämkning av avdragen ingående skatt under en korrigeringstid inte tillämpas även om avdragsrätt för förvärvet inträdde först den 1 januari 1995 eller senare.

2.3 Koncerner

Tidigare har i delbetänkandet från Utredningen om vissa mervärdesskattefrågor (SOU 1992:121) förordats att regler motsvarande EGs bestämmelser om gruppregistrering av företag i koncerngemenskap skulle införas även i Sverige. Utredningen SOU 1994:88 har dock inte ansett det ligga inom ramen för sitt uppdrag att föreslå införande av koncernredovisning av moms. Således är även fortsättningsvis företag inom en koncern skilda subjekt i momshänseende med påföljd att "internfakturering" av moms fortsatt måste ske då koncernföretagen tillhandahåller varandra momspliktiga varor eller tjänster. Däremot

föreslog utredningen att möjligheten att inom en s.k. äkta koncern "slussa" över avdragsrätten för ingående skatt som ett koncernföretag debiterats av någon utomstående till ett annat företag i samma koncern, när det första företaget tillhandahåller moms fria tjänster till det senare momsskyldiga företaget, skulle slopas eftersom regeln inte anses förenlig med vad som gäller inom EG.¹⁰⁶

Regeln om s.k. slussningsmoms inom äkta koncern har dock behållits och gäller således även efter den 1 januari 1995. Framförallt inom den finansiella sektorn har regeln ansetts fortsatt motiverad för att eliminera oönskade kumulativa effekter.¹⁰⁷ Dessutom erinras om att "slussningsmomsen" har en särskild betydelse på fastighetsområdet som alternativ till s.k. frivilligt inträde, vilket har berörts ovan i avsnitt 1.3.

Antag att en äkta koncern bildas av två aktiebolag, dvs. moderbolaget äger mer än 90% av aktierna i dotterbolaget, och att t.ex. dotterbolaget endast innehåller den fastighet i vilken moderbolaget bedriver sin momsskyldiga verksamhet. Dotterbolaget är inte momsskyldigt för sin lokaluthyrning till moderbolaget, men skulle kunna frivilligt inträda i momssystemet för denna. Detta skulle emellertid innebära att dotterbolaget vid en eventuell försäljning av fastigheten inom tre eller sex år från utgången av det kalenderår då inträdet i momssystemet beslutades skulle bli skyldigt att återföra till beskattning 100% av åtnjutna momsavdrag i treårsfallet och 50% av momsavdragen i sexårsfallet. I förevarande situation är emellertid kriterierna för att "slussa" momsavdragen från dotterbolaget till moderbolaget uppfyllda (äkta koncern), varför man kan använda denna möjlighet i stället för att dotterbolaget frivilligt inträder i momssystemet. Moderbolaget kan i så fall drabbas av återläggning i form av de nya reglerna om s.k. korrigering av ingående skatt enligt vad som sägs i avsnitt 2.2, eftersom dessa regler inte förutsätter identitet mellan den som gjort förvärvet av investeringsvaran (i detta fall fastigheten) och den som skall korrigera avdragen moms. Det räcker med att konstatera att moderbolaget har gjort avdraget. Däremot kan inte uttagsbeskattning för "en för låg hyresersättning" (jfr avsnitt 1.3) ske om reglerna om äkta

¹⁰⁶ Jfr SOU 1994:88 sid. 11, 222, 236 och 237.

¹⁰⁷ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 129.

koncern tillämpas, eftersom uttagsbeskattning av en tjänst inte kan drabba någon annan än den skattskyldige, och det är i detta fall dotterbolaget som ju inte är moms skyldigt (utan "slussar" avdragen för ingående skatt till moderbolaget).

2.4 Kommuner

Kommunernas och landstingens rätt att få avdrag för all ingående moms på förvärv till den kommunala verksamheten, dvs. även för verksamhet som inte medför moms skyldighet, har slopats.

I stället för denna generella avdragsrätt skall kommunerna få kompensation för momsutgifter i momsfri verksamhet i särskild ordning vid sidan av momssystemet. Numera skall alltså kommunerna enbart redovisa ingående moms avseende momspliktig verksamhet i sin momsdeklaration, ingående moms avseende en momsfri verksamhet får kommunen i särskild ordning begära tillbaka från det särskilda kontoret i Ludvika (Skattemyndigheten i Kopparbergs län). Återbetalning i särskild ordning enligt vad nu sagts för ingående moms i momsfri verksamhet är en övergångslösning under 1995. För tiden från och med 1996 avser regeringen att återkomma till riksdagen med ett förslag om införande av ett system för konkurrenskorrigering som bör bygga på kommunal självfinansiering. Det viktiga är emellertid att någon generell avdragsrätt inte längre förekommer för kommuner (primärkommuner och landstingskommuner).¹⁰⁸

Förändrade regler som berör kommunerna kommenteras även i avsnitten 1.3 (uttagsbeskattning), 1.4.1.1 (fastigheter) och 1.4.2 (sjuktransporter), där avsnitt 1.4.1.1 och de nya begränsningarna av möjligheten att frivilligt inträda i momssystemet vid uthyrning av fastighet till en kommun särskilt får framhållas.

¹⁰⁸ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 151.

3. Affärer till och från Sverige

3.1 Allmänt

I avsnitt 1.1 anges att förevarande arbete i första hand redogör för de förändringar i den svenska moms­lagstiftningen som vidtogs den 1 januari 1995 med anledning av Sveriges EU-inträde. På grund av den komplexitet som föreligger beträffande reglerna i förevarande kapitel skall emellertid en fullständigare redogörelse ske för dessa. Som nämnts ovan under Inledning är momsreglerna EG-regler varför uttrycket EG används.

I detta kapitel skall redogöras för de EG-anpassade momsreglerna beträffande omsättning av varor och tjänster mellan Sverige och andra EG-länder och mellan Sverige och andra länder än EG-länder (s.k. tredje land). De förändringar som skett härvidlag jämfört med vad som gällde före den 1 januari 1995 bygger på *EGs sjätte mervärdesskattedirektiv, 77/388/EEG* (jfr ovan under Inledning). Detta var också fallet med de regler som infördes den 1 juli 1994 genom den nya mervärdesskattelagen (SFS 1994:200).

Notera att den nya beskattningsordningen avseende EG-handeln berör varuhandeln och inte tjänsterna i allmänhet. De enda tjänster som berörs av beskattningsordningen för EG-handeln är tjänster med anknytning till varuhandeln mellan EG-länderna (transporter och tjänster i samband därmed samt förmedlingstjänster). T.ex. talar man om gemenskapsinterna varutransporttjänster. I övrigt talar man på tjänstesidan om export- och importtjänster oavsett om medkontrahenten finns i ett annat EG-land eller i ett tredje land. Tjänsterna har ju dessutom i stort sett EG-anpassats redan tidigare genom skattereformen 1991 och genom den nya lagen den 1 juli 1994.

Förhållandet till *Norge* i momshänseende kommenteras särskilt mot bakgrund av att Norge inte gick med i EG och på grund därav får behålla de i vissa sammanhang särskilda gamla nordiska reglerna i förhållande till Sverige.

Sverige har alltså blivit medlem i den europeiska unionen (EU) den 1 januari 1995 och med anledning härav har en helt ny beskattningsordning införts för varuhandeln med EG-länderna.

Tullprocedurerna är i princip *avskaffade inom EG*, vilket innebär att *all gränsuppbörd är avskaffad för EG-handeln* (inom EG 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 mervärdesskatteredovisning. Man kan enkelt uttrycka det så att i stället för att tullen tar ut moms vid varuinförsel till Sverige från ett annat EG-land så redovisar köparen "tullmomsen" som en förvärvsskatt ("Utgående skatt EG-förvärv") i sin momsdeklaration till skattemyndigheten. En privatperson som åker till ett annat EG-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 EG-handel.

I stället för kontroll av varuhandeln genom tullprocedurer skall EG-handeln kunna kontrolleras genom samarbete mellan skattemyndigheterna i de olika EG-länderna (se nedan om det s.k. VIES-systemet). I samband med tredjelandshandel tas däremot fortfarande moms ut av tullen enligt de vanliga tullprocedurerna.¹⁰⁹ Då en vara importeras till ett EG-land genom s.k. *tredjelandshandel* sker *förtullning* i EG-landet i fråga och därigenom övergår varan till s.k. *fri omsättning* inom EG och jämföras därmed med en vara som har sitt ursprung inom EG. Annorlunda uttryckt så blir varan genom införtullningen en *gemenskapsvara* (jfr avsnitt 3.4).

Uppgiftsskyldighet

Hur den nya *momsdeklarationen* (MVD) ser ut framgår av *bilaga 1*

¹⁰⁹ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 77.

och hur en s.k. *kvartalsredovisningsblankett* (KVR) föreslås skall se ut framgår av *bilaga 2*. I avsnitten 3.2.2 och 3.2.2.1 kommenteras den nya *momsdeklarationen* och bl.a. de *nya begrepp* som förekommer där: *Utgående skatt EG-förvärv*, *Värde av varuleveranser till EG* och *Värde av varuförvärv från EG*. Den periodiska sammanställningen, normalt en kvartalsredovisning, kommenteras i samband därmed och även i avsnitt 4.4. Se även nedan i detta avsnitt under Sammanfattning: MVD och KVR. Redan här skall nämnas att den nya uppgiftsskyldigheten i momsdeklarationen beträffande EG-handeln och *skyldigheten att lämna uppgifter* om varuleveranser *till* EG i den nya s.k. *kvartalsredovisningen* (i vissa länder skall kvartalsredovisningen uppta såväl leveranser från som till EG, men i Sverige enbart till EG) föreskrivs av *kontrollhänsyn*.¹¹⁰

Uppgifterna skall lämnas så att de kan hållas tillgängliga för övriga EG-länders skattemyndigheter.¹¹¹ Meningen är bl.a. att en säljare i ett EG-land via myndigheten där vid behov skall kunna kontrollera att en köpare i ett annat EG-land som åberopar s.k. VAT-nummer (se nedan) 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 EG-företagare genom riksskatteverkets (RSV) uppkoppling till EGs datanät VAN (Value Added Network) som ingår i det s.k. VIES-systemet (*VAT Information Exchange System*), som medger informationsutbyte mellan skattemyndigheterna inom EG. VIES finns hos RSVs samordningsmyndighet CLO (*Central Liaison Office*).

Man kan för kontroll av momsstatusen hos en köpare i ett EG-land t.ex. ringa till sitt lokala skattekontor som kontaktar CLO hos RSV.¹¹² Meningen är att alltså att köparen i det andra EG-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 köparens VAT-nummer, utan skatteförvaltningen svarar endast på en

¹¹⁰ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 87.

¹¹¹ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 88.

¹¹² Jfr RSV Rapport 1994:3 sid. 9 och 10.

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 kvartalsredovisningen anges för respektive kund i EG-land vederbörandes landkod (t.ex. DE för tysk kund), registreringsnummer och försäljningsbeloppen avseende varuleveranser. Det totala värdet för varuleveranserna till EG i kvartalsredovisningen (summan av kolumnen "försäljningsbelopp") skall stämma överens med summan av beloppen på rad 10 i momsdeklarationerna, "Värde av varuleveranser till EG", för samma tidsperiod. 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 momsdeklarationen och kvartalsredovisningen, vilket ju förklaras av att systemet skall ersätta en tullkontroll och det endast är själva varan som skulle kunna bli momsbeskattad av tullen (se även nedan i detta avsnitt under Sammanfattning: MVD och KVR). En gemenskapsintern varutransporttjänst däremot som förvärvats från ett annat EG-land skall i och för sig förvärvsbeskattas hos en moms skyldig svensk förvärvare men momsen som beräknas redovisas på raden för "vanlig" utgående skatt i deklarationen (rad 1) och någon uppgift lämnas inte i kvartalsredovisningen. Dvs., varutransporttjänsten redovisas på samma sätt som en "vanlig" importtjänst (jfr avsnitt 3.3.1.1) behandlades redan före EU-inträdet.

Notera dessutom att kolumnen "trepårtshandel" i kvartalsredovisningen avser varuleveranser med svensk säljare men där varan inte passerar den svenska gränsen utan gränsen mellan andra EG-länder. Därför har sådan omsättning separerats i kvartalsredovisningen; den motsvarar ju inte något som skulle ha omfattats av svenska tullprocedurer vid tredjelandshandel. Se mera i avsnitt 3.2.2.1 om "trepårtshandel" eller s.k. triangeltransaktioner (ABC-kontrakt) som den också benämnes.

För övrigt sker en avstämning av de uppgifter som vissa företag läm-

nar i en s.k. INTRASTAT-blankett till tullmyndigheten (jfr avsnitt 4.4) mot de uppgifter om värdet av varuleveranser till EG och värdet av varuförvärv från EG som lämnas i momsdeklarationen.

Sverige ingår alltså numera i den gränslösa gemensamma marknaden inom EU (den s.k. *gemensamma inre marknaden*) som i övrigt består av länderna: Österrike (AT), Belgien (BE), Tyskland (DE), Danmark (DK), Grekland (EL), Spanien (ES), Finland (FI), Frankrike (FR), Storbritannien (GB), Irland (IE), Italien (IT), Luxemburg (LU), Nederländerna (NL) och Portugal (PT). Inom parentes anges respektive *landkod* vilken enligt vad som sägs i avsnitt 3.2 skall anges i faktura för att s.k. gemenskapsinterna varuförvärv skall anses föreligga. Sverige har landkoden SE. Nämnade länders geografiska områden utgör tillsammans EGs mervärdesskatteområde (och punktskatteområde) och även EGs tullområde. Som vi skall se i avsnitt 3.4 skiljer sig emellertid skatteområdet och tullområdet åt något i omfattning vilket kan få betydelse för beskattningen.

Numera skiljer man alltså på *EG-handel* och *tredjelandshandel* (jfr avsnitt 3.2). EG-handeln avser varuleveranser till och från t.ex. Sverige där medkontrahenten finns i ett annat EG-land och tredjelandshandeln avser varuleveranser till och från t.ex. Sverige där medkontrahenten finns i ett land som inte är EG-land. Införsel från annat EG-land kallas gemenskapsinternt förvärv medan införsel från annat land än EG-land kallas import. Vad gäller utförsel till EG-land talar man om varuleverans till EG och utförsel till annat land än EG-land kallas export. Själva orden export och import är sålunda numera förbehållna tredjelandshandeln. Vad gäller tjänster talar man om gemenskapsinterna varutransporter inom EG, annars gäller uttrycken exporttjänster och importtjänster generellt sett.

Enligt en *övergångsbestämmelse* (jfr kapitel 5) skall de bestämmelser som gällde före den 1 januari 1995 tillämpas i fråga om vara för vilken skattskyldighet för införsel har inträtt före den tidpunkten. Har så skett skall alltså tullen ta ut moms (dvs. förtullning ske) för en vara som införts t.ex. från EG-landet Tyskland, även om momsreglerna rent faktiskt tillämpas (administrationen sker) först under 1995. Det är först när införseln skulle ha medfört skattskyldighet den 1 januari

1995 eller senare som de nya reglerna för EG-handeln (gemenskapsvaror) gäller. Före den 1 januari 1995 gällde generellt sett att skattskyldigheten för införsel inträdde då varan skulle anmälas till förtullning, dvs. direkt då varan lossas ur det transportmedel med vilket den befordrats eller, när varan först lagts upp på tullupplag, tullager eller i frihamn, då uttag därifrån sker eller, vid transitering, när hemtagning sker (vilka regler ju gäller även fortsatt för tredjelandshandel, jfr avsnitt 3.4).

Emellertid gäller enligt *ytterligare en övergångsbestämmelse* att tullen skall ta ut moms även för gemenskapsvaror om de senast den 31 december 1994 fanns på tullupplag, tullager eller i frihamn eller då var föremål för temporär införsel eller transitering i Sverige och uttag sker eller temporär tullfrihet upphör den 1 januari 1995 eller senare. De nämnda övergångsreglerna innebär följande. Om varan från Tyskland lossades från t.ex. bil eller tåg i Sverige senast den 31 december 1994 tar alltså tullen ut momsen, och om så skedde vid en senare tidpunkt gäller i stället de nya reglerna om gemenskapsinterna förvärv beträffande EG-handel. Om varan från Tyskland t.ex. lades upp på tullager i Sverige under 1994 eller då omfattades av beslut om temporär tullfrihet här i landet skall tullen ta ut moms även under 1995 om uttag från tullagret sker den 1 januari 1995 eller senare eller varan finns kvar här 1995 och tiden för den temporära tullfriheten har överskridits.

Huruvida s.k. kvartalsredovisning skall ske kommenteras, som nämnts, i avsnitten 3.2.2 och 3.2.2.1 vid beskrivningen av EG-handeln. I kapitel 4 redogörs i övrigt för förändringarna av förfarandereglererna med anledning av den nya beskattningsordningen för EG-handeln. I avsnitt 3.5 kommenteras särskilt utländska företagens aktiviteter i Sverige.

MVD och KVR - sammanfattning

I bilaga 1 finns en kopia på en mervärdesskattedeclaration (MVD) och i bilaga 2 ett förslag till en kvartalsredovisningsblankett (KVR). Jag skall nu försöka ge en översikt över hur redovisningen skall ske av olika affärer mellan Sverige och utlandet. För närmare analys av olika fall hänvisas

till i första hand avsnitt 3.2.2.1 och avsnitten 3.3.1.1 och 3.3.2.6. (Jag reserverar mig för eventuella tillämpningsföreskrifter som kan komma att ges ut av RSV beträffande redovisningen i KVR.)

