

# Konkurrens- fördelar med varu- omsättningar

*efter moms fria omsättningar av varor  
i vissa lager och av finansiella tjänster*

Är det möjligt att inom lagens ramar sänka beskattningsunderlaget och därmed priset på en vara, genom att en från skatteplikt undantagen omsättning av varan enligt bestämmelserna om moms fria omsättningar av varor i vissa lager matchas mot en från skatteplikt undantagen finansiell tjänst, innan varan tas ut ur sådant lager? Det vill säga utan att konflikt uppstår med reglerna om bestämningen av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt (moms)? I denna artikel berör Björn Forssén detta ämne.

I denna artikel behandlas den situationen att en köpare kan förvärva en vara som är skattepliktig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML, liksom enligt EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) till ett lägre pris på grund av att säljaren har kunnat sänka priset på sin försäljning av varan till köparen, genom föregående åtgärder under det att varan har varit placerad i vissa lager enligt reglerna i 9 c kap. ML, vilka närmast motsvaras av bestämmelserna i artiklarna 154-163 i mervärdesskattedirektivet. Det ger säljaren konkurrensfördelar gentemot andra leverantörer som har haft sina varor i lager som omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML och EU:s mervärdesskattedirektiv. Reglerna i 9 c kap. ML är ett av exemplen i 1 kap. 2 § sista stycket ML på särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig, och på det nämnda sättet kan de indirekt påverka priset på varan, så att det blir lägre.

Jag drar konklusionen att det inte finns något i mervärdesskattedirektivet som skulle underkänna att en sänkning av beskattningsunderlaget och därmed av priset på varan baseras på en matchning/kvittning av skattefri omsättning av varan under tiden den varit placerad i visst lager mot en skattefri finansiell tjänst. Lagstiftaren borde kanske därför beakta att säljaren

och köparen därmed kan kringgå den rättspraxis avseende de allmänna reglerna i ML som innebär att beskattningsunderlaget för varan inte får sänkas genom att det matchas av en rabatt för snabb betalning. Förfarandemissbruk bör inte heller kunna anses komma i fråga – i vart fall inte om samma vara enbart omfattas av en omgång av det beskrivna matchningsförfarandet.

Avslutningsvis lämnas även vissa förslag till forskning eller lagändringar för sammanhanget.

## Bestämmelserna om undantag från skatteplikt för omsättning av vara

Enligt 9 c kap. 1 § första stycket 1, 3 och 4 ML är följande omsättningar av varor undantagna från skatteplikt:

- en omsättning av en vara som anges i 9 § i 9 c kap., om varan är avsedd att placeras i sådant skatteupplag inom landet (Sverige) som anges i 3 § i 9 c kap.;
- en omsättning av en vara som anges i 9 § i 9 c kap., om den omsätts under tiden som den är placerad i skatteupplag inom landet (Sverige) som anges i 3 § i 9 c kap.; och
- en omsättning av en icke-unionsvara som görs i en anläggning för tillfällig lagring, ett tullager eller en frizon inom landet (Sverige), om den omsätts under den tid som den är placerad där.

Skattefriheten för en omsättning av en vara i dessa fall gäller enligt 9 c kap. 1 § andra stycket ML endast under förutsättning av att den inte syftar till slutlig användning eller förbrukning, det vill säga att omsättningen sker till någon som handlar med varor och inte till en konsument eller någon som ska använda den i sin verksamhet.

### Skatteupplag samt icke-unionsvara, anläggning för tillfällig lagring, tullager och frizon

Med skatteupplag avses enligt 9 c kap. 3 § ML:

- för varor i 9 §, som utgör energiprodukter enligt 1 kap. 3 § lagen (1994:1776) om skatt på energi och omfattas av de förfaranderegler som anges i 3 a § i samma kapitel, sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 4 kap. 3 § i den lagen;
- för etylalkohol, sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 9 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt; och
- för övriga varor i 9 §, sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 7 §.