De särskilda raderna i MVD: "Utgående skatt EG-förvärv" (rad 4), "Värde av varuleveranser till EG" (rad 10) och "Värde av varuförvärv från EG" (rad 11) avser enbart själva varuomsättningen avseende varuhandel där varan antingen transporteras från Sverige till ett annat EG-land (rad 10) eller i den andra riktningen (raderna 4 och 11). KVR avser enbart varor, aldrig tjänster, och då enbart varuleveranser från Sverige till ett annat EG-land (aldrig motsatt riktning) som redovisas i kolumnen "försäljningsbelopp". Totalsumman i den kolumnen i KVR skall stämma med summan av beloppen på rad 10 i MVD för samma tidsperiod (normalt alltså tre månader).

Vid misstämning skall meddelande därom automatiskt skickas till den skattskyldige från myndigheten. (Kolumnen "trepartshandel" i KVR avser det fallet då säljaren av en vara är en svensk moms Skyldig, men varan inte transporteras över svenska gränsen utan från ett annat EG-land till ytterligare ett annat EG-land och den svenske säljaren undantas från införselbeskattning där. "Trepertshandeln" beskrivs i avsnitt 3.2.2.1, varför jag inte redogör för denna speciella situation här.)

Om en *svensk köpare* förvärvar en vara från en säljare i ett annat EG-land gör svensken ett s.k. gemenskapsinternt förvärv (GIF) här om han har åberopat sitt svenska VAT-nummer (momsregistreringsnumret med landkoden SE angiven först). Om varan är momspliktig enligt svenska regler beskattas köparen här genom att han beräknar utgående skatt på förvärvet som redovisas på rad 4 i MVD och i samma deklaration får han göra avdrag som för ingående skatt på rad 5 i den mån avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger i verksamheten.

I KVR framgår att det är en person med VAT-nummer i det andra EG-landet som skall anges där vid varuförsäljning till annat EG-land. Som nämnts är det av kontrollhänsyn som redovisningen i KVR skall ske, och då sett ur det perspektivet att det kontrollsystem som redovisningen ingår i skall ersätta tullens verksamhet vid varuhandel mellan

EG-länder. Har köparen i det andra EG-landet åberopat sitt VAT-nummer där kan en *svensk säljare* fakturera momsfrött trots att omsättning sker här, dvs. det land som varan transporteras från. Köparen redovisar förvärvsskatt (moms) för sitt GIF i det andra EG-landet. Vid behov kan då skattemyndigheterna i de olika EG-länderna kontrollera att affären gått riktigt till ur momshänseende.

Det sagda innebär att det endast är momspliktiga varuleveranser till annat EG-land som säljaren skall redovisa på rad 10 i MVD och i KVR. En momsfri varuförsäljning är ju en skattefri omsättning inom landet och redovisas på rad 8 i MVD och överhuvudtaget inte i KVR. Någon moms skulle ju inte ha påförts vid en rent nationell affär, och därför behöver inte köparen i det andra EG-landet åberopa sitt VAT-nummer vid förvärvet. En annan sak är att köparen av varan kan beskattas för sitt GIF i hemlandet om varan är momspliktig där.

Om en icke momsskyldig näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare i ett annat EG-land köper punktskattepliktiga varor (alkohol-, tobaks- och mineraloljeprodukter) här eller om en privatperson köper ett nytt transportmedel (t.ex. en ny bil) här behöver inte säljaren påföra moms i Sverige. För sådana fall skall inte redovisning ske på rad 10 och inte heller i KVR. Omsättningen sker här men undantas från momsplikten och redovisas i MVD på rad 8. Säljaren levererar momsfrött utan att köparen anger något VAT-nummer, och i stället styrks varuutförseln i förstnämnda fall av ledsagardokumentet för punktskattepliktiga varor (jfr avsnitt 3.4) och i sistnämnda fall av att registrering av transportmedlet sker (jfr avsnitt 3.2.2.1).

Om köparen i det andra EG-landet inte åberopar VAT-nummer och det är fråga om försäljning av momspliktiga varor i andra fall än enligt föregående stycke, skall säljaren ta ut moms. Det är t.ex. fråga om bokförsäljning till annat EG-land. Säljaren redovisar utgående skatt på rad 1 i MVD och skattepliktig omsättning inom landet på rad 7 och ingenting i KVR. Om försäljningen till kunder utan VAT-nummer i ett visst EG-land överskrider ett visst gränsbelopp där (som kan variera mellan ca 335 000-950 000 kronor) skall den svenske säljaren själv registrera sig där eller registrera sig där genom ombud och fakturera det landets moms till kunden.

Typfall som avses här är t.ex. postorderförsäljning till privatkunder i andra EG-länder. Om en sådan registrering i annat EG-land sker för distansförsäljningen dit anses inte någon omsättning ske här, men säljaren gör ett GIF i det andra EG-landet ("på sitt VAT-nummer där"). Säljaren skall då inte ta ut någon svensk moms, utan det andra landets moms, och redovisar här hemma "varuöverföringen" på rad 10 och i KVR med angivande av sitt eget VAT-nummer i det andra EG-landet.

Om bokförsäljaren också sysslar med utbildning och säljer korrespondenskurser till privatpersoner (eller andra) i det andra EG-landet, skall vederbörande inte ta ut moms på den grunden att det är fråga om momsfri utbildning (förutsatt att kraven för momsfrihet är uppfyllda). Vederbörande "exporterar" alltså en momsfri tjänst och bör redovisa omsättningen på rad 9 i MVD och ingenting i KVR. Säljaren har inte någon avdrags- eller återbetalningsrätt för debiterad ingående skatt avseende förvärv hänförliga till denna momsfria exportomsättning, och det gör egentligen inte någon skillnad kontrollmässigt om redovisningen skulle ske på rad 8 "skattefri omsättning inom landet" (det kanske förenklar för att skilja på momspliktiga och icke momspliktiga omsättningar i verksamheten).

Böcker som säljs tillsammans med utbildningstjänsten ingår i den momsfria tjänsteomsättningen. En annan sak är det att köparen av utbildningstjänsten kan beskattas för tjänsten som en importtjänst (konsulttjänst) i det andra EG-landet eftersom EGs sjättemomsdirektiv enligt vad ovan under Inledning sägs ha ett snävare utbildningsbegrepp i momssammanhang än vad Sverige för närvarande har. Böcker som däremot säljs för rena självstudier, skall däremot behandlas som vilken varuförsäljning som helst i förevarande sammanhang, dvs. om köparen i det andra EG-landet inte åberopar VAT-nummer där skall säljaren ta ut svensk moms.

På rad 9 redovisas varuförsäljning till tredje land samt exporttjänster till såväl EG-land som tredje land. För importtjänster från utländsk företagare i EG-land eller tredje land redovisas en beräknad utgående

skatt på rad 1 och skattepliktig omsättning inom landet på rad 7 för värdet av den förvärvade tjänsten. På rad 5 får ingående skatt dras för beräknad moms på den importerade tjänsten i den mån avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger i köparens verksamhet. Notera särskilt, vilket framgår bl.a. av avsnitt 3.3.1.1, att en tjänst med anknytning till en vara som transporteras mellan Sverige och annat EG-land materiellt sett bedöms som varan, dvs. säljaren av tjänsten tar inte ut moms om köparen återopar sitt VAT-nummer i det andra EG-landet, men redovisning sker i MVD på precis samma sätt som för andra export- och importtjänster, dvs. inte på de för varuhandeln inom EG särskilda raderna i MVD och aldrig i KVR.

3.2 Varuomsättning

När det gäller *varuhandeln* med utlandet finns det numera, som beskrivits i avsnitt 3.1, två typer av införsel och utförsel (dvs. två typer av gränsöverskridande varuhandel): den ena avseende länder utanför EG (tredjelandshandel) och den andra avseende EG-länder (EG-handel). Det är fråga om två tekniskt sett olika beskattningsordningar. Materiellt sett är det dock ingen skillnad, båda bygger på *destinationsprincipen*.

Samtliga EG-länder har mervärdesskatt. Tanken är att dubbelbeskattning inte skall ske mellan medlemsländerna, men att ej heller skattebortfall skall uppkomma. En annan sak är det att EG-länderna sinsemellan kan ha olika skattesatser, detta innebär inte något skattebortfall i principiell mening. Vid tredjelandshandel däremot kan det t.ex. förekomma skattebortfall, en tjänst som exporteras träffas kanske inte av importtjänstebeskattning i kundens land. På det viset kan man förenklat se EG-reglerna som lagvalsregler: en beskattning skall normalt sett ske av en yrkesmässig omsättning av momspliktiga varor eller tjänster inom EG, frågan är bara i vilket EG-land. Som nämnts är ju dessutom konkurrensneutraliteten av särskild betydelse vid tolkningen av EGs momsregler.

I detta kapitel skall jag försöka redogöra för när en person i Sverige skall erlägga moms vid tredjelandshandel och vid EG-handel samt vid export

och import av tjänster. Först redogör jag i stora drag för de skilda teknikerna vid beskattning av tredjelandshandel och EG-handel, och börjar då med tredjelandshandeln eftersom den representerar den beskattningsordning som tidigare gällt generellt sett vid gränsöverskridande varuhandel. På det viset tror jag att särdragen i den för svenska förhållanden nya beskattningsordningen vid s.k. EG-handel bäst belyses. Därefter går jag igenom reglerna mera detaljerat och följer upp med tjänsterna (avsnitten under 3.3). Jag erinrar om att, som nämnts i avsnitt 3.1, tjänsteområdet i huvudsak var EG-anpassat redan före den 1 januari 1995.

Den nya beskattningsordningen för EG-handeln som kontrollsystem innebär en nödvändig särredovisning av själva varuhandeln, och ingenting annat. En annan sak är det att vissa tjänster med anknytning till varuhandeln (godstransporter o.d.) bedöms på samma sätt som varorna materiellt sett. Dvs., en varustransporttjänst förvärvsbeskattas hos en svensk moms skyldig köpare av tjänsten då han har åberopat sitt momsregistreringsnummer i förhållande till transportören från det andra EG-landet, men han särbehandlar inte förvärvet i momsdeklarationen (och i kvartalsredovisningen tas ju tjänster överhuvudtaget inte upp), jfr avsnitt 3.3.2.6).

Den *beskattningsordning* som nedan beskrivs för *EG-handeln*, och som för svenskt vidkommande gäller från och med den 1 januari 1995, har, som nämnts ovan under Inledning, karaktären av *övergångsarrangemang*. Övergångsordningen gäller formellt under åren 1993-1996. Ännu har inga beslut fattats om vad som skall gälla därefter. Emellertid förlängs tillämpligheten av övergångsordningen för tiden efter 1996 automatiskt så länge inga beslut om nya regler fattas.¹¹³ Övergångsordningen bygger på *destinationsprincipen*, dvs. varuhandeln mellan EG-länderna (EG-handeln) behandlas materiellt sett på samma sätt som handeln med andra länder än EG-länder (tredjelandshandeln): beskattning sker inte i ursprungslandet utan i mottagarlandet. Meningen är att man beträffande EG-handeln skall frångå destinationsprincipen 1997 och i stället tillämpa en *ur-*

¹¹³ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 74.

sprungsprincip, men så länge inga beslut därom fattas gäller övergångsordningen även 1997 och senare.¹¹⁴

3.2.1 Tredjelandshandeln, en översikt

En köpare som *importerar* en vara till Sverige från ett annat land än ett EG-land (tredje land) blir om han anmäler varan till förtullning moms skyldig, 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 EG-land och varan där inte har övergått till fri omsättning, dvs. tullmoms har inte påförts i det andra EG-landet och varan är då fortfarande en icke-gemenskapsvara när den kommer till Sverige (jfr avsnitt 3.4). Har varan förtullats i annat EG-land kan den fritt flyttas till Sverige eller annat land inom gemenskapen och då gäller beskattningsordningen för EG-handel (se nedan).

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 inhandlar en vara i Sverige. Han erlägger moms i butiken och återfår moms 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 (bygger på att butiken i Sverige i det enskilda fallet går med på att restituera moms i efterhand). Någon konsumtion anses inte ske i Sverige i sådana fall.

¹¹⁴ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 76.

En privatperson får inte tillbaka erlagd införselmoms. 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 skatt i momsdeklarationen när han har erhållit tullräkningen (eller fått tullmomsen specificerad i en faktura från speditör med angivande av tidigaste avdragsdatum).

Är köparen som har anmält varan till förtullning en i Sverige avdrags- eller återbetalningsberättigad företagare kan han alltså i sin momsdeklaration göra avdrag för tullmomsen som ingående skatt när han får tullräkningen. Moms betalas alltså först in till tullen och sedan tillgodoräknas motsvarande belopp som ingående skatt i momsdeklarationen, som lämnas till skattemyndigheten, i den mån avdragsrätt eller återbetalningsrätt föreligger i verksamheten.¹¹⁵ 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 momsdeklaration 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 momsdeklaration för tullmomsen som för ingående skatt.¹¹⁶

Importmoms påförs alltså bara för momspliktiga varor. En vara som är undantagen från momsplikt enligt momslagen (t.ex. flygbensin) momsbeläggs alltså inte av tullen. 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.¹¹⁷ Importmoms påförs t.ex. inte 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).

¹¹⁵ Jfr 8 kap 2 § tredje stycket 2 ML.

¹¹⁶ 8 kap 4 § 3 ML.

¹¹⁷ Jfr 3 kap 30 § första stycket ML.

I sammanhanget noteras att de *särskilda undantagen* från momsplikten för 1. import av värme, kyla och elektrisk kraft 2. tullfria trycksaker eller exponerade eller framkallade mikrofilmer som förs in som gåva eller annars utan ersättning och 3. sprit, vin, starköl och tobaksvaror som förs in i landet i form av gåvoförsändelse, flyttgods eller som arvs- eller testamentsgods för enskilt bruk har *slopats*.¹¹⁸ Importbeskattning sker alltså numera i samtliga dessa fall.

Från skatteplikt undantas även import av en vara som efter importen skall omsättas till ett annat EG-land, under förutsättning att den efterföljande omsättningen medför att beskattning sker hos förvärvaren i det andra EG-landet som ett gemenskapsinternt förvärv (jfr avsnitt 3.2.2).

Det är, som framgår ovan, den som anmäler varan till förtullning (den tullskyldige) som blir *skattskyldig* för importmomsen¹¹⁹, och *skattskyldigheten inträder* vid den tidpunkt då varan skall anmälas till förtullning enligt tullagen.¹²⁰ Dvs., skattskyldigheten för importmomsen inträder när varan lossas ur det transportmedel med vilken den befördrats eller, om varan först läggs upp på tullupplag, tullager eller i frihamn, när uttag sker eller, om varan införts med temporär tullfrihet, när den temporära tullfriheten upphör och varan då är kvar i Sverige.

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.¹²¹

¹¹⁸ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 104.

¹¹⁹ Jfr 1 kap 2 § första stycket 6 ML, 10 § tullagen och prop. 1994/95:34 sid. 127.

¹²⁰ Jfr 1 kap 5 § ML.

¹²¹ Jfr 81 § tullagen.

Beskattningsvärdet vid beräkning av importmomsen är varans tullvärde och detta värde skall beräknas cif (cost, insurance, freight) införselorten. Dvs., beskattningsunderlaget utgör i princip det avtalade priset för varan med tillägg av frakt- och försäkringskostnader för varan och andra tillfälliga kostnader som uppstår fram till första bestämmelseorten här i landet.¹²² Se även nedan angående beskattningsvärdet vid s.k. återimport av varor.

När den svenske företagaren *levererar varor till ett annat land än ett EG-land* sker *export* och då tar företagaren inte ut någon moms; konsumtionen skall ju ske utomlands. Trots att någon utgående moms inte debiteras för exporten har företagaren en återbetalningsrätt för de svenska momsutgifter som han har för att utföra omsättningen förutsatt att omsättningen 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 EG påbörjades: export föreligger alltså även om det svenska företaget omsätter en vara som transporteras från ett annat land än Sverige (dvs. från ett annat EG-land eller från ett annat land än EG-land) till ett annat land än ett EG-land.

Om man med säkerhet vet att en vara skall exporteras, tas inte moms ut på *förskott* för varan.

Ovan har beskrivits att export föreligger när den svenske säljaren levererar varan till en plats utanför EG. Export föreligger även om varan för godset övergår på köparen här i Sverige genom att varan tas om hand här av en speditör eller självständig fraktförare (transportör) som ombesörjer en direkt utförsel av varan. Är det fråga om ett hämtningsköp föreligger export om köparen är en utländsk företagare som har förvärvat varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den här för direkt utförsel till en plats utanför EG. Notera att det är "varans väg" som styr exportbedömningen. Den utländske företagaren kan höra hemma i ett annat EG-land: export föreligger ändå, bara varan

¹²² Jfr 7 kap 8 § ML.

förs ut till en plats utanför EG och inte "stannar på vägen". Importbeskattning sker ju för övrigt om varan återimporteras till EG.

Om köparen finns utanför EG men varan transporteras från Sverige via ett annat EG-land till köparen utanför EG är det export (transporten av varan avslutas ju utanför EG).

Återimport

S.k. 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 eller dylikt för att därefter återinförs med total eller partiell tullbefrielse. Förutsättningen för att få tillämpa dessa båda system är att väsentliga intressen hos bearbetningsföretag inom EG inte skadas.¹²³

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.¹²⁴ 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.¹²⁵

Vid återimport av gemenskapsvara som reparerats i tredje land utgörs beskattningsunderlaget vid påförande av tullmoms av ersättningen för

¹²³ Jfr SOU 1994:89 sid.169-171.

¹²⁴ Jfr 7 kap 9 § ML.

¹²⁵ Jfr 7 kap 10 § ML.

reparationen samt tull och statliga skatter eller avgifter, utom moms, som tas ut med anledning av importen.¹²⁶

Återföring av momsavdrag i vissa fall vid export

Som ovan nämnts utgör reglerna om EG-handeln snarast lagvalsregler: beskattning skall ske av momspliktig omsättning i en yrkesmässig verksamhet inom EG, frågan är bara vilket EG-land som tilläggs beskattningsrätten. Av denna anledning har reglerna om återföring av tidigare avdragen moms i vissa fall av varuutförelse begränsats till att omfatta tredjelandshandeln, dvs. exporten.

Den som exporterar varor som anges nedan i punkterna 1-8 är antingen inte berättigad till momsavdrag för sitt varuförvärv eller så skall han återföra gjort avdrag till beskattning. Detta är fallet om han inte kan visa att varan under de närmaste fem (5) åren före hans förvärv av varan innehafts endast av momsskyldiga eller andra återbetalningsberättigade personer än exportören själv. Sker exporten i samma redovisningsperiod som förvärvet gjordes skall exportören i sådant fall inte få redovisa ingående skatt på sitt förvärv, och sker exporten i en redovisningsperiod efter den då avdrag gjorts åstadkommes beskattningseffekten genom att exportören skall återföra avdraget till beskattning.¹²⁷ De varor som omfattas av ifrågavarande exportregler är följande:

1. varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina och som förvärvades av exportören för en ersättning om minst 175% av metallvärdet i varan på förvärvsdagen (i annat fall, ersättning under nämnda gränsbelopp, hade ju exportören själv inte avdragsrätt vid sitt förvärv),
2. naturpärlor samt naturliga och syntetiska ädelstenar,
3. varor som helt eller till väsentlig del består av koppar, mässing, tenn, brons eller nysilver,
4. andra vapen än sådana skjutvapen som omfattas av vapenlagen,
5. alster av bildkonst,

¹²⁶ Jfr 7 kap 11 § ML.

¹²⁷ Jfr 10 kap 12 § ML.

6. konstalster av glas, porslin eller annan keramik,
7. möbler, och
8. fartyg eller luftfartyg.

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

3.2.2 EG-handeln, en översikt

EG-handeln avser *varor* som har sitt ursprung inom EG eller som har importerats till EG-området och genom införtullning övergått till fri omsättning inom EG. Sådana s.k. *gemenskapsvaror* skall i princip kunna röra sig mellan medlemsländerna utan att någon ytterligare förtullning sker (jfr avsnitt 3.4). Vid en införtullning har alltså tullen i det EG-land där importen skedde tagit ut moms. Om sedan varan säljs vidare till ett annat EG-land gäller den särskilda beskattningsordningen för EG-handel i stället för tullprocedurer.

När en gemenskapsvara omsätts mellan EG-länder delas försäljningen i princip upp i två fristående led. I ursprungslandet sker ett tillhandahållande som nollbeskattas enligt det EG-landets bestämmelser. I mottagarlandet sker ett förvärv som beskattas enligt det EG-landets regler (ett s.k. *gemenskapsinternt förvärv*).

Genom att köparen i det ena EG-landet åberopar sitt *momsregistreringsnummer med* angivande av *landkoden* (jfr avsnitt 3.1), vilket jag benämner *VAT-numret*, kan säljaren i det andra EG-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 i de flesta fall, skrivet i följd utan mellanslag eller bindestreck).

Som nämnts (jfr avsnitt 3.1) 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 EG-länderna. Tullen är alltså inte inblandad i beskattningen av EG-handeln.

Om man är osäker på vad som skall tas upp på de för EG-handeln särskilda raderna i momsdeklarationen (se bilaga 1) och i en kvartalsredovisning (se bilaga 2), kan man i stort sett tänka som så att det skall vara fråga om uppgifter som vore relevanta för tullen i motsvarande situation vid tredjelandshandel. Detta innebär i första hand att kvartalsredovisningen och de särskilda raderna i momsdeklarationen för EG-handeln (rad 4, rad 10 och rad 11) är avsedda för själva varuomsättningen, ingenting annat (jfr avsnitten 3.1 och 4.4). Som nämnts under Sammanfattning: MVD och KVR i avsnitt 3.1 är det också fråga om momspliktiga varor, vilket förutsätts fortsättningsvis. 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 EG skall alltså inte någon särredovisning som för EG-handel ske eller kvartalsredovisning lämnas, utan sådana tjänster behandlas i momsdeklarationen på precis samma sätt som andra tjänster till och från tredje land (se nedan i detta avsnitt och avsnitt 3.3). En annan sak är det att själva beskattningen av godstransporttjänster och andra tjänster (t.ex. förmedling) med anknytning till en vara som transporteras mellan EG-länder bedöms på samma sätt som varuförsäljningen, dvs. dylika tjänster beskattas hos köparen av tjänsten i dennes hemland om köparen åberopat sitt VAT-nummer där.

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 EG-land*.¹²⁸ Normalfallet av *GIF* innebär att säljaren och köparen enligt ett avtal om varuförsäljning finns i två olika EG-länder och att varan korsar gräns mellan EG-länder. Det är alltså på precis samma sätt som vid import fråga om gräns-

¹²⁸ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 167.

överskridande handel. Reglerna om GIF ersätter med andra ord importbeskattningen till den del denna avser införsel av varor från EG-länderna.¹²⁹

Ett GIF i Sverige beskattas här om varan i fråga utgör lös egendom (dvs. inte är fast egendom¹³⁰) som är momspliktig enligt svenska regler och förvärvet inte innebär en omsättning här.¹³¹ Om säljaren i det andra EG-landet är befriad från skattskyldighet där på grund av regler som finns där om mindre företagare (regler om "små företag" har inte införts i Sverige - se under Inledning) skall GIF i Sverige vara undantaget från beskattning.¹³²

Vid *transportköp* sker omsättningen av varan i det andra EG-landet (varifrån varustransporten 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. 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. Då gör alltså inte köparen något GIF här utan får en faktura från säljaren med debiterad svensk moms.¹³³ 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 anlitanade av fraktförare - åberopar sitt VAT-nummer. Köparen gör då ett GIF.

En företagare i Sverige som gör ett GIF redovisar ingenting till tullen, utan tar upp motsvarigheten till "tullmoms" på rad 4 i momsdeklarationen ("Utgående skatt EG-förvärv") och i *samma deklARATION*¹³⁴ får han göra avdrag för ingående skatt (rad 5) 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 1 ("Utgående skatt"). Likvidmässigt blir det alltså ingen skillnad mellan beskattningsordningen för EG-handeln och

¹²⁹ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 163.

¹³⁰ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 156.

¹³¹ Jfr 1 kap 1 § första stycket 2 ML.

¹³² Jfr prop. 1994/95:57 sid. 164.

¹³³ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 164.

¹³⁴ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 79.

tredjelandshandeln. Den enda skillnaden är att "tullmomsen" inte redovisas till tullen vid EG-handeln utan redovisas direkt i momsdeklarationen som en förvärvsskatt ("Utgående skatt EG-förvärv"). På rad 11 redovisas värdet av varuförvärven från EG under redovisningsperioden.

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 15e 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.¹³⁵ 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 momsdeklarationen för januari (en månadsredovisning gäller som huvudregel om EG-handel förekommer i företaget). Om säljaren däremot utfärdar fakturan 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 momsdirektivet¹³⁶ framgår nämligen att en "taxable event" måste ha inträffat, vilket stämmer med momssystematiken i Sverige redan före EU-inträdet; 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 EG-land? Här anser jag att förskotten inte innebär GIF. Om man jämför med import så sker ju för sådana affärer inget påförande av tullmoms.¹³⁷ Dvs., likvidflödena mellan länderna momsbeskattas inte, utan tullen tar ut moms först när varan tullanmälts. På samma sätt blir det enligt min mening med EG-

¹³⁵ Jfr 1 kap 4a § ML och prop. 1994/95:57 sid. 159.

¹³⁶ Jfr Artikel 28d 3. EGs sjätte momsdirektiv.

¹³⁷ Jfr Artikel 10(3) första stycket första meningen EGs sjätte momsdirektiv.

handeln. Har varan inte levererats från annat EG-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 momsdirektivet¹³⁸ 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 EG-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. Momslagen och EGs 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 EG-land.

Beskattningsunderlaget för ett GIF utgör ersättningen och punktskatt som köparen påförts i ett annat EG-land.¹³⁹ Den utländske säljaren anger i normalfallet ersättningen i sitt hemlands valuta. Den svenska *skattesatsen* (25% generellt för varor och 21% för livsmedel) och *valutakursen* per dagen för skattskyldighetens inträde enligt ovan skall enligt min mening användas när "Utgående skatt EG-förvärv" skall beräknas av köparen för dennes GIF. Detta stämmer med att sjätte momsdirektivet¹⁴⁰ 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 bok-

¹³⁸ Jfr Artikel 28d 1. EGs sjätte momsdirektiv.

¹³⁹ Jfr 7 kap 2a § 1 ML.

¹⁴⁰ Jfr Artikel 11 C.2 andra stycket första meningen EGs sjätte momsdirektiv.

föringsmässiga försiktighetsprincipen anser jag att lägsta värde även bör få tillämpas skattemässigt.

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 4) på varuförvärvet. Värde av varuförvärv från EG redovisas på rad 11 i momsdeklarationen (ingen redovisning i kvartalsredovisningen eftersom det inte är varuleverans till EG). 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 EG 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 1 ("Utgående skatt 25%") eftersom omsättningen (förvärvet) då sker i Sverige, vilken redovisas på rad 7 (ingen redovisning av tjänster i kvartalsredovisningen).

Beträffande GIF som utgör s.k. varuöverföringar (se nedan) är beskattningsunderlaget varans inköpsvärde eller, om sådant värde saknas, tillverkningskostnaden för varan.¹⁴¹

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 EG-landet) omräknad i svensk valuta per dagen för skattskyldighetens inträde. På detta underlag beräknas och redovisas "Utgående skatt EG-förvärv" med 25% (livsmedel 21%) och avdrag görs som för ingående skatt i samma deklaration för motsvarande belopp i den mån verksamheten medför avdrags-

¹⁴¹ Jfr 7 kap 2a § 2 ML.

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.

Beträffande *privatpersoner* gäller generellt sett att de aldrig gör ett GIF (se dock nedan i avsnitt 3.2.2.1 om nya transportmedel). Dvs., en privatperson kan ju inte åberopa något VAT-nummer varför säljaren i det andra EG-landet tar ut sitt hemlands moms. Om en svensk privatperson åker till EG-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 EG-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. T.ex. systemet Tax-free for tourists gäller således enbart då turisterna är bosatta i annat land än EG-land (utom Norge, se avsnitt 3.2.4).

Om en svensk företagare säljer *varor* som transporteras från Sverige till ett annat EG-land och köparen där har åberopat sitt VAT-nummer skall svensken inte ta ut någon moms och köparen gör ett GIF i sitt hemland.¹⁴² 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 administrera omsättningen.¹⁴³ Det är alltså samma materiella regler (destinationsprincipen) som för motsvarande tredjelandshandel. I konsekvens med vad som sagts om förskott vid export och vid GIF torde, enligt min mening, moms inte påföras när förskott uppbärs för varor som man med säkerhet vet skall utföras till ett annat EG-land.

¹⁴² Jfr 3 kap 30a § ML.

¹⁴³ Jfr 10 kap 11 § första stycket ML.

3.2.2.1 GIF eller omsättning i Sverige kontra beskattning i annat EG-land

Nu är det fråga om EG-handel, dvs. gränsöverskridande handel med varor mellan EGs medlemsländer, och jag förutsätter att det ena EG-landet är Sverige. Dvs., skyldigheterna gentemot svensk skattemyndighet belyses.

Ovan under EG-handel framgår att GIF föreligger i det EG-land där transporten av varan till förvärvaren slutar. Detta är *huvudregeln* kan man säga: förvärvaren har åberopat sitt VAT-nummer i hemlandet och gör därmed ett GIF som redovisas i vederbörandes momsdeklaration. Säljaren omsätter i och för sig varan i sitt land, omsättningen sker ju i det land varifrån transporten avgår, men undantas från momsplikten då köparen åberopar sitt VAT-nummer i det andra EG-landet. Nedan återges undantag från kravet att köparen skall kunna åberopa ett VAT-nummer för att ett GIF skall anses föreligga. Dessutom finns det, som vi skall se, en *reservregel* som innebär att beskattningen av en person för ett GIF inte förutsätter att transporten avslutas i beskattningslandet. Jag utgår ifrån att varorna i exemplen nedan är momspliktiga och att den generella momssatsen 25% gäller (ej livsmedel alltså).

Svenskt företag säljer till köpare i annat EG-land

A. Varorna transporteras av säljaren, köparen eller för någonderas räkning från Sverige till det andra EG-landet.

1. Om köparen åberopar VAT-nummer i sitt hemland, tar säljaren inte ut någon moms.¹⁴⁴

Säljaren redovisar i momsdeklarationen, MVD (se bilaga 1): värde av varuleverans till EG (rad 10); i kvartalsredovisningen, KVR (se bilaga 2): motsvarande värde i kolumnen "försäljningsbelopp".

Köparen gör ett GIF i sitt hemland för vilket han beskattas där.

2. Om köparen inte är momsregistrerad utan är en näringsidkare som bedriver annan verksamhet än momspliktig sådan eller är en juridisk

¹⁴⁴ Jfr 3 kap 30a § första stycket 1 ML.

person som inte är näringsidkare och varorna är *punktskattepliktiga* enligt momslagen, dvs. utgör alkohol-, tobaks- eller mineraloljeprodukter som är obligatoriskt skattepliktiga enligt EGs punktskatte regler tar säljaren inte heller ut moms.¹⁴⁵ Sådana varor beskattas nämligen alltid i destinationslandet.¹⁴⁶ Enligt vad ovan sägs under Sammanfattning: MVD och KVR i avsnitt 3.1 redovisar säljaren skattefri omsättning inom landet (rad 8) och ingenting i KVR.

3. Om köparen är en privatperson kan säljaren underlåta att ta ut moms endast om varan är ett nytt transportmedel.¹⁴⁷ Säljaren redovisar då skattefri omsättning på rad 8 i MVD.

Med *nya transportmedel* avses:

- 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,
- 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, och
- 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.¹⁴⁸

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 redovi-

¹⁴⁵ Jfr 3 kap 30a § första stycket 2 och 1 kap 13b § ML.

¹⁴⁶ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 80.

¹⁴⁷ Jfr 3 kap 30a § andra stycket ML.

¹⁴⁸ Jfr 1 kap 13a § ML.

sa utgående skatt och har vanlig avdragsrätt för momsen på det egna förvärvet. Emellertid har en särskild återbetalningsrätt måst införas i 10 kap 11a § ML om vederbörande momsfrött säljer vidare till annat EG-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.¹⁴⁹

B. 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, ca 332 500-950 000 kronor). Då anses den svenske säljaren enligt 5 kap 2a § ML omsätta varorna i det andra EG-landet och inte i Sverige om han registreras för sådan försäljning i det andra EG-landet. Typexemplet på förevarande situation (s.k. *distansförsäljning*) är postorderförsäljning och liknande till privatpersoner och andra icke momsregistrerade personer i andra EG-länder.

Om gränsbeloppet överskrids skall den svenske säljaren momsregistrera sig, själv eller genom ett ombud, i destinationslandet.¹⁵⁰ Det är fråga om en s.k. varuöverföring (se nedan) och säljaren undantas från momsbeskattning i Sverige, men gör ett GIF i det andra EG-landet ("på sitt VAT-nummer där") för vilket han beskattas med det landets momssats, gör avdrag där och fakturerar köparen med det andra EG-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: värde av varuleverans

¹⁴⁹ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 194.

¹⁵⁰ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 80.

till EG (rad 10); i KVR, motsvarande värde i kolumnen "försäljningsbelopp" med angivande av sitt eget VAT-nummer i det andra EG-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.

Köparen hör hemma i Sverige och säljaren i det andra EG-landet

A. Köparen hämtar varan i det andra landet själv eller genom anlitan 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 skatt EG-förvärv" (rad 4) och värde av varuförvärv från EG (rad 11); ingenting i KVR.