De varor som anges i 9 § i 9 c kap. ML är:

varor som hänförs till följande nummer i Kombinerade nomenklaturen (KN-nr) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan,

1. tenn (KN-nr 8001),
2. koppar (KN-nr 7402, 7403, 7405 eller 7408),
3. zink (KN-nr 7901),
4. nickel (KN-nr 7502),
5. aluminium (KN-nr 7601),
6. bly (KN-nr 7801),
7. indium (KN-nr ex 8112 91 eller ex 8112 99),
8. spannmål (KN-nr 1001 till 1005, 1006: endast obehandlat ris, eller 1007 till 1008),
9. oljeväxter och oljehaltiga frukter (KN-nr 1201 till 1207), kokosnöt, brasiliansk nöt och cashewnöt (KN-nr 0801), andra nötter (KN-nr 0802) eller oliver (KN-nr 0711 20),
10. spannmål och utsäde, inklusive sojaböner (KN-nr 1201 till 1207),
11. kaffe, inte rostat (KN-nr 0901 11 00 eller 0901 12 00),
12. te (KN-nr 0902),
13. kakaoböner, hela eller sönderslagna, råa eller rostade (KN-nr 1801),
14. råsocker (KN-nr 1701 11 eller 1701 12),
15. gummi, i ursprungliga former eller som plattor, ark eller remsor (KN-nr 4001 eller 4002),
16. ull (KN-nr 5101),
17. kemikalier i bulk (kapitel 28 och 29),
18. mineraloljor, inklusive hydrerade vegetabiliska och animaliska oljor och fetter, naturgas, biogas, propan och butan; också inklusive råpetroleumoljor (KN-nr 2709, 2710, 2711 11 00, 2711 12, 2711 13, 2711 19 00, 2711 21 00 eller 2711 29 00),
19. silver (KN-nr 7106),
20. platina; palladium, rhodium (KN-nr 7110 11 00, 7110 21 00 eller 7110 31 00),
21. potatis (KN-nr 0701),

## ”Det är således endast verklig ränta som inte ska tas med i beskattningsunderlaget.”

22. vegetabiliska oljor och fetter och deras fraktioner, oavsett om de är raffinerade eller inte, dock inte kemiskt modifierade (KN-nr 1507 till 1515),
23. virke (KN-nr 4407 10 eller 4409 10),
24. etylalkohol, E85 och ED95 (KN-nr 2207 eller 3823 90 99),
25. fettsyrametylestrar (KN-nr 3823 90 99),
26. råttalolja (KN-nr 3803 00 10), och
27. tillsatser i motorbränsle (KN-nr 3811 11 10, 3811 11 90, 3811 19 00 eller 3811 90 00).

Med icke-unionsvara, anläggning för tillfällig lagring, tullager och frizon förstås enligt 9 c kap. 2 § ML detsamma som i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (unionstullkodexen).

### Att sänka beskattningsunderlaget och därmed priset på en skattepliktig vara

#### Allmänna momsbestämmelser

Om säljaren gör en från skatteplikt undantagen omsättning vara enligt 9 c kap. ML i en ekonomisk verksamhet, har vederbörande återbetalningsrätt för ingående moms i verksamheten enligt 10 kap. 11 § första stycket ML. Frågan är om beskattningsunderlaget och därmed priset på varan kan sänkas på grund av åtgärder som skett under den tid varan har varit placerad i lager enligt 9 c kap., när varan omsätts efter det att den har tagits ut från sådant lager och omfattas av den generella skatteplikten för varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första stycket ML.

I enlighet med 7 kap. 2 § första stycket ML utgörs beskattningsunderlaget, för debitering av utgående moms på en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst, av samtliga kostnadselement (direkta utgifter, avskrivningar etc.) hos företaget för att producera varan eller tjänsten jämte vinstpåslag. Beskattningsunderlaget utgörs med andra ord av priset för varan eller tjänsten, vari inbegrips värdet av bytesvara, faktureringsavgifter, fraktavgift, porto och liknande, kompensation för skatter och avgifter och andra tillägg till priset utom ränta.