B. Köparen har i följande fall inte något VAT-nummer att åberopa.

1. Det är inte fråga om alkohol-, tobaks- eller mineraloljeprodukter (punktskattepliktiga varor) eller nya transportmedel som skall användas stadigvarande här utan någon annan sorts vara.

a) Köparen är en privatperson. Köparen gör inget GIF här oavsett om han hämtar varan själv eller genom anlitan av transportör eller om säljaren svarar för transporten hit, utan köparen betalar den moms i det andra EG-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 privatperson, och säljaren eller någon som denne anlitar transporterar varorna till Sverige (distansförsäljning hit, t.ex. postorderhandel). Om sådan omsättning av säljaren överstiger 320 000 kronor under löpande eller föregående kalenderår anses den ske i Sverige.¹⁵¹ Då momsregistreras säljaren här (själv eller genom re-

¹⁵¹ Jfr 5 kap 2 § andra stycket ML.

presentant) och debiterar svensk moms i faktura till köparen för dylik distansförsäljning. Eftersom omsättningen sker i Sverige gör köparen inte något GIF här. Säljaren redovisar i MVD: utgående skatt (rad 1) och skattepliktig omsättning inom landet (rad 7); ingenting i KVR (leverans från annat EG-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.¹⁵² Om inte gränsbeloppet i fråga (320 000 kronor) överskrids, kan säljaren ändå redovisa dylik omsättning här om han har medgivits undantag i sitt hemland.¹⁵³

c) Köparen är en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare och säljaren är momsskyldig för sin verksamhet i det andra EG-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.¹⁵⁴

Om köparen under löpande eller föregående kalenderår har gjort EG-förvärv av varor som nu avses (andra varor än punktskattepliktiga varor eller nya transportmedel) som överstiger 90 000 kronor 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 A ovan och det spelar sålunda ingen roll om varustransporten 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 EG-förvärv" (rad 4) och värde av varuförvärv från EG (rad 11); ingenting i KVR. När köparen bedömer om han överskrider referensbeloppet 90 000 kronor eller ej skall detta belopp räknas exklusive moms som kan ha påförts i ur-

¹⁵² Jfr prop. 1994/95:57 sid. 83.

¹⁵³ Jfr 5 kap 2 § tredje stycket ML.

¹⁵⁴ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 165.

sprungslandet. Vidare medräknas vid denna bedömning inte heller värdet av eventuella samtidigt förvärv av punktskattepliktiga varor eller nya transportmedel.¹⁵⁵ 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 EG-förvärv av varor som nu avses (andra varor än punktskattepliktiga varor eller nya transportmedel) och redovisa GIF här.¹⁵⁶

Köparen har ju ingen momsskyldig verksamhet enligt förutsättningarna i denna punkt (saknar VAT-nummer) och därmed ingen avdragsrätt för förvärvsskatten som han skall redovisa för sitt GIF om han överskrider referensbeloppet eller frivilligt inträder i momssystemet för förvärv när referensbeloppet inte överskrids. Detta innebär att om köparen skulle sälja varan vidare till en annan svensk person som bedriver momsskyldig verksamhet, kan den senare göra avdrag för fiktiv moms. Om köparen inte överskrider referensbeloppet och ej heller frivilligt inträder i momssystemet för ifrågavarande förvärv gör han alltså inte något GIF och skall inte redovisa utgående förvärvsskatt. Han debiteras då svensk moms av säljaren (distansförsäljning hit) vilket också innebär att en momsskyldig person som i sin tur förvärvar varan från köparen kan göra fiktivt avdrag.

2. Det är fråga om *punktskattepliktiga varor* (alkohol-, tobaks- eller mineraloljeprodukter).

a) Köparen är en privatperson och denne ombesörjer varutransporten hit. Då betalar köparen den moms som säljaren debiterar i det andra EG-landet.

b) 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 1) och skattepliktig omsättning inom landet (rad 7); ingen redo-

¹⁵⁵ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 165.

¹⁵⁶ Jfr 2a kap 4 § ML.

visning i KVR. Köparen gör inte något GIF här utan redovisar endast (vanlig) debiterad ingående skatt i sin MVD (rad 5).

c) Köparen är en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare (jfr 1 c) och varutransporten hit ombesörjs antingen av köparen eller säljaren. 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 ej 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.¹⁵⁷

3. 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).¹⁵⁸ 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, varför RSV avser att upprätta samarbete med bilregistret och registreringsmyndigheten för flygplan.¹⁵⁹

GIF här vid införsel i annat EG-land än Sverige

Ovan har beskrivits när GIF uppkommer då varan och fakturan följs åt. Förvärvaren är en svensk person som mottager varan i Sverige och faktureras av en säljare i annat EG-land. Emellertid kan enligt en

¹⁵⁷ Jfr 14 kap 12 § andra stycket ML och prop. 1994/95:57 sid. 82 och 83.

¹⁵⁸ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 179.

¹⁵⁹ Jfr 14 kap 12 § andra stycket ML och prop. 1994/95:57 sid. 85.

reservregel¹⁶⁰ som skall motverka skattebortfall en person göra ett GIF här även om varan transporteras till ett annat EG-land.¹⁶¹ *Reservregeln* innebär följande.

Om en person åberopar sitt svenska VAT-nummer och säljaren är momsregistrerad i annat EG-land och varutransporten går från Sverige eller annat EG-land till förvärvaren i något annat EG-land, gör förvärvaren ett GIF som beskattas här om han inte visar att moms påförts för förvärvet i annat EG-land. Om moms påförs i ett annat EG-land sedan samma förvärv beskattats här, kan vederbörande begära åter moms som redovisats här.¹⁶²

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 EG-förvärv (rad 4) och värde av varuförvärv från EG (rad 11). 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.

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 respektive 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 beskattning (undantas från reservregeln).¹⁶³ En sådan *triangeltransaktion* (s.k. *ABC-kontrakt*) redovisar alltså inte det svenska företaget någon moms för utan redovisar endast i KVR i kolumnen "*trepårtshandel*". Sådan om-

¹⁶⁰ Jfr 2a kap 2 § 2 och 6 § ML.

¹⁶¹ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 156.

¹⁶² Jfr 2a kap 6 § andra stycket och 13 kap 25a § ML.

¹⁶³ Jfr 2a kap 6 § tredje stycket ML.

sättning motsvarar ju inte någon varuleverans från Sverige till annat EG-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.¹⁶⁴ Jag återkommer till situationen i exemplet under nästa underrubrik.

GIF här vid införsel här men köparen är hemmahörande i annat EG-land

En *utländsk företagare* kan också beskattas som köpare här i Sverige som för ett GIF om den vara han förvärvar transporteras från ett annat EG-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.¹⁶⁵ Emellertid finns ett *särskilt undantag från momsplikten* för ett sådant GIF om en s.k. *triangeltransaktion* föreligger (se ovan under föregående underrubrik).¹⁶⁶ Det är den första situationen nedan, men för fullständighetens skull redgör jag även för vad som händer om "ordningen kastas" om mellan A, B och C.

a) 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 respektive länder. Varan transporteras aldrig till B utan direkt från A till C (dvs. från Tyskland till Sverige, införsel här alltså). 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 dylik efterföljande omsättning. B behöver inte registreras i Sverige med anledning av omsättningen till C. Varken Bs förvärv från A eller hans om-

¹⁶⁴ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 166 och 172.

¹⁶⁵ Jfr 1 kap 1 § första stycket 2 och 2 § 2 § första stycket 5 ML.

¹⁶⁶ Jfr 3 kap 30b § ML och prop. 1994/95:57 sid. 172.

sättning till C kommer sålunda att få några momsmässiga konsekvenser för honom. Notera dock att undantaget för s.k. triangeltransaktion enligt vad nu sagts för den utländske företagaren B gäller endast under förutsättning att han utfärdar en faktura till C vilken skall innehålla uppgifter om ersättningen, skattens belopp, platsen för varans mottagande, momsregistreringsnummer etc.

C redovisar i sin MVD sitt GIF från B, "Utgående skatt EG-förvärv" (rad 4). C gör i samma deklaration avdrag som för ingående skatt (rad 5) för den redovisade förvärvsskatten och anger dessutom värdet av EG-förvärvet på rad 11. Någon redovisning av transaktionerna i KVR sker inte här eftersom det är fråga om varutransport till Sverige.

b) 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 EG-land (Belgien). Någon varutransport från Sverige till annat EG-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 "trepårtshandel" (triangeltransaktion) i kolumnen med denna benämning. C redovisar ingenting i MVD.

c) 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 vauleverans till annat EG-land. C redovisar alltså inte någon utgående skatt, men redovisar försäljningen i MVD på rad 10, "Värde av varuleveranser till EG", och i KVR i kolumnen "Försäljningsbelopp".

Bortsett från fallet 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 (jfr avsnitt 3.5).¹⁶⁷

"A i annat EG-land, B i Sverige och C i tredje land"

a) Företag A finns i annat EG-land och säljer en vara till företagaren B

¹⁶⁷ Jfr 3 kap 30d § ML.

i Sverige som säljer vidare till C som finns i tredje land och varan 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 EG-området; det är inte fråga om gränsöverskridande inom EG. B gör därför inte något GIF. Export föreligger i såväl ledet A-B som ledet B-C. A fakturerar momsfrött och B fakturerar momsfrött.

b) 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 momsfrött; 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.¹⁶⁸ 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.

c) 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 erlagga svensk moms, frågan är om en omsättning i stället anses ske i As hemland (det andra EG-landet). Eftersom varan varken har avgått från det andra EG-landet eller transporterats dit uppkommer ingen omsättning där, och enligt min bedömning skall alltså A inte heller debitera sitt hemlands (det andra EG-landets) moms i fakturan till B.

"A och B i Sverige och C i tredje land eller i annat EG-land"

a) 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 momsfrött om varan går direkt från A till C, eftersom "varans väg"

¹⁶⁸ Jfr 5 kap 2 § första stycket 3 ML.

styr och export anses uppkomma i båda led. Om C finns i ett annat EG-land kan dock bara B fakturera momsfrött om C åbropar VAT-nummer i det andra EG-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 angående s.k. kommissionsfall där en agent skulle bedömas på samma sätt som B (jfr punkt E 1 i avsnitt 3.3.2.6).

b) 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 5 kap 2 § första stycket 3 ML.

c) Om C finns i ett annat EG-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 **5 kap 2 § första stycket 4 i ML** (jfr ovan om s.k. distansförsäljning). 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 kronor under det löpande eller föregående året, om inte myndighet i det andra EG-landet går med på att omsättning skall anses vara gjord här. B skulle alltså fakturera momsfrött 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. A skulle då få lov att lyfta fiktiv moms för den kumulativa effekt som uppkommer i den "momsfria" fakturan från B.

Detta kan enligt min mening inte vara rimligt, varför jag anser att man, mot bakgrund av att EG 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.¹⁶⁹

Varuöverföring¹⁷⁰

Här är det inte fråga om varuförsäljningar mellan två parter (ej överlåtelse mot ersättning), utan andra former av varuöverföringar mellan EG-länder som en näringsidkare kan utföra. Tidigare 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 överförs.¹⁷¹

Det centrala fallet är att en näringsidkare med yrkesmässig verksamhet i ett annat EG-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 EG-landet och beskattas för GIF här; importmoms skulle ju ha påförts i motsvarande situation vid tredjelandshandel.¹⁷²

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 följande¹⁷³:

1. GIF anses inte föreligga om varor överförs hit för omsättning på fartyg, luftfartyg eller tåg som avgår från Sverige till annat EG-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 EG-land, sker inte något GIF här när förvärvaren i det andra EG-landet un-

¹⁶⁹ Jfr RÅ 1985 1:40.

¹⁷⁰ Jfr 2a kap 2 § 3 och 4 och 7-10 §§ ML.

¹⁷¹ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 167.

¹⁷² Jfr prop. 1994/95:57 sid. 167.

¹⁷³ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 168.

der tillverkningsprocessen för över arbetsmaterial till Sverige för att varan skall kunna tillverkas - förutsatt att beställaren är momsregistrerad i sitt land och tillverkaren (eller montören) är momsregistrerad här. Arbetsbetinget (tillverkningen eller monteringen) utgör en varuomsättning här (jfr avsnitt 3.3.1) men undantag från momsplikt föreligger när den färdiga varan levereras till beställaren i det andra EG-landet, varför överföringen av arbetsmaterialet inte behöver beskattas. Varan beskattas givetvis som GIF i det andra EG-landet när den "återvänder färdigmonterad dit, och beskattningsvärdet blir då priset för monteringsarbetet, materialet har ju beställaren själv svarat för och sålunda ingår det inte i priset.

3. GIF föreligger inte då en vara överförs hit för att någon här skall reparera varan eller utföra något annat arbete på den åt den som överför varan.

4. GIF föreligger inte om en vara temporärt överförs till Sverige för att användas här för omsättning av tjänster, t.ex. tillfällig uthyrning av varan i Sverige.

5. GIF föreligger inte vid temporär överföring av en vara hit 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.

6. GIF föreligger inte när en vara som överförs hit skall omsättas genom export eller till ett annat EG-land, dvs. när importbeskattning eller förvärvsbeskattning ändå skall ske i det slutliga destinationslandet.

Om förutsättningarna för undantag från GIF enligt 1-6 ovan upphör skall varan beskattas här om den finns i Sverige då.

För kontrolländamål kommer genom tillämpningsföreskrifter sannolikt att krävas att den som undantas enligt 1-6 skall föra ett särskilt register över dylika varuöverföringar.¹⁷⁴

Ovan har beskrivits det centrala fallet av beskattning av GIF, varvid varuöverföring hit sker från en näringsverksamhet i ett annat EG-land.

¹⁷⁴ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 169.

Även om en varuöverföring hit inte härrör från en näringsverksamhet som vederbörande bedriver i ett annat EG-land, skall GIF ändå anses föreligga här om han överför varan hit från ett annat EG-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 1-6 ovan.¹⁷⁵

GIF på grund av varuöverföring hit 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.¹⁷⁶

Omsättning ombord på fartyg etc i trafik från Sverige till annat EG-land

En vara som omsätts på *fartyg, luftfartyg eller tåg* under transport av passagerare mellan EG-länder, skall varan anses omsatt i Sverige om transporten avgick från Sverige.¹⁷⁷ Från momsplikten undantas dock omsättning av följande varor på *fartyg eller luftfartyg* (obs! ej tåg) som transporterar passagerare från Sverige till annat EG-land, under förutsättning att varorna är avsedda att tas med i resenärens bagage för personligt bruk:

1. en liter alkoholdryck med en alkoholhalt som överstiger 22 volymprocent eller två liter alkoholdryck med en alkoholhalt som överstiger 15 men inte 22 volymprocent eller två liter mousserande vin,
2. två liter vin med en alkoholhalt som inte överstiger 15 volymprocent,
3. 200 cigaretter eller 100 cigariller eller 50 cigarrer eller 250 gram röktobak eller en proportionell blandning av dessa tobaksvaror,
4. 50 gram parfym, och
5. 0,25 liter luktvatten.

I övrigt gäller undantaget starköl (alkoholhalt som överstiger 3,5 volymprocent), dock högst 2 liter för varje resenär samt andra

¹⁷⁵ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 168-169.

¹⁷⁶ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 169.

¹⁷⁷ Jfr 5 kap 2b § ML.

varor än de som anges i punkterna 1-5 ovan (t.ex. slipsar och smycken för personligt bruk) under förutsättning att det sammanlagda värdet av varor av dessa slag som förvärvas under en och samma resa uppgår till högst 800 kronor. Därvid får en enskild varas värde inte delas upp.

Sådan här skattefri försäljning vid resor inom gemenskapen får existera under en övergångsperiod till och med den 30 juni 1999.¹⁷⁸

Resande från utlandet

Vid inköp av alkoholdrycker, tobak etc på fartyg eller luftfartyg i trafik från annat EG-land till Sverige gäller ju det landets gränsbelopp, och den moms (t.ex. dansk eller tysk sådan) som påförts drabbar ju den svenske resenären, som inte betalar någon ytterligare moms vid hemkomsten. Däremot måste vederbörande betala svensk punktskatt till den del han tar in mer än följande kvantiteter av nedan angivna:

1. en liter alkoholdryck med en alkoholhalt som överstiger 22 volymprocent eller tre liter mousserande vin och alkoholdryck med en alkoholhalt som överstiger 15 men inte 22 volymprocent,
2. fem liter vin (annat vin än starkvin),
3. 15 liter starköl och
4. 300 cigaretter eller 150 cigariller eller 75 cigarrer eller 400 gram röktobak.¹⁷⁹

Beträffande tobaksvara gäller skattefriheten endast om resanden fyllt 15 år. Dessutom gäller bestämmelser enligt alkohollagstiftningen om hinder för den som inte fyllt 20 år att föra in spritdrycker, vin och starköl i landet.

För den som är bosatt i Sverige gäller skattefriheten om inresan företas per flyg eller utlandsvistelsen har varat mer än 24 timmar eller om varorna har beskattats i annat EG-land.

Resande från tredje land får momsritt införa följande:

¹⁷⁸ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 173.

¹⁷⁹ Jfr prop. 1994/95:56 sid. 70.

1. 200 cigaretter eller 100 cigariller eller 50 cigarrer eller 250 gram röktoak 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,
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, och
8. medicin i den mängd som motsvarar den resandes personliga behov.

Skattefrihet medges inte: resande under 17 år för varor enligt punkt 1, resande under 15 år för varor enligt punkt 6. Dessutom gäller bestämmelser enligt alkohollagstiftningen om hinder för den som inte fyllt 20 år att föra in spritdrycker, vin och starköl i landet.¹⁸⁰

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 24 timmar eller varorna beskattats i Finland eller Norge.

Import av varor via annat EG-land, specialfall av GIF

En svensk som importerar en vara till gemenskapen importbeskattas i det EG-land där varan tas in om det inte är fråga om transitering hit, 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 förenklingskäl en regel som stadgar att importen via det andra EG-landet skall beskattas hos förvärvaren (kommunen i detta fall) som ett GIF.¹⁸¹ Om importmoms erlagts i det andra EG-landet kan förvärvaren av varan återfå densamma där enligt EGs sjätte momsdirektiv. På sam-

¹⁸⁰ Jfr prop. 1994/95:34 sid. 38.