Orden utom ränta utmönstrades ur 7 kap. 3 a § ML 1 januari 2003, genom SFS 2002:1004. Regeringen föreslog först att orden utom ränta skulle behållas i den då till 7 kap. 2 § överflyttade texten, trots att de saknade motsvarighet i bestämmelserna om beskattningsunderlaget i artikel 11 A.2a och b i sjätte direktivet (77/388/EEG) – numera artikel 78 första stycket a och b och andra stycket i mervärdesskattedirektivet. Regeringen

anslöt sig sedan till lagrådets uppfattning att orden utom ränta skulle utgå. Det ansågs redan föreligga en utvecklad nationell praxis och EU-praxis på området, vilken innebar att viss ränta, till exempel finansiell ränta som utgår på grund av en särskild överenskommelse mellan parterna om uppskjuten betalningstidpunkt, inte ska inräknas i beskattningsunderlaget, medan annan typ av ränta, till exempel en ränta som erlaggs vid hyresköp, kan anses utgöra sådan bikostnad som avses i artikel 11 A.2 b i sjätte direktivet – numera artikel 78 första stycket b och andra stycket i mervärdesskattedirektivet – och som därmed ska ingå i beskattningsunderlaget, förutsatt att räntan inte är baserad på en skuld till uthyraren. Undantaget för ränta i ML ansågs ha tillämpats i överensstämmelse med EG-praxis. Regeringen ansåg dessutom att det inte var nödvändigt med en sådan särskild reglering i ML som angavs i artikel 11 A.2 b sista ledet i sjätte direktivet – och numera återfinns i artikel 78 andra stycket i mervärdesskattedirektivet – och som innebär att medlemsstaterna får betrakta kostnader som är föremål för ett separat avtal som bikostnader.<sup>1</sup>

Det är således endast verklig ränta som inte ska tas med i beskattningsunderlaget, det vill säga vad säljaren av en skattepliktig vara eller tjänst tar i ränta för att bevilja kunden anstånd med betalningen, eller så ska det vara fråga om ränta på en skuld som köparen har till säljaren, det vill säga på en kundkredit som normalt sett beviljas. I enlighet med Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) rättspraxis får dock en dold räntekompensation inte sänka beskattningsunderlaget, genom att en momsfri finansiell tjänst – jämför 3 kap. 9 § ML – matchar det annars kalkylerade priset på den momspliktiga varan eller tjänsten, så att beskattningsunderlaget delvis kvittas bort. Rättsläget kan illustreras med följande exempel:

Antag att det är fråga om en båtbyggare (leverantör) som har fått en beställning på en segelbåt och att beställaren tar upp ett lån i bank för att finansiera båtbygget. Dessutom antas att båtbyggaren enligt kreditiv får lyfta lånet i takt med att båten blir färdig. Båten är kalkylerad till ett pris om 1 miljon kronor. Lyfts kreditivet i normal takt ska beställaren betala 100 000 kronor i ränta till banken. Antag vidare att lånet skulle kosta ytterligare 25 000 kronor i ränta om hela kreditivet fick lyftas av båtbyggaren på en gång, men att den likviditetsförstärkning som skulle bli följden för honom i så fall möjliggör en sänkning av priset på båten med motsvarande belopp. Om beställaren saknar avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms, kan denne tjäna på att betala en högre ränta till banken när båtbyggaren kan lyfta hela kreditivet på en gång och samtidigt, genom sin likviditetsförstärkning, kan sänka beskattningsunderlaget, vilket ger en lägre kostnads massa än den ursprungligen kalkylerade och därmed ett lägre beskattningsunderlag på vilket utgående moms debiteras.

Även om priset på båten, med hänsyn till nämnda antaganden, skulle sättas till 975 000 kronor beräknas ändå moms på det ursprungligen kalkylerade priset 1 miljon kronor. Mellanskillnaden skulle endast innebära att en kvittning skett mot den finansiella tjänst som matchar likviditetsförstärkningen hos båtbyggaren, genom att denne får lyfta hela kreditivet på en gång, det vill säga viss del av ersättningen – beskattningsunderlaget – har båtbyggaren uppburit genom kvittningen. Det är inte heller fråga om någon mängdrabatt som kan sänka beskattningsunderlaget, utan om en rabatt för snabb betalning.<sup>2</sup>

*Särreglerna i 9 c kap. ML i förhållande till reglerna om undantag från skatteplikt för finansiella tjänster*

Genomgången ovan av HFD:s rättspraxis i förhållande till exemplet med sänkningen av beskattningsunderlaget för omsättningen av segelbåten avser de allmänna momsbestämmelserna i ML. Frågan är om särreglerna i 9 c kap. ML innebär att nämnda rättspraxis kan kringgås om det är fråga om en sådan vara som omfattas av dessa regler och den åtgärden vidtas, under tiden som varan är placerad i lager enligt 9 c kap., att en skattefri omsättning av varan matchas mot en skattefri finansiell tjänst enligt 3 kap. 9 § ML.