¹⁸¹ Jfr 2a kap 5 § ML och prop. 1994/95:57 sid. 165.

ma sätt är det i det omvända fallet, t.ex. när en kommun i annat EG-land importerar via Sverige.¹⁸²

3.2.3 Särskilda fall av omsättning av varor inom landet som ändå anses ske utomlands

Ovan har redan beskrivits olika situationer när en vara i och för sig anses omsatt i Sverige men ändå skall anses omsatt utomlands. Detta gäller beträffande tredjelandshandeln, och då exempelvis när en utländsk företagare hämtar en vara här för sin verksamhet och för ut den direkt till en plats utanför EG. Beskattning sker alltså inte i ett sådant fall. Beträffande EG-handeln gäller som huvudregel att varan anses omsatt i avgångslandet och då sker inte beskattning om köparen åberopar VAT-nummer i annat EG-land, och vid s.k. distansförsäljning anses under vissa förutsättningar omsättning ske i det andra EG-landet varför beskattning inte sker i Sverige. Här nedan beskrivs de ytterligare fall då omsättningen skall anses ske utomlands och beskattning sålunda inte uppkomma även om varan anses ha omsatts här och inte i annat EG-land eller tredje land. Omsättning anses som en omsättning utomlands, om

- varan levereras i frihamn (=svenskt territorium) och inte skall användas där;
- varan levereras till ett fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord på ett sådant fartyg eller luftfartyg;
- varan levereras till ett fartyg eller luftfartyg som går i utrikes trafik och inte befordrar passagerare mellan EG-länder när varan skall omsättas ombord (både leveransen av varan till fartyget och omsättningen ombord sker momsfritt);
- varan omsätts för konsumtion ombord på fartyg eller luftfartyg som bedriver passagerartrafik mellan EG-länder;
- varan levereras för försäljning i exportbutik (vanligen Tax-free shop på flygplats);

¹⁸² Jfr 10 kap 11b § ML och prop. 1994/95:57 sid. 165.

- 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 (jfr avsnitt 3.5) och leveransen görs inom ramen för ett garantiåtagande som företagen gjort; eller
- varan levereras här i landet till en fysisk person som är bosatt i tredje land, under förutsättning att säljaren kan visa att köparen i nära anslutning till leveransen har medfört varan vid resa till tredje land (se dock nedan ang. Norge).¹⁸³

3.2.4 Norge

Norge är ju inte med i EG utan utgör s.k. tredje land i förevarande sammanhang. Emellertid fanns ju vissa särskilda momsregler för färjetrafiken mellan de nordiska länderna (utom Island) och varuförsäljning i samband därmed och särskilda turistregler för nordbor. Eftersom Sverige, Finland och Danmark nu är med i EG gäller inte dessa nordiska särregler längre utan vanliga EG-regler dememellan. Sverige har dock behållit de nordiska särreglerna gentemot Norge. Norge intar därför en särställning bland tredjeländerna gentemot Sverige. Följande gäller för varuförsäljningen ombord på färja mellan Sverige och Norge och för norska turisternas inköp i Sverige.

Leverans av varor till fartyg på linje mellan Sverige och Norge för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord räknas som export endast då det är fråga om spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfymer, kosmetiska preparat och toalettmiddel samt choklad- och konfektyrvaror.¹⁸⁴

Om någon levererar t.ex. sprit, öl och cigaretter till en färja på linje mellan Sverige och Norge för försäljning i kiosken där, är det fråga om export och leverantören debiterar inte moms på rederiet. Den som levererar till fartyget har avdragsrätt själv. Eftersom rederiet inte tar ut moms vid försäljning från kiosken på fartyget sker inte

¹⁸³ Jfr 5 kap 9 § första stycket 4-9 ML.

¹⁸⁴ Jfr 5 kap 9 § tredje stycket ML.

någon slutkonsumtion av moms, vilket ju också är meningen med exportreglerna.

Beträffande leverantörens tillhandahållande till en norgefärja av t.ex. smycken, slipsar etc som också skall säljas i kiosken, skall däremot moms debiteras vid leveransen till fartyget. Rederiet i fråga får då inte göra avdrag för den ingående skatten (=avdragsförbud)¹⁸⁵ och beskattning kan därmed sägas ske vid leveransen till fartyget.

Om leverans av varor har skett momsfritt till en norgefärja enligt vanliga regler om leverans till fartyg i utrikes trafik (jfr avsnitt 3.2.3), skall uttagsbeskattning ske på inköpsvärdet om varorna (t.ex. slipsar, mat och läskedryck) sedan säljs i kiosken.¹⁸⁶ Det kan t.ex. vara fråga om att läskedrycker som - helt korrekt - har sålts momsfritt till fartygets restaurang ändå tas ut därifrån och i stället försäljs i kiosken på fartyget.

En turist från Norge omfattas inte av Tax-free for tourists systemet som ju gäller för turister från andra tredjeländer. Den norska 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 turisten ha fört in varorna i Norge inom 14 dagar från inköpet. Det skall också visas att norsk moms erlagts vid införseln där. Den vara som inköpts måste kosta mer än 1 000 kronor exklusive moms. Vid inköp av varor som var och en kostar mindre än 1 000 kronor, kan norrmannen få tillbaka moms om varorna utgör en naturlig grupp, t.ex. en soffgrupp, kamera med objektiv, stereoanläggning eller liknande, och det sammanlagda priset är minst 1 000 kronor. För att en grupp skall kunna betraktas som en enhet fordras att varorna inköpts samtidigt hos en säljare och att gruppen införs samtidigt i Norge.¹⁸⁷

¹⁸⁵ Jfr 8 kap 9 § 3 ML.

¹⁸⁶ Jfr 7 kap 5 § tredje stycket ML.

¹⁸⁷ Jfr 5 kap 9 § andra stycket ML.

3.3 Tjänster

3.3.1 Allmänt

Det är ur olika synpunkter viktigt att skilja på en vara och en tjänst momsmässigt. T.ex. begränsas möjligheterna till att lyfta s.k. fiktiv moms till i stort sett varuområdet, men det viktigaste är ändå att skilja på vara och tjänst när det gäller bedömningen av vilka förfoganden som kan förekomma.

Med överlåtelse av en vara förstås enbart överlåtelse av äganderätten till varan. Som omsättning av tjänst avses således exempelvis upplåtelse eller överlåtelse av nyttjanderätt till vara eller fastighet. Detsamma gäller upplåtelse eller överlåtelse av immateriella rättigheter, t.ex. patent.¹⁸⁸ Tjänsterna har ofta en uträkning i tiden - typfallet här är uthyrning i olika former - och då anses tillhandahållandet ske succesivt och skattskyldigheten sålunda inträda succesivt.¹⁸⁹

Gränsdragningen mellan vara och tjänst sker med utgångspunkt i de civilrättsliga reglerna. Som avtal om överlåtelse av vara ansågs tidigare inte bara försäljning av en färdig vara, utan även det fallet att förvärvaren hade beställt en vara som tillverkades av säljaren. Detta gällde dock inte i de fall beställaren skulle tillhandahålla en väsentlig del av materialet. Då var det i stället fråga om omsättning av tjänst (s.k. arbetsbeting).¹⁹⁰ Genom EU-inträdet har Sverige numera anpassat sig till EG-reglerna, vilket i detta sammanhang innebär att även ett arbetsbeting anses utgöra omsättning av vara. Dvs., även om förvärvaren tillhandahållit en för tillverkningen väsentlig del av materialet så anses tillverkaren omsätta en vara (jfr äv. punkt 2 under Varuöverföring i avsnitt 3.2.2.1).¹⁹¹

Numera gäller, som nämnts, att även en utländsk företagare (från annat EG-land eller tredje land) är momsskyldig i Sverige redan från första kronan av momspliktig omsättning här. Det räcker med att

¹⁸⁸ Jfr prop. 1989/90:111 sid. 189.

¹⁸⁹ Jfr prop. 1978/79:141 sid. 55.

¹⁹⁰ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 161 och 162.

¹⁹¹ Jfr 2 kap 1 § första stycket 2 ML.

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 färdig vara eller utför han ett arbetsbeting här så beskattas han som vilken svensk företagare som helst (jfr avsnitt 3.5). I KVR (se bilaga 2) skall en markering (1) göras under kod när varor överförs till annat EG-land för arbetsbeting där (jfr avsnitt 4.4).

Genom en särskild regel slås också 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 även om transporten av varan avgår från utlandet.¹⁹² Oavsett om säljaren är företagare i annat EG-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 EG-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 EG-land.¹⁹³

Det noteras att även den som är momsregistrerad i Sverige och omsätter tjänster i ett annat EG-land skall ha rätt till återbetalning av debiterad svensk ingående skatt i sin verksamhet här som avser förvärv för att utföra tjänsten i det andra EG-landet.¹⁹⁴

3.3.1.1 Beskattningsordning

Som nämnts (jfr avsnitt 3.1) avser den särskilda beskattningsordningen för EG-handeln endast själva varuomsättningen. På tjänstesidan talar man inte om GIF utan där gäller oavsett om förvärvet har anknytning till annat EG-land eller tredje land begreppet *import*. På

¹⁹² Jfr 5 kap 2 § första stycket 2 ML.

¹⁹³ Jfr Skatteförvaltningens utbildningsmaterial PE/U 44-541:2 utg 1 sid. 23.

¹⁹⁴ Jfr 10 kap 11 § tredje stycket ML och bet. 1994/95:SkU 7 sid. 84.

försäljningssidan talar man på samma sätt generellt sett om exporttjänster.

Redan tidigare gällde förvärvsbeskattning på tjänstesidan beträffande de s.k. importtjänsterna enligt 5 kap 4 och 7 §§ ML, dvs. när någon köpte fastighetstjänster och vissa konsulttjänster etc från en utländsk företagare. Importtjänsterna har aldrig hanterats av tullen utan redovisades redan när beskattning infördes för dem 1991 som utgående skatt på rad 1 i MVD (se bilaga 1) av förvärvaren. Förvärvaren momsbeskattades således för en skattepliktig omsättning inom landet (rad 7) gjord av den utländske företagaren. Detta gäller givetvis fortfarande och oavsett om tillhandahållaren finns i annat EG-land eller annat land än EG-land. Skillnaden är att förvärvsmomsen numera skall redovisas öppet i MVD.

Före EU-inträdet gällde att den som var skattskyldig för förvärv av importtjänst inte behövde redovisa momsens om han ändå hade full avdagsrätt i sin verksamhet, dvs. var företag som inte hade blandad utan fullt ut moms skyldig verksamhet eller var kommun eller staten. Dessutom beskattades inte en icke yrkesmässig (privatperson eller skattebefriad ideell förening) om de inte köpte importtjänster för mer än 30 000 kronor under beskattningsåret. Dessa begränsningar har helt slopats och nu skall alltså samtliga förvärvare av dessa importtjänster öppet redovisa utgående skatt och avdrag för ingående skatt. En privatperson kan redovisa moms på en importtjänst i sin inkomstdeklaration.

Nytt är också att förvärvsbeskattning kan ske, förutom av tjänsterna enligt 5 kap 4 och 7 §§ ML, av *tjänster som enbart har anknytning till varuhandeln mellan Sverige och annat EG-land*. Dessa tjänster återfinns i de nya paragraferna 5 kap 5a §, 6a § och 7a § ML. Det är då fråga om momsregistrerade förvärvare av sådana tjänster och inte privatpersoner. Är förvärvaren inte momsregistrerad utan t.ex. privatperson beskattas alltid tillhandahållaren av tjänsten. Som nämnts (jfr avsnitten 3.1 och 3.2) bedöms tjänsterna med anknytning till varuhandeln med EG materiellt sett på samma sätt som själva varuomsättningen, varom mera nedan i avsnitt 3.3.2.6, men det är endast själva varuomsättningen som särbehandlas i MVD: för tjänsterna sker redovisningen på de "vanliga" raderna. Den särskilda

beskattningsordningen med särskilda positioner i MVD och med redovisning i KVR finns ju i stället för tullprocedurerna vid motsvarande tredjelandshandel, och "tullen skulle ju bara ha haft att göra med själva varuomsättningen mellan EG-länderna".

Man kan alltså säga att det som skall särredovisas i MVD och redovisas i KVR i stort sett är det som tullen skulle ha administrerat vid fall av tredjelandshandel, dvs. själva försäljningen av varan som transporteras mellan medlemsländerna - inte t.ex. en godstransporttjänst ("gemenskapsintern varustransporttjänst") eller annan tjänst (t.ex. förmedling) med anknytning till en vara som transporteras mellan EG-länder. På tjänstesidan är det den "gamla" beskattningsordningen med exporttjänster och importtjänster som fortfarande gäller. T.ex. moms som beräknas för en svensk persons import av en datatjänst (jfr avsnitt 3.3.2.3 och 5 kap 7 § ML) redovisas på rad 1 i MVD oavsett om den utländske tillhandahållaren finns i ett annat EG-land eller ett annat land än ett EG-land, och värdet av tjänsten redovisas på rad 7 som skattepliktig omsättning inom landet eftersom förvärvet av tjänsten innebär en omsättning i Sverige (och tjänster skall ju som sagt inte redovisas i KVR, jfr avsnitt 3.2). I samma deklaration får förvärvaren också redovisa ingående skatt (rad 5) i den mån avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger i verksamheten. På samma sätt är det när en svensk företagare köper t.ex. en godstransporttjänst från en transportör i annat EG-land under åberopande av sitt VAT-nummer: den svenske företagaren skall redovisa förvärvsskatten på rad 1 i momsdeklarationen, ingående skatt på rad 5, och värdet av den förvärvade tjänsten på rad 7 (och ingenting i KVR), dvs. på precis samma sätt som den importerade datatjänsten.

Om en utländsk företagare (i tredje land eller annat EG-land) faktureras svensk moms avseende en förvärvad tjänst, kan han, om han inte själv har momsskyldig omsättning i Sverige, begära återbetalning (restitution) hos det särskilda skattekontoret i Ludvika enligt vad som sägs i avsnitt 3.5. Det är alltså precis som förut.

Jag går nu igenom export- och importtjänsterna översiktligt och be-

lyser särskilt de tjänster som har anknytning till varuhandeln mellan Sverige och annat EG-land (jfr avsnitt 3.3.2.6), och gör därvid en jämförelse med motsvarande situationer i förhållande till tredje land. Som vi skall se är det främst beträffande godstransporter och andra tjänster med anknytning till varuhandeln som skillnader i den materiella bedömningen förekommer. Se för övrigt särskilt i avsnitt 1.4.3 om vissa finans- och försäkringstjänster till kunder etablerade utanför EG.

3.3.2 Huvudregel

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, och 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.¹⁹⁵ Huvudregeln innebär att man kan titta på vilket 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 EG-land eller annat land än EG-land) är det fråga om en exporttjänst och beskattning sker inte i Sverige. Notera härvidlag att ett dotterbolag bedöms för sig, och utgör alltså inte ett av moderbolagets driftställen.

Det finns tre kategorier av undantag från huvudregeln. I vissa fall anses nämligen en tjänst tillhandahållen där objektet för tjänsten finns, t.ex. tjänster som rör fastigheter (jfr avsnitt 3.3.2.1). I andra fall tas fasta på var tjänsten faktiskt utförs, det gäller s.k. fysiska tjänster såsom kultur, idrott, lastning och lossning av varor (jfr avsnitt

¹⁹⁵ Jfr 5 kap 8 § första stycket ML, prop. 1993/94:99 sid. 181 och SOU 1994:88 Bilaga 1 sid. 58.

3.3.2.2). Dessutom finns det fall där det avgörande inte är tillhandahållarens utan kundens verksamhetsplats, driftställe, boende eller vistelseplats. Det gäller framförallt konsulttjänster och immaterialrättsliga rättigheter (jfr avsnitt 3.3.2.3). Jag skall nu bl.a. redogöra för dessa undantag, men först nämna den särskilda regeln för uthyrning av transportmedel eller transporthjälpmedel.

Uthyrning av transportmedel eller transporthjälpmedel

När det gäller export- och importreglerna på tjänsteområdet kan man generellt säga att *kontraktet* styr bedömningen: där framgår ju varifrån eller till vem *tillhandahållandet* sker. När det gäller uthyrning av transportmedel eller transporthjälpmedel används dock begreppet *tillgodogörande*, vilket avser var *konsumtionen* av tjänsten faktiskt sker. 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. Om en sådan uthyrningstjänst i stället konsumeras uteslutande utomlands föreligger export även om uthyraren har sitt driftställe i Sverige.¹⁹⁶

3.3.2.1 Fastighetsområdet: 5 kap 4 § ML

Enligt **5 kap 4 § ML** är tjänster som avser en fastighet omsatta inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige. I annat fall är tjänsten omsatt utomlands. Förmedling av en tjänst som avser en viss fastighet skall anses som en tjänst som avser fastigheten.

En byggmästare från Danmark eller Norge som utan att ha fast driftställe här utför arbete på en svensk privatpersons villa i Sverige omsätter tjänster här, men det är den svenska privatpersonen som importbeskattas. En svensk arkitekt som gör en ritning på en fastighet i Spanien eller USA beskattas inte heller här. Tjänsterna utgör export och detta gäller till och med om köparen av tjänsten är svensk.

¹⁹⁶ Jfr 5 kap 8 § andra stycket ML.

3.3.2.2 "Fysiska" tjänster

Följande tjänster beskattas där de i bokstavlig mening rent faktiskt (fysiskt) utförs¹⁹⁷:

1. kulturella aktiviteter, artistiska framträdanden, idrott, underhållning, undervisning, 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 varustransport,
3. värdering av varor som är lös egendom, och
4. arbeten på varor som avses i punkt 3, däri inbegripet kontroll eller analys av sådana varor.

Givetvis sker inte beskattning i Sverige om det t.ex. är fråga om momsfri utbildning eller t.ex. undantag på det kulturella området.

Om en tjänst som ovan anges förmedlas gäller huvudregeln (jfr avsnitt 3.3.2) och då tittar man på var tillhandahållaren har sitt driftställe vid bedömningen av var beskattning av förmedlingstjänsten skall ske.

3.3.2.3 Konsulttjänster, rättigheter etc: 5 kap 7 § ML

Tjänsterna enligt punkterna 1-10 nedan behandlas enligt följande. Tjänsten är omsatt i Sverige om den tillhandahålls från ett annat EG-land och förvärvaren är en näringsidkare 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. Detsamma gäller om tjänsten tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvaren har fast driftställe i Sverige eller annars är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

Tjänsten skall anses *omsatt utomlands* (export), om den tillhandahålls en förvärvare i ett annat EG-land och förvärvaren är en närings-

¹⁹⁷ Jfr prop. 1993/94:99 sid. 179.

idkare i det landet. Detsamma (export) gäller om tjänsten tillhandahålls en förvärvare i ett land utanför EG eller tillhandahålls från ett annat EG-land och förvärvaren inte är en näringsidkare här i landet. Nu sagda gäller alltså följande tjänster:

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, och
10. sådan förmedling som görs för någon annans räkning i hans namn (ej kommission alltså), om förmedlingen avser sådana tjänster som anges i punkterna 1-9.

Här kan noteras att man numera talar om "tillhandahållanden", dvs. enligt mitt synsätt det kontraktuella begreppet. Tidigare kunde den bedömningen brytas om "tillgodogörandet" av tjänsten uteslutande pekade i en annan riktning. Något sådant konsumtionstänkande gäller alltså inte längre utan numera ser man enbart till tillhandahållandet enligt vad ovan beskrivits.¹⁹⁸

¹⁹⁸ Jfr bet. 1994/95:SkU 7 sid. 84 och prop. 1994/95:57 sid. 182.

3.3.2.4 Varutransporter till och från tredje land och persontransporter till och från tredje land eller annat EG-land

Godstransporter direkt till- eller från tredje land och *persontransporter* (resor) till och från tredje land eller annat EG-land räknas som exporttjänster och momsbeläggs inte.¹⁹⁹ Förmedling av en sådan transporttjänst räknas som export och momsbeläggs inte.²⁰⁰

Skatteutskottet återinförde en regel som innebär att transporttjänster och andra tjänster (speditörstjänster) som utförs åt utländska uppdragsgivare i länder utanför EG och som avser varor som importerats eller exporteras skall anses utgöra exporttjänster och sålunda inte momsbeläggas. Regeln har återinförts för att undvika de olägenheter det annars skulle medföra att först behöva debitera moms som sedan uppdragsgivaren skulle begära tillbaka från det särskilda skattekontoret i Ludvika (jfr punkt 2b i avsnitt 3.3.2.5).²⁰¹

Brevbefordran till utlandet (EG-land eller tredje land) anses som en omsättning inom landet och momsbeläggs. Förmedling av en brevbefordranstjänst anses ske inom Sverige och momsbeläggs enligt huvudregeln om tillhandahållaren av förmedlingstjänsten har fast driftställe här (jfr avsnitt 3.3.2). Däremot momsbeläggs inte Posten ABs terminalersättningar från utländska postverk i länder utanför EG till följd av den återinförda regeln för speditörstjänster enligt ovan (jfr även punkt 2b i avsnitt 3.3.2.5).²⁰²

I fråga om s.k. *paketresor* jämställs endast resan till och från Sverige med export. Om det i åtagandet ingår att inom landet tillhandahålla kost och logi eller ytterligare resor eller tjänster av annat slag, anses dessa tjänster i sin helhet omsatta inom landet.²⁰³

Om en vara eller en tjänst enligt vad ovan i avsnittet sagts anses omsatt omsatt utanför EG skall även förmedling av varan eller tjänsten som görs för någon annans räkning i dennes namn anses ske utomlands (jfr

¹⁹⁹ Jfr 5 kap 5 § första stycket ML och prop. 1989/90:111 sid. 98.

²⁰⁰ Jfr 5 kap 1 § första stycket och 5 § tredje stycket ML.

²⁰¹ Jfr bet. 1994/95:SkU 7 sid. 84.

²⁰² Jfr bet. 1994/95:SkU 7 sid. 77 och 84.

²⁰³ Jfr prop. 1989/90:111 sid. 98.

punkt 6 i avsnitt 3.3.2.5).²⁰⁴ Dvs., om varan anses *exporterad* till tredje land (omsatt utanför EG) skall t.ex. en speditionstjänst avseende varan inte heller momsbeläggas. Om förmedlingen sker i eget namn (kommission) gäller enligt huvudregeln (jfr avsnitt 3.3.2) 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 skatt. Är köparen av förmedlingstjänsten etablerad utomlands får han vända sig till det särskilda skattekontoret i Ludvika och begära restitution av debiterad moms (jfr avsnitt 3.5).

Angående godstransporter etc mellan Sverige och ett annat EG-land, se avsnitt 3.3.2.6.

3.3.2.5 Särskilda fall av omsättning av tjänster inom landet som ändå anses ske utomlands

Även om en tjänst anses omsatt i Sverige skall den anses utgöra en exporttjänst och ej 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,
- 2a. lastning, lossning eller andra tjänster i godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksamhet, om tjänsterna avser varor från eller till utlandet,
- 2b. transport eller annan tjänst inom landet som avser varor som en speditör eller fraktförare tillhandahåller en utländsk uppdragsgivare i ett land utanför EG i samband med import eller export av varan,
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 en plats utanför EG,
4. reparation av varor åt en utländsk företagare, som inte är skatt-

²⁰⁴ Jfr 5 kap 11 § 6 ML.

skyldig för omsättningen, och reparationen görs inom ramen för garantiåtaganden som denne gjort, 5. upplåtelse för trafik av bro eller tunnel mellan Sverige och ett annat land, och 6. 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 EG.²⁰⁵

3.3.2.6 Tjänster med anknytning till varuhandeln mellan Sverige och annat EG-land: 5 kap 5a §, 6a § och 7a § ML

Nu är det fråga om godstransporter mellan Sverige och annat EG-land eller andra tjänster med anknytning till en godstransporttjänst mellan Sverige och ett annat EG-land. Dessa tjänster regleras i 5 kap 5a §, 6a § och 7a § ML och särskiljer sig i första hand på det sättet att de i likhet med tjänster avseende fastigheter enligt 5 kap 4 § ML (jfr avsnitt 3.3.2.1) och tjänster enligt 5 kap 7 § ML (jfr avsnitt 3.3.2.3) kan beskattas hos förvärvaren som importtjänster under vissa förutsättningar.

Notera att om en utländsk företagare (hemmahörande i annat EG-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 (jfr avsnitt 3.5). På samma sätt blir en svensk företagare momsskyldig i ett annat EG-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 EG-land* och

²⁰⁵ Jfr 5 kap 11 § ML.

att eventuellt någon tillhandahåller anslutande tjänster (typiska speditionstjänster) i samband därmed.

För A. varutransporter mellan EG-länder, B. förmedling av sådana transporter, C. omhändertagande, lastning och lossning av gods och andra liknande tjänster som tillhandahålls som ett led i en varutransport mellan EG-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 bedöms, som ovan nämnts (jfr avsnitt 3.3.1.1), på samma sätt som en varuomsättning mellan EG-länder (jfr avsnitt 3.2.2).

Momsfrihet föreligger för transportören etc om köparen av tjänsten åberopar sitt VAT-nummer i det andra EG-landet (och sålunda förvärvsbeskattas där). Tjänsten anses tillhandahållen kunden under dennes VAT-nummer om numret är angivet på transportföretagets faktura.²⁰⁶ För nämnda tjänster med anknytning till varuhandeln med EG sker alltså den materiella bedömningen på likartat sätt som bedömningen av själva varuomsättningen mellan EG-länderna, men tjänsterna utgör ingenting som tullen skulle ha administrerat vid motsvarande tredjelandshandel och därför särredovisas inte tjänsterna på de särskilda positionerna i MVD (se bilaga 1) för varuhandeln med EG.

Det är alltså bara själva varuomsättningen mellan Sverige och annat EG-land som skall redovisas på rad 4 ("Utgående skatt EG-förvärv"), rad 10 ("Värde av varuleveranser till EG") och rad 11 ("Värde av varuförvärv från EG") i MVD och redovisas i KVR ("varuförsäljning till EG"), se bilaga 2.

Tjänsterna med anknytning till varuhandeln med EG redovisas som övriga tjänster på de "vanliga" raderna. Om säljaren (tillhandahållaren) av en sådan tjänst, enligt vad nedan under A-D sägs, anses omsätta tjänsten här och skall beskattas för densamma, skall han redovisa utgående skatt på rad 1 i MVD och skattepliktig omsättning inom landet på rad 7. Köparen redovisar då ingenting i sitt hemland. Om säljaren omsätter tjänsten här men inte skall beskattas för den-

²⁰⁶ Jfr SOU 1994:88 Bilaga 1 sid. 66.

samma, utan köparen av tjänsten redovisar moms som förvärvsskatt i det andra EG-landet, skall säljaren av tjänsten endast redovisa värdet av tjänsten på rad 9 ("Exporttjänst") i MVD. Om köparen av tjänsten skall förvärvsbeskattas i Sverige redovisas momsen på "importtjänsten" på rad 1 ("vanlig" utgående skatt 25%) i MVD, inte på den för GIF avsedda rad 4 ("Utgående skatt EG-förvärv"). På rad 7 redovisas värdet av importtjänsten som skattepliktig omsättning inom landet. Tjänster redovisas för övrigt överhuvudtaget inte i KVR.

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 EG-land för att han ordnar kunder till företagets produkter, dvs. förmedlar själva varuomsättningen? Detta belyses i punkt E nedan.

Jag redogör nu för den materiella bedömningen av fallen A-D ovan (5 kap 5a § och 6a §): skall en sådan tjänst med anknytning till varuhandel mellan EG-länder beskattas här och vem skall i så fall beskattas, säljaren av tjänsten eller köparen av densamma? Se även fall E nedan om förmedling av själva varuomsättningen (agentverksamhet).

A. *Huvudregeln* är att en gemenskapsintern varutransporttjänst (varutransport mellan EG-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. Även om den gemenskapsinterna transporten avgår från ett annat EG-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 beskattas här för den gemenskapsinterna varutransport som han omsätter här om köparen av tjänsten inte har något svenskt VAT-nummer. Om säljaren av den gemenskapsinterna varutransporttjänst som omsätts här 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 densamma och inte transportören.²⁰⁷

Notera att vad som nyss sagts om en utländsk företagare (transportör) och dennes omsättning här gäller oavsett om denne är hemmahörande inom eller utom EG. Av intresse är att han omsätter varutransporter mellan Sverige och annat EG-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 EG alltid skall momsregistrera sig här för sin omsättning av transporten här, men en utländsk företagare från annat EG-land skall momsregistrera sig här endast om köparen av transporttjänsten inte skall förvärvsbeskattas för densamma här. Vad nu sagts om utländska företagare gäller i samtliga fall beträffande nedan beskrivna tjänster med anknytning till en varutransport mellan Sverige och ett annat EG-land.

B. Förmedling av en *godstransport mellan EG-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 EG-landet om köparen av förmedlingstjänsten åberopar sitt VAT-nummer där. Även om den gemenskapsinterna transporten avgår från ett annat EG-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 här om köparen av förmedlingstjänsten som omsätts här inte har något svenskt VAT-nummer. Om säljaren av förmedlingstjänsten som omsätts här 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 densamma och inte förmedlaren.

²⁰⁷ Jfr 5 kap 5a § första stycket ML och prop. 1994/95:57 sid. 181.

C. Omhändertagande, lastning och lossning av gods och andra liknande tjänster som tillhandahålls som ett led i en varutransport mellan EG-länder behandlas enligt följande. Om tjänsten (t.ex. lastningen) utförs här i Sverige anses den omsatt här som huvudregel. Däremot anses tjänsten i fråga omsatt i det andra EG-landet om köparen av densamma åberopar sitt VAT-nummer där. Även om t.ex. lastningstjänsten utförs i ett annat EG-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 här beskattas här om köparen av tjänsten inte har något svenskt VAT-nummer. Om säljaren av lastningstjänsten som omsätts här 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 densamma 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 EG-landet om köparen av förmedlingstjänsten åberopar sitt VAT-nummer där. Även om den förmedlade lastningen utförs i det andra EG-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 här beskattas här om köparen av förmedlingstjänsten inte har något svenskt VAT-nummer. Om säljaren av förmedlingstjänsten som omsätts här 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 densamma 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 EG-land. Först konstateras att B och D ovan inte beskriver vad som gäller för en agent i ett EG-land som uppbär provision från ett företag i ett annat EG-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.²⁰⁸ Dvs., trots att agenten inte förvärvar äganderätten till varorna innebär det faktum att han i förhållande till köparen ("utåt sett") agerar 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

²⁰⁸ Jfr 6 kap 7 § ML.

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 6 i avsnitt 3.3.2.5).²⁰⁹ Dvs., om varan anses *exporterad* till tredje land (omsatt utanför EG) skall t.ex. en speditionstjänst avseende varan inte heller momsbeläggas. Om förmedlingen sker i eget namn gäller enligt huvudregeln i avsnitt 3.3.2 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 skatt. Är köparen av förmedlingstjänsten etablerad utomlands får han vända sig till det särskilda skattekontoret i Ludvika och begära restitution av debiterad moms (jfr avsnitt 3.5).

Nu är det emellertid fråga om EG-handel. Agenten skickar en faktura med sitt namn på till kunden i det andra EG-landet avseende de varor som kommer att levereras till kunden. För "agentens varuomsättning" tas inte någon moms ut om han fakturerar kund i annat EG-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 huvudman-agent. Huvudmannen har ju inte någon fakturamottagare med VAT-nummer i annat EG-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 EG-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.

²⁰⁹ Jfr 5 kap 11 § 6 ML.

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 EG-landet? Det är då fråga om en tjänst som anknyter till en godstransport från Sverige till ett annat EG-land: säljarens vara skall ju transporteras från Sverige till ett annat EG-land. **5 kap 7a § 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 i avsnitt 3.3.2 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 i avsnitt 3.3.2 att tillhandahållanden av sådana rättigheter (tjänster) anses ske utomlands om förvärvaren finns i tredje land eller om förvärvaren är en näringsidkare i ett annat EG-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 och inte bara agentens namn. I detta fall kan inte agenten likställas med en 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 EG-landet.

För förmedlingen av denna varuomsättning mellan säljaren och köparen uppbär agenten provision från säljaren (från sin huvudman). Bestämmelsen **5 kap 7a § ML** avser förmedlingstjänster som görs för någon annans räkning i dennes namn och som avser andra fall än som beskrivs i ML i övrigt, dvs. i andra fall än bl.a. de som beskrivs i B och D ovan. Detta kan tolkas som att bestämmelsen gäller förmedling av såväl omsättning av varor och tjänster som gemenskapsinterna förvärv och att bestämmelsen skulle gälla även vid transaktioner med tredje land.²¹⁰ Emellertid grundar sig 5 kap 7a § ML på **artikel 28b.E3 i EGs sjätte momsdirektiv** och enligt utredningen SOU 1994:88²¹¹ skall bestämmelsen endast reglera tjänster i anknytning till gemenskapsinterna godstransporter. T.ex. torde enligt min mening härmed avses förevarande fall när agenten ordnar kunder i annat EG-land åt sin svenska huvudman: förmedlingen skall ju leda till att en vara transporteras från Sverige till ett annat EG-land.

Förmedlingstjänsten enligt 5 kap 7a § ML anses som huvudregel omsatt där de förmedlade transaktionerna företas ("... are carried out"). Detta torde innebära den marknad som agenten bearbetar. Därned anser jag att som huvudregel skall agentens förmedling av varuomsättningen mellan säljaren och köparen anses omsatt i Sverige om köparen finns här. Däremot anses förmedlingen omsatt i det andra EG-landet om köparen av förmedlingstjänsten åberopar sitt VAT-nummer där. Även om förmedlingstjänsten företas i det andra EG-landet skall förmedlingstjänsten anses omsatt här om köparen av förmedlingstjänsten förvärvat densamma under åberopande av sitt svenska VAT-nummer.

²¹⁰ Jfr SOU 1994:88 Bilaga 1 sid. 69.

²¹¹ Jfr SOU 1994:88 Bilaga 1 sid. 70.

Om en förmedlingstjänst enligt ovan anses omsatt i Sverige beskattas agenten här. En utländsk tillhandahållare (agent) av förmedlingstjänsten som omsätts här beskattas här om köparen av förmedlingstjänsten inte har något svenskt VAT-nummer. Om säljaren av förmedlingstjänsten (agenten) som omsätts här 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 densamma och inte förmedlaren (agenten).

I förevarande fall bearbetar den svenske agenten marknaden i annat EG-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.