Nu antas att en vara som en köpare förvärfvar från en säljare är en sådan vara som räknas upp i 9 c kap. 9 §, och som säljaren har placerat i godkänt skatteupplag enligt 9 c kap. 3 § ML beläget inom landet. I så fall kan varan under den tid den har varit placerad där ha omsatts utan att moms tas ut, enligt 9 c kap. 1 § första stycket 1 ML. Frågan är sålunda – vid jämförelse med exemplet med segelbåten enligt ovan – vad som nu i stället gäller beträffande beskattningsunderlaget i samband med att varan tas ut från skatteupplaget och moms utgår enligt 9 c kap. 5 § ML, om beskattningsunderlaget och därmed priset har sänkts på grund av ett arrangemang som liknar det som baserades på en rabatt för snabb betalning men i stället baseras på en matchning/kvittning av omsättningen av varan mot en skattefri finansiell tjänst.

Om en del av beskattningsunderlaget för varan i fråga matchas av en rabatt för snabb betalning, ska det i normalfallet inte sänkas enligt vad som nämnts följer av praxis. Emellertid stipuleras här den skillnaden, jämfört med exemplet med segelbåten, att ett motsvarande scenario som beträffande rabatten för snabb betalning innebär att en skattefri omsättning har skett av en vara under tiden den har varit placerad i ett skatteupplag och att matchning/kvittning då har skett mot förvärv av en skattefri finansiell tjänst enligt 3 kap. 9 § ML. Av 9 c kap. 1 § första stycket 2 följer att undantag från skatteplikt föreligger för ”omsättning av tjänster som avser en sådan omsättning som anges i 1”, det vill säga i 9 c kap. 1 § första stycket 1 ML.

Således kan det ifrågasättas om det vid ett senare skattepliktigt uttag av varan från skatteupplaget föreligger motiv, utifrån mervärdesskattedirektivet, för att hävda att beskattningsunderlaget borde bestämmas utan hänsyn till matchningen mot den finansiella tjänsten, det vill säga såsom enligt HFD:s praxis beträffande rabatten för snabb betalning. Jag hittar inte några sådana motiv, och problematiken verkar inte heller ha berörts ännu i avhandlingar på momsområdet,<sup>3</sup> varför jag föreslår att den beforskas. Frågeställningen skulle kunna ingå i ett större forskningsprojekt där 9 c kap. ML i sin helhet behandlas, till exempel som ett inslag i ett projekt avseende internationell handel, inkomstskatt och indirekta skatter.

Jag anser sålunda, med reservation för att förfarandemissbruk skulle kunna anses föreligga om samma vara omfattas av upprepade dylika åtgärder som jag beskriver här under tiden den är placerad i skatteupplag, att stöd saknas för att sänka beskattningsunderlaget och därmed priset på en vara genom följande exempel på åtgärder:

- X och Y antas båda vara svenska företagare vars verksamheter medför skattskyldighet och sålunda berättigar till avdrag för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första stycket ML.