Antag att det är tjänster, t.ex. patenträttigheter, som förmedlas. Det är inte fråga om kommission; ingen omsättning av rättigheten från agentens sida, utan rättigheten omsätts mellan säljaren (huvudmannen) och köparen. Enligt vad som sägs ovan under 1. och i avsnitt 3.3.2.3 anses tillhandahållanden av sådana rättigheter (tjänster) ske utomlands om förvärvaren finns i tredje land eller om förvärvaren är en näringsidkare i ett annat EG-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 EG-landet, varför säljaren kan fakturera momsfritt och köparen förvärvsbeskattas för förvärvet av patentet i det andra EG-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.

3.3.3 Azorerna och Madeira

Från momsplikt undantas omsättning av tjänster som avser varutrans-

porter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar.²¹² 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.²¹³

3.4 EGs tullområde och EGs skatteområde

EG är en tullunion med gemensamma yttertullar och inom EGs 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 EG och i stort sett inte heller någon anmälningsskyldighet (se dock nedan), utan tullverksamheten inriktas helt på gemenskapens yttre gränser.²¹⁴ Beträffande varor som ankommer till gemenskapens område är den första behandlingsformen s.k. *övergång till fri omsättning*, vilket motsvarar det svenska begreppet förtullning.²¹⁵

En vara som övergått till fri omsättning genom importbeskattning är en s.k. gemenskapsvara och då gäller på momssidan den särskilda beskattningsordningen för EG-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 ej övergått till fri omsättning, och förs in till Sverige från tredje land via ett annat EG-land (t.ex. transitering), sker också förtullning här varvid svensk

²¹² Jfr 3 kap 30e § ML.

²¹³ Jfr 10 kap 11 § tredje stycket andra meningen ML.

²¹⁴ Jfr prop. 1994/95:34 sid. 80.

²¹⁵ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 81.

tullmoms påförs.²¹⁶ Genom EU-inträdet har nämligen införts möjlighet för tullen att ge tillstånd att använda förenklade förfaranden vid övergång till fri omsättning motsvarande de tidigare förenklade förfarandena hemtagning (kreditimport) och förfarande med godkänd mottagare (transitering).²¹⁷

Notera att EG har ett tullområde och ett skatteområde. Skatteområdet gäller för mervärdesskatt och punktskatter. Både tullområdet och skatteområdet består av medlemsländernas (jfr avsnitt 3.1) geografiska områden, men skiljer sig dock något åt.

Skatteområdet utgörs av medlemsländernas territorium samt Monaco och Isle of Man. Från skatteområdet undantas dock följande områden i angivna länder.

Tyskland: ön Helgoland och området Büsingen
 Italien: Livigno, Campione d'Italia och de italienska delarna av Luganosjön
 Spanien: Ceuta, Melilla och Kanarieöarna
 Frankrike: de franska utomeuropeiska departementen
 Grekland: Agio Oros
 Finland: Åland

Tullområdet anges i punkterna 1-3 nedan²¹⁸.

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",

²¹⁶ Jfr prop. 1994/95:34 sid. 95.

²¹⁷ Jfr prop. 1994/95:34 sid. 97-99.

²¹⁸ EEG-förordning nr 2913/92.

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,
 Portugals territorium,
 Förenade konungarikets territorium inklusive 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 kuftrummet för de territorier som inte ingår i gemenskapens tullområde enligt punkt 1 ovan.

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 skatteområdet²¹⁹) till Sverige, föreligger en *anmälningsskyldighet* i tullen här. Då tar svenska tullen ut moms på varan men inte tull.²²⁰

När det gäller landtrafiken med lastbil och tåg är det klart att någon

²¹⁹ Jfr prop. 1994/95:34 sid. 96.

²²⁰ Jfr 9 och 10 §§ tullagen.

anmälningskyldighet inte skall förekomma på grund av att en varutransport passerar de inre gränserna inom EG. Det skall ju som sagt 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) som medförda varor skall presumeras ha och hur statusen gemenskapsvara i förekommande fall skall styrkas. Några exempel ges härpå.

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 EG-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 EG-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 underkastats den tullbehandling som gäller för icke-gemenskapsvaror, dvs. tull, punktskatter och moms påförs.²²¹

S.k. *preferensberättigade länder* (t.ex. vad som är kvar av Efta-länderna samt utvecklingsländerna) har vissa tullförmåner gentemot EG. Eftersom EG har gemensamma yttertullar måste en exportör i ett sådant område utfärda s.k. *ursprungsintyg* för de varor som han skickar in i EG-området så att man ser att det är en råvara från sådant land eller bearbetad vara från sådant land. Annars riskerar man att

²²¹ Jfr SOU 1994:89 sid. 144 och 145.

import från andra icke-preferensberättigade länder söker sig in till EG via preferensberättigat land med egen låg tullsats.²²²

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 EG-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 EG-land som ledsagardokument inte krävs. Momsen kan alltså sägas följa punktskatterna härvidlag (jfr avsnitt 3.2.2.1).

3.5 Utländsk företagare

Med utländsk företagare avses en näringsidkare som är en fysisk person som inte är bosatt här i landet 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.²²³

En utländsk företagare är numera moms skyldig 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.²²⁴ 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.

Om en utländsk företagare som inte är momsregistrerad i Sverige hade haft avdrags- eller återbetalningsrätt här för omsättningen i den verksamhet han bedriver utomlands (annat EG-land eller tredje land) om omsättningen hade gjorts här, kan han beträffande svenska momsutgifter för förvärv av varor eller tjänster i Sverige eller import av

²²² Jfr SOU 1994:89 sid. 156.

²²³ Jfr 1 kap 15 § ML.

²²⁴ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 155.

varor till Sverige som hänför sig till omsättningen begära *restitution* (återbetalning) hos det särskilda skattekontoret i Ludvika. Ansökan skall ske senast sex månader efter utgången av det kalenderår som den avser. 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 här. 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 här. 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 vistelse här eller annars.

Numera gäller ifrågavarande återbetalningsrätt även moms i förskottsbelopp avseende den utländske företagarens svenska förvärv.

Beloppsgränserna för rätt till återbetalning av moms har höjts till 250 kronor om ansökan om restitution avser helt kalenderår eller återstoden av kalenderåret, och till 2 000 kronor i övriga fall.

Om den utländske företagaren säljer tjänster till Sverige för vilka förvärvaren är momsskyldig, importtjänster (jfr avsnitten 3.3.2.1, 3.3.2.3 och 3.3.2.6), är det ju, trots att förvärvaren och inte den utländske företagaren beskattas här, fråga om omsättning som den utländske företagaren gör här i landet. Det är alltså inte fråga om en omsättning i verksamheten utomlands. Av den anledningen har en särskild regel införts som stadgar rätt till restitution av svenska momsutgifter som den utländske företagaren har för att omsätta de tjänster som förvärvaren beskattas för. Om det inte är fråga om sådan beskattning av förvärvaren för importtjänster utan annan omsättning som den utländske företagaren företar här 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.²²⁵

Om en utländska företagare som är momsskyldig i annat EG-land inte har hunnit momsregistrera sig där och därför inte kunnat åbe-

²²⁵ Jfr 10 kap 1 § andra stycket ML och prop. 1994/95:57 sid. 139 och 140.

ropa 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).²²⁶ Är det frågan om importmoms skall tullräkning numera bifogas en sådan ansökan.²²⁷

Som nämnts i avsnitt 3.2.2.1 undantas en utländsk företagare från momsplikt för ett GIF av vara här, om han ändå skulle restitueras hela momsen från det särskilda skattekontoret i Ludvika.

²²⁶ Jfr 19 kap 3 § första stycket 2 och andra stycket ML och prop. 1994/95:57 sid. 201.

²²⁷ Jfr 19 kap 3 § tredje stycket ML och prop. 1994/95:57 sid. 201.

4. Förfaranderegler

4.1 Allmänt

Som framgår av avsnitten 3.1 och 3.2 är det enbart för varuhandeln med EG som beskattningsordningen har förändrats. Det är för själva varuomsättningen mellan Sverige och andra EG-länder som de särskilda positionerna på rad 4, rad 10 och rad 11 i momsdeklarationen, MVD (se bilaga 1) har införts, och det är enbart för varuomsättningen från Sverige till annat EG-land som den periodiska sammanställningen, den s.k. kvartalsredovisningen, KVR, skall lämnas (se bilaga 2). I övrigt är beskattningsordningen oförändrad.

Man kan enkelt uttrycka det med att den särskilda beskattningsordningen har ersatt tullens verksamhet vid gränsöverskridande varuhandel mellan EG-länderna. Det är alltså s.k. gemenskapsinterna varuförvärv (GIF) hit och varuleveranser till andra EG-länder som skall särbehandlas enligt vad ovan sagts. Den nya beskattningsordningen för EG-handeln är ett kontrollsystem som ersätter tullens verksamhet, tullen hanterar bara gränsöverskridande varuhandel med annat land än EG-land (s.k. tredjelandshandel), jfr avsnitt 3.2. En annan sak är det att vissa tjänster med anknytning till varuhandeln inom EG (godstransporter o.d.) materiellt sett behandlas på samma sätt som varuhandeln, dvs. att t.ex. förvärvaren av en sådan tjänst beskattas om han förvärvar tjänsten under åberopande av sitt VAT-nummer (jfr avsnitt 3.3.2.6). Tjänsten i fråga skall ändå inte särbehandlas i MVD och tjänster redovisas överhuvudtaget inte i KVR (jfr avsnitt 3.3.1.1).

Jag beskriver det kontrollsystem som EG-handeln omfattas av i avsnitt 3.1. Se därvidlag särskilt under MVD och KVR-sammanfattning, be-

skrivningen av vad som skall stå på de olika raderna i MVD och KVR.

4.2 Registrering

EG-reglerna innebär att alla näringsidkare numera skall vara mervärdesskatteregistrerade. Denna generella registreringsskyldighet berör inte dem som enbart skall redovisa moms till det särskilda skattekontoret i Ludvika. En icke momsskyldig näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare skall om de förvärvar punktskattepliktiga varor från ett annat EG-land beskattas för sitt GIF hos det särskilda kontoret och således inte lämna MVD. Detsamma gäller t.ex. en privatpersons GIF av ett nytt transportmedel (jfr avsnitt 3.2.2.1).²²⁸

För den som redovisar moms i inkomstdeklarationen kan momsregistrering sägas föreligga genom regleringen av sålunda deklarerad moms i slutskattsedeln som utfärdas efter varje års taxering. Härigenom hamnar vederbörande i centrala skatteregistret och därmed kan det krav som EGs kontrollsystem ställer på registrering av samtliga momsredovisande företag anses tillgodosett (jfr avsnitt 3.1).²²⁹

Fakturan och s.k. VAT-nummer

Som nämnts i avsnitten 3.1 och 3.2.2 sker ingen gränskontroll vid gemenskapsinterna varuförvärv (GIF), utan den kontroll som tullen bedriver avseende s.k. tredjelandshandel uppfylls i den särskilda beskattningsordningen för EG-handeln av utbytet av information mellan skattemyndigheterna i de olika EG-länderna. Genom att köparen i det ena EG-landet åberopar sitt *momsregistreringsnummer med* angivande av *landkoden (VAT-numret)*, kan säljaren i det andra EG-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 SE55611122201 (dvs. landkod, person- eller orga-

²²⁸ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 91.

²²⁹ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 92.

nisationsnummer och tilläggsnummer, vilket är 01 i de flesta fall, skrivet i följd utan mellanslag eller bindestreck).

Skatteutskottet uttalar att alla företag, även de mindre, måste skriva sitt registreringsnummer enligt angivna EG-standard vid kontakter med andra EG-länder. Dvs., såväl när varor säljs till annat EG-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 sin F-skattsedel och därför anser utskottet att företaget kan få använda person- eller registreringsnumret som momsregistreringsnummer (VAT-nummer).²³⁰

Se även under krav på dokumentation i avsnitt 2.1.

4.3 Redovisningsperiod

Endast de som lämnar inkomstdeklaration (t.ex. enskild firma och AB men inte HB) och som totalt saknar varuhandel med EG (till eller från) samt har en omsättning som inte överstiger 200 000 kronor per beskattningsår kan numera redovisa moms i inkomstdeklarationen.²³¹ Alla andra momsskyldiga eller återbetalningsberättigade måste särskilt registrera sig till mervärdesskatt och lämna MVD.²³²

Den som bedriver varuhandel med EG skall som huvudregel ha enmånadsredovisning.²³³ Dock kan vederbörande få ha helårsredovisning om han har kalenderår som räkenskapsår, en varuomsättning till EG om högst 120 000 kronor per år och en total momspliktig omsättning om högst 200 000 kronor per år. Samtliga dessa villkor krävs för att helårsredovisning skall tillåtas.²³⁴ Om helårsredovisning tillåts av MVD, tillåts även helårsredovisning av KVR.

Tvåmånadersredovisning kan endast tillåtas för dem som överhuvudtaget inte köper varor från eller säljer varor till EG, tvåmånadersredovisning går ju inte att stämma av mot KVR (tre månader), vil-

²³⁰ Jfr bet. 1994/95:SkU 7 sid. 72.

²³¹ Jfr 14 kap 3 § första stycket andra meningen ML.

²³² Jfr 14 kap 3 § första stycket första meningen och andra stycket ML.

²³³ Jfr 14 kap 8a § första stycket ML.

²³⁴ Jfr 14 kap 8a § andra stycket ML.

ket, enligt vad som sägs i avsnitt 3.1, ju är meningen med den särskilda beskattningsordningen för EG-handeln.²³⁵

Om någon som inte skall ha obligatorisk enmånadsredovisning (alternativt helårsredovisning) på grund av EG-handel, och som därför som huvudregel har tvåmånadersredovisning, regelmässigt får tillbaka moms om minst 1 000 kronor varje år, är vederbörande berättigad att av den anledning övergå till enmånadsredovisning.²³⁶

Ett handelsbolag inkomstdeklarerar inte och skall därför alltid särskilt registrera sig och lämna MVD om det har momspliktig omsättning. Om handelsbolaget inte bedriver varuhandel med EG, och därför inte skall ha enmånadsredovisning, kan det som alternativ till tvåmånadersredovisning välja helårsredovisning om beskattningsunderlaget under beskattningsåret inte beräknas sammanlagt överstiga 200 000 kronor.²³⁷ Om handelsbolaget bedriver varuhandel med EG, och som huvudregel då skall ha enmånadsredovisning, kan det få ha helårsredovisning om det har kalenderår som räkenskapsår, en varuomsättning till EG om högst 120 000 kronor per år och en total momspliktig omsättning om högst 200 000 kronor per år.

För den som skall lämna MVD skall redovisning ske och skatt att betala erläggas senast den 5 i andra månaden efter den utgången av den redovisningsperiod som deklarationen avser. För redovisningsperiod som går till ända den 30 juni skall redovisning och betalning dock ske senast den 20 augusti. Det är precis som förut alltså för enmånadsredovisning och tvåmånadersredovisning.²³⁸ Däremot har en förändring skett för helårsredovisarna. Helårsredovisare med kalenderår som räkenskapsår har tidigare fått lämna MVD och betala senast den 5 april året därpå. Numera gäller för dessa den 5 februari i stället.²³⁹

4.4 Kvartalsredovisning

Periodiska sammanställningar (s.k. *kvartalsredovisningar*) omfattar

²³⁵ Jfr 14 kap 8 § och prop. 1994/95:57 sid. 89.

²³⁶ Jfr 14 kap 9 § första meningen ML.

²³⁷ Jfr 14 kap 9 § andra meningen ML.

²³⁸ Jfr 14 kap 12 och 13 §§ ML.

²³⁹ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 90.

normalt sett *tremånadersperioder* och skall lämnas till CLO hos RSV senast den 5 i andra månaden efter utgången av den period som sammanställningen avser.²⁴⁰ Kvartalsredovisningen (KVR) kan också lämnas till den lokala skattemyndigheten för vidare befordran till CLO hos RSV. Det är skattemyndigheten och inte RSV som tar ut en eventuell förseningsavgift. I förekommande fall får KVR också lämnas till RSV via tulldatasystemet.²⁴¹ Om förutsättningarna för helårsredovisning av MVD enligt vad som sägs i avsnitt 4.3 är uppfyllda får KVR också lämnas för helår.²⁴²

Det är den som är registrerad till moms eller som är skyldig att momsregistrera sig som skall lämna KVR och KVR skall avse skall avse omsättning, förvärv och överföringar av *varor* som transporteras mellan EG-länder.²⁴³ KVR avser alltså aldrig tjänster. Av förarbetena framgår att KVR skall innehålla uppgifter om varuleveranser till EG²⁴⁴, inte från EG.

I bilaga 2 återfinns en kopia på en KVR och där framgår också att det är fråga om försäljningsbelopp. Eftersom man talar om "*varor*" skulle det kunna tolkas som att KVR skall innehålla såväl momspliktiga som momsfria varuleveranser till EG.

Enligt vad som sägs i avsnitt 3.1 skall emellertid summan av kolumnen "*värde av varuleveranser*" i KVR stämma med summan av beloppen på rad 10 i MVD, "*Värde av varuleveranser till EG*" (se bilaga 1), för samma tidsperiod. I nämnda avsnitt anges vidare under Sammanfattning: MVD och KVR att den kontrollfunktion som redovisningen på rad 10 i MVD och i KVR (kolumnen "*värde av varuleveranser*") skall upprätthålla, innebär att endast momspliktiga varor som transporteras till annat EG-land och som köps av någon som åberopar VAT-nummer i annat EG-land skall redovisas på rad 10 i MVD och i KVR. (Detta är min bedömning med reservation för eventuella senare tillämpningsföreskrifter.) Vid misstämning i lämnade uppgifter meddelar skattemyndigheten automatiskt företaget därom.

²⁴⁰ Jfr 14 kap 30b § första stycket och 30c § ML.

²⁴¹ Jfr 14 kap 30c § ML och prop. 1994/95:57 sid. 89.

²⁴² Jfr 14 kap 30b § andra stycket ML.

²⁴³ Jfr 13 kap 30 § ML.

²⁴⁴ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 87.

I avsnitt 3.2.2.1 framgår att det som skall redovisas i kolumnen "*trepårtshandel*" i KVR är leveranser inom EG där det svenska företaget är säljare men varuleveransen inte går från Sverige utan från ett annat EG-land till ytterligare ett annat EG-land (ej varuutförsel från Sverige till annat EG-land). "Trepårtshandeln" motsvarar alltså inte något belopp på rad 10 i MVD och skall därför separeras i KVR.

Enligt förarbetena avser RSV att skicka ut förtryckta KVR till företagen första gången i slutet av mars 1995 (första redovisningen skall ske 5 maj).²⁴⁵

Om en KVR lämnas för sent kan enligt lagen en förseningsavgift om 1 000 kronor påföras²⁴⁶, men eftergiftsmöjlighet finns på grund av särskilda skäl. Dessutom framgår av förarbetena att förseningsavgiftsinstitutet skall tillämpas med viss restriktivitet under ett inledningsskede.²⁴⁷

Enligt förarbetena förutsätts att detaljerade tillämpningsföreskrifter kommer att utfärdas beträffande de uppgifter som skall lämnas i KVR.²⁴⁸ Enligt vad Skatteförvaltningen hittills angivit²⁴⁹ skall följande *uppgifter* lämnas i en KVR (se bilaga 2):

Landkod: Tvåställig bokstavskod som betecknar den aktuella EG-staten - är en del av VAT-numret.

VAT-nr: Utländsk köpares (vaumottagares) registreringsnummer för mervärdesskatt i hemlandet (VAT=Value Added Tax) - i KVR skrivs den inledande landkoden i det särskilda fältet "landkod".

Värde av varuleveranser: Totalt värde, exklusive mervärdesskatt, för varje mottagare i annan EG-stat avseende leveranser under det kvartal när skattskyldigheten inträdde. Med totalt värde avses här det samlade priset för leveranser till kunden, inklusive leveranskostnader och andra omkostnader som avkrävs kunden (jfr avsnitt 3.2.2).

²⁴⁵ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 89.

²⁴⁶ Jfr 14 kap 30d § ML.

²⁴⁷ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 88.

²⁴⁸ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 199.

²⁴⁹ Jfr Skatteförvaltningens utbildningsmaterial PE/U 44-541:2 utg 1 sid. 23.

Kod: Markering (1) av att till mottagaren har överförts varor för sådan bearbetning ("arbetsbeting") i mottagarlandet som är att jämställa med varuomsättning (jfr punkt 2 under Varuöverföring i avsnitt 3.2.2.1 och avsnitt 3.3.1).

Belopp avseende trepartshandel: Den del av kvartalets försäljningsbelopp som avser s.k. trepartshandel (jfr avsnitt 3.2.2.1 och här ovan).

Under Varuöverföring i avsnitt 3.2.2.1 framgår att den som under vissa där angivna omständigheter undantas från beskattning av GIF sannolikt kommer att vara tvungen att för kontrolländamål föra ett särskilt register över dylika varuöverföringar.²⁵⁰

INTRASTAT

I varuhandeln med EGs övriga medlemsländer inhämtas inte längre uppgifter för handelsstatistiken från tulldokumenten. Så sker bara för tredjelandshandeln. För varuflödet mellan Sverige och övriga EG-länder skall statistiken lämnas enligt ett system som kallas INTRASTAT. Arbetet med detta system fördelas mellan SCB och Tullverket. I korthet innebär INTRASTAT-systemet att Tullverket svarar för insamling och kvalitetssäkring av primärmaterialet medan SCB svarar för sammanställning, publicering och överföring av statistiken till EGs statistikmyndighet - EUROSTAT - i Luxemburg. SCB fastställer vilka företag som skall lämna INTRASTAT-uppgifter och vilka uppgifter som skall lämnas. Justeringar kommer att göras varje månad. Uppgifterna skall som regel lämnas en gång per månad och avse företagets alla varuleveranser till eller från andra medlemsstater under föregående kalendermånad (referensperiod). Uppgifterna skall ha lämnats till det lokala tullkontoret senast 10 dagar efter referensperiodens slut.²⁵¹

Uppgifter lämnade i INTRASTAT-blanketten kommer att stämmas av mot de uppgifter om värdet av varuleveranser till EG och värdet av varuförvärv från EG som företaget lämnar i MVD (jfr avsnitt 3.1).²⁵²

²⁵⁰ Jfr prop. 1994/95:57 sid. 169.

²⁵¹ Jfr INTRASTAT i Sverige sid. 1.

²⁵² Jfr INTRASTAT i Sverige sid. 6.

4.5 Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG)

Genom EU-inträdet gäller även i Sverige förordningen om s.k. Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG), vilket är en sorts handelsbolag med minst två medlemsföretag i olika EG-länder. EEIG (grupperingen) skall inte ha ett eget vinstsyfte utan bildas för att underlätta för grupperingens medlemmar att samarbeta över gränserna. Genom SFS 1994:1893 fastslås i 6 kap 1 § andra meningen ML att det är EEIG självt som momsbeskattas för omsättning i den verksamhet som ett EEIG bedriver i Sverige.

Det kan t.ex. vara lämpligt att ha ett EEIG som mellanled för att undvika att medlemsföretagen själva måste gå över till en månadsredovisning till följd av att EG-handel bedrivs. Det kan ju vara fråga om att flera svenska företag handlar med varor med ett eller flera företag i ett annat EG-land. Om företagen bildar ett EEIG så kan de svenska medlemmarna göra sina inköp eller försäljningar av varor via grupperingen och inte direkt med medlemmen i det andra EG-landet.

4.6 Fyllnadsinbetalningar

Notera att företag som redovisar momsen i inkomstdeklarationen numera måste fyllnadsinbetala senast den 10 februari året efter inkomståret (i stället för som tidigare den 18 februari) för att undvika den låga kvarskatteavgiften på moms och övrig preliminär skatt överstigande 20 000 kronor. Dessutom har för dessa företag senaste dag för återstående fyllnadsinbetalning för undvikande av den höga kvarskatteavgiften flyttats från den 30 april året efter inkomståret till den 3 maj i stället.

Förkortningslista

AB -aktiebolag
ADB - automatisk databehandling
bet. SkU - Skatteutskottets betänkande
CLO - Central Liaison Office (samordningsmyndighet hos RSV)
EG - Europeiska gemenskaperna
EU - Europeiska unionen
GIF - gemenskapsinternt varuförvärv
HB - handelsbolag
INTRASTAT - handelsstatistik mellan EG-länder
KVR - kvartalsredovisning
ML - mervärdesskattelagen
Moms - förkortning av mervärdesskatt
MVD - mervärdesskattedeklaration
prop. - Regeringens proposition
RSV - Riksskatteverket
RÅ - Regeringsrättens årsbok
Rådet - Europeiska unionens råd (f.d. Ministerrådet)
SCB - Statistiska centralbyrån
SFS - Svensk författningssamling
SOU - Statens offentliga utredningar
VAN - Value Added Network
VAT - Value Added Tax (moms på engelska)
VIES - VAT Information Exchange System

Sakregister

- ABC-kontrakt, 79
- Administrativa tjänster, 34
- Affärsförbindelser, 26
- Agentverksamhet, 107
- Aktiv förädlingstrafik, 63
- Alkohol, 73
- Allmänna nyhetstidningar, 14, 15
- Allmännyttiga ideella föreningar, 12
- Ambulanser, 32
- Ambulanstransporter, 32
- Anmälningsskyldighet, 114
- Antikviteter, 11
- Arbetsbeting, 92
- Arrenden, 28
- Artister, 14
- Avdrag
 - jämkning, 39
 - Korrigerig, 39
- Avdragsförbud, 37
- Avdragsrätt, 18, 37
- Avdragsrätten
 - dokumentationen, 38
- Avhjälpande av skada, 27
- Azorerna, 111
- Badminton, 29
- Balet, 13
- Bangolf, 29
- Begagnade varor, 11
- Beskattningsordning, 93
- Beskattningsvärdet
 - import, 62
- Betalningsmedel, 35
- Bildkonst
 - konstnär, 13
- Biobiljetter, 14
- Bokföring, 34
- Bostadsrätter, 28
- Bowling, 29
- Brevbefordran, 10, 21, 100
- Byggnader
 - nyproducerade, 14
- Central Liaison Office, 50
- Cif, 62
- Cirkus, 13
- CLO, 50
- Destinationsprincipen, 57
- Distansförsäljning, 74, 116
- EG och mervärdesskatten
 - frimärken, 35

- guldleverans till Riksbanken, 35
- korrigerig av avdragen ingående moms, 39
- livräddningsfartyg, 35
- luftfartyg, 35
- mynt, 35
- sedlar, 35
- sjuktransporter, 32
- skepp, 35
- undantag från viss uttagsbeskattning, 26
- uttagsbeskattningen, 22
- värdepappersfonder, förvaltning av, 34
- äkta koncerner, 25, 47
- EG, ny "tolkningsmiljö", 16
- Egenregiarbeten
 - fastigheter, 24
- EG-handel, 57
- EG-handeln
 - beskattningsordning, 58
 - översikt, 65
- EGs budget, 9
- EGs budget, 16
- EGs sjätte momsdirektiv, 10
- Elektrisk kraft
 - import, 61
- Europeiska unionens råd, 9
- EUROSTAT, 125
- Export, 62
 - återföring av momsavdrag, 64
- Factoringtjänster, 32
- Fartyg
 - omsättning ombord, 86
- Fastigheter
 - kommunal verksamhet, 30
- Fastighetsområdet, 28, 97
- Fiktiv skatt, 11
- Fiktivt avdrag, 38
- Finansområdet, 32
- Flygambulanstransporter, 32
- Flygbensin, 15
- Flygfotogen, 15
- Flyttgods
 - import, 61
- Frankeringsmärke, 35
- Frimärken, 35
- Förfaranderegler, 119
- Författare, 14
- Försäkringsområdet, 15, 35
- Förtullning, 112
- Förvaringsboxar, 28
- Förvaringsutrymmen, 33
- Gemenskapsinternt förvärv
 - GIF, 65

- Gemenskapsvara, 112
- GIF
 - Beskattningsunderlaget, 69
 - delleveranser, 69
 - förskott, 68
 - gemenskapsinternt förvärv, 66
 - kursförlust, 70
 - skattskyldighetens inträde, 68
 - valutakursen, 69
 - Varuöverföring, 84
- Godstransport
 - förmedling av, 105
- Godstransporter
 - mellan Sverige och annat EG-land, 102
- Golf, 29
- Gränskontrollåtgärder, 8
- Guld
 - till Sveriges Riksbank, 35
- Gåvoförsändelse
 - import, 61
- Hamnupplåtelse, 28
- Hemtagning, 113
- Hotellrörelse, 28
- Hysesrätter, 28
- Ideell verksamhet, 12
- Idrott, 12
- Idrottsevenemang, 14
- Importtjänsterna, 94
- Ingående skatt, 17
- Inkassotjänster, 33
- Installation, 93
- INTRASTAT, 125
- Investeringsvaror, 39
- Invigning, 26
- Jordbruksarrende, 28
- Jubileum, 26
- Kanarieöarna, 114
- Kassettidningar, 14
- Kommission
 - varuhandel med EG, 107
- Kommuner, 47
- Kommunerna
 - uttag, 27
- Koncern
 - äkta, 25
- Koncerner
 - äkta, 45
- Konkurrensneutralitet, 9
- Konserter, 13
- Konstitutionella överväganden, 16
- Konstnär
 - bildkonst, 13

Konstnärer, 14
Konstverk, 11
Konsulttjänster, 98
Korttidsupplåtelse
 idrottsanläggningar, 13
Kreditimport, 113
Kultur, 12
Kumulativ effekt, 12
Kvalificerade undantag, 14
Kvartalsredovisning, 122
Kyla
 import, 61
Kyrkogårdsförvaltning, 15
Landkoden, 65, 120
Landstingen, 47
Ledsagardokumentet, 116
Livräddningsfartyg, 35
Livsmedel, 22
Lotteri, 15
Luftfartyg, 35
Läkemedel, 14
Madeira, 111
Marknadsvärdet, 22
Medlemstidningar
 framställning, 14
Mervärdesskatteskyldighet
 för vad?, 17
Mikrofilmer, 61
Mineraloljeprodukter, 73
Minigolf, 29
Minimiskattesatser, 10
Ministerrådet, 9
Momsregistreringsnummer, 65, 120
Momssatser, 21
Montering, 93
Mynt, 35
Nollskattesats, 14
Norge, 90
Normalskattesats, 10
Notariatverksamhet, 33
Näringsidkare
 ej momsregistrerad, 78
Organisationstidskrifter
 framställning, 14
Paketresor, 100
Parkeringsverksamhet, 28
Passiv förädlingstrafik, 63
Personalrestauranger, 24
Personalvård, 26
Persontransporter
 till och från utlandet, 100
Postförsändelser

- från tredje land, 61
- Postorderförsäljning, 74
- Preferensberättigade länder, 115
- Punktskatt
 - detaljstledet, EG, 116
- Punktskattepliktiga
 - varor, 73, 77
- Rabatt
 - sedvanlig till personal, 22
- Radio- och televisionsverksamhet, 15
- Redovisningsperiod, 121
- Registrering, 120
- Representation, 26
- Resande
 - från utlandet, 87
- Resebyråverksamhet, 12
- Ridkurser, 13
- Rådet, 9
- Rättigheter, 98
- Rörelselokal, 28
- Samlarföremål, 11
- SCB, 125
- Sedlar, 35
- Serveringstjänster, 10, 21
- Servitutsrätter, 28
- Sjuktransporter, 32
- Sjukvård, 32
- Självttjänster, 24
- Sjöambulanstransporter, 32
- Skatteområde
 - EG, 112
- Skatteplikten, 28
 - undantagen, 28
- Skepp, 35
- Skridskoåkning, 29
- Slussningsmoms, 25, 46
- Små företag, 13
- Social omsorg, 32
- Speditörstjänster, 100
- Spelverksamhet, 15
- Sport, 12
- Squash, 29
- Staten, 27
- T2L-dokument, 115
- Tandvård, 32
- Tax-free
 - for tourists, 59
- Teater, 13
- Temporär import, 60
- Tennis, 29
- Tidningar
 - radio, 14

Tilläggsnummer, 65
Tilläggsnumret, 120
Tjänster, 92
 "fysiska", 98
Tobak, 73
Tolkningsfrågor, 15
Tomträtter, 28
Transitering, 113
Transporthjälpmedel
 uthyrning, 97
Transportmedel
 nya, 73
 uthyrning, 97
Tredje land, 9, 48
Tredjelandshandel, 57
Tredjelandshandeln
 översikt, 59
Treparsshandel, 79
Triangeltransaktion, 79, 81
Trycksaker, 61
Tullområde
 EG, 112
Tullprocedurer, 9
Tullprocedurerna
 avskaffade inom EG, 49
Tullskyldig, 61
Ursprungsintyg, 115
Ursprungsprincip, 58
Utbildning, 12
Utgående skatt, 18
Utländsk företagare, 116
Uttagsbeskattning, 22
Varuhandel
 gränsöverskridande, 57
Varuhandel inom EG
 tjänster med anknytning därtill, 102
Varuomsättning, 57
Varutransporter
 till och från tredje land, 100
Varutransporttjänst
 gemenskapsintern, 95
VAT-numret, 65, 120
Vedbränsle, 26
Verksamhet
 överlåtelse, 15
VIES-systemet, 50
Värdepappersfonder
 förvaltning av, 34
Värdepappershandel, 34
Värme
 import, 61
Åland, 114

Återbetalningsrätt, 37
Återbetalningsrätten, 18
Återföringsskyldighet, 26
Återimport, 63
Övergång till fri omsättning, 112
Övergångsarrangemang, 9
 EG-handeln, 9
 skattesatserna, 9

Källförteckning

SFS

Tullagen, SFS 1994:1550

SFS 1994:1798, ändringar i mervärdesskattelagen (SFS 1994:200)

Utskottsbetänkande

bet. 1994/95:SkU 7

Propositioner

prop. 1978/79:141

prop. 1989/90:110

prop. 1989/90:111

prop. 1993/94:99

prop. 1994/95:34

prop. 1994/95:57

SOU

SOU 1994:88

SOU 1994:89

Rättsfall

RÅ 1985 1:40

RSV

RSV Rapport 1994:3

Skatteförvaltningens utbildningsmaterial PE/U 44-541:2 utg 1

EG

EEG-förordning nr 2913/92

EGs sjätte mervärdesskattedirektiv av den 17 maj 1977 (77/388/EEC)

Generaltullstyrelsen

INTRASTAT i Sverige, Handledning Generaltullstyrelsen 1994

Bilagor

Bil. 1 Momsdeklaration (MVD)

Se särskild fil.

Bil. 2 Kvartalsredovisning (KVR)

Se särskild fil.