- Ingen av de båda antas ha så kallad blandad verksamhet, varför de har full avdragsrätt för ingående moms. Sålunda aktualiseras inte reglerna om omvärdering till marknadsvärde av prissättningen mellan förbundna parter i 7 kap. 3 a-3 d §§ ML.
- Y äger ett lager av basmetallen koppar (varor) och X är intresserad av att köpa en viss volym av dessa varor. Varorna har Y placerade i ett skatteupplag i Sverige, och marknadsvärdet på den volym som X är intresserad av att förvärva från Y är 10 000 kronor exklusive moms, det vill säga 12 500 kronor inklusive moms, varav moms 2 500 kronor.
- Y har ett lån i bank på 1 000 000 kronor och skulle kunna sänka det kalkylerade priset på sina varor, om Y kunde få betalt snabbare för varorna från X, så att Y kunde betala mindre i ränta till banken på grund av att Y skulle kunna amortera snabbare på banklånet. Emellertid känner X och Y till att staten, utifrån HFD:s rättspraxis enligt de allmänna momsbestämmelserna, ändå skulle hävda att priset är 10 000 kronor exklusive moms, och att momsen på försäljningen av kopparpartiet ska vara 2 500 kronor ( $25\% \times 10\,000$ ).
- I stället för scenariot med snabbare betalning avser X och Y att utnyttja särreglerna för skatteupplag i 9 c kap. ML i förhållande till reglerna om finansiella tjänster i 3 kap. 9 § ML genom följande alternativa scenario för en bättre konkurrensituation gentemot andra leverantörer av samma sorts varor, genom att priset inklusive moms till X kund sänks.
- Y utfärdar en option till X om att X ska få köpa kopparpartiet.
- X betalar för optionen en premie till Y på 5 procent av marknadsvärdet av kopparpartiet.
- Y:s utfärdande, försäljning av optionen är undantagen från moms som en finansiell tjänst.
- X betalar 4 procent på marknadsvärdet exklusive moms, det vill säga 400 kronor ( $4\% \times 10\,000$ ).
- Y erhåller från X: 400 kronor (Jfr nedan A).
- Y erhåller från X 9 600 kronor ( $10\,000 - 400$ ) för kopparpartiet, vilket säljs av Y utan moms på grund av att omsättningen sker när varorna är placerade i skatteupplaget. Optionen är således utnyttjad genom Y:s försäljning av varorna till X, när varorna var placerade i skatteupplaget. (Jfr nedan B).
- Y:s intäkter för kopparpartiet blir 10 000 kronor ( $400 + 9\,600$ ), det vill säga Y:s resultat sänks inte på grund av det alternativa scenariot.
- X gör uttag av varorna – kopparpartiet – från skatteupplaget och redovisar utgående moms om 2 400 kronor ( $25\% \times 9\,600$ ). X får dra motsvarande belopp som ingående moms. (Jfr nedan C).
- Kostnaden för X blir 10 000 kronor ( $400 + 9\,600$ ) beträffande förvärvet av kopparpartiet, det vill säga resultatet för X sänks inte på grund av det alternativa scenariot.
- Genom det alternativa scenariot med en intäkt för optionen om 400 kronor kan Y erhålla ett förbättrat kassaflöde och amortera på banklånet, och därmed sänka det kalkylerade priset på varuförsäljningen till

X under nivån 9 600 kronor, genom att bankräntan och därmed kostnadsmassan blir lägre för Y, innan försäljningen av varorna sker till X. Antag att Y kan sänka priset med ytterligare 40 kronor exklusive moms på grund av att HFD:s rättspraxis som diskvalificerar sänkt beskattningsunderlag på grund av snabbare betalning avser de allmänna momsbestämmelserna och inte ifrågasarande särregler för varor i skatteupplag och matchning mot finansiell tjänst. Det medför följande:

– Y:s resultat påverkas inte, eftersom kostnaden för bankräntan blir 40 kronor lägre och motsvarar den ytterligare prissänkningen på varorna om 40 kronor exklusive moms till 9 560 kronor exklusive moms ( $9\,600 - 40$ ).

– X sätter ett pris till kund för varorna i fråga om 9 960 kronor exklusive moms ( $10\,000 - 40$ ). X resultat påverkas inte, eftersom priset motsvarar kostnaden för optionen om 400 kronor plus inköpspriset för varorna om 9 560 kronor ( $400 + 9\,560 = 9\,960$ ).

– X kund betalar 12 450 kronor inklusive moms i stället för 12 500 kronor, det vill säga 9 960 kronor plus 25 procent moms, 2 490 kronor, därpå blir 12 450 kronor ( $9\,960 + 2\,490$ ). (Jfr nedan D). Det ger X en konkurrensfördel gentemot andra leverantörer av samma sorts varor, genom att priset blir 50 kronor lägre inklusive moms för X kund ( $12\,500 - 12\,450$ ), det vill säga 40 kronor exklusive moms.

– Staten får totalt sett 10 kronor mindre i momsintäkter ( $2\,500 - 2\,490$ ). Optionen om 400 kronor sänker momsen med 100 kronor på uttaget av varorna från 2 500 kronor till 2 400 kronor, men det blir ett nollsummespel eftersom utgående moms och ingående moms om 2 400 kronor tar ut varandra. (Jfr nedan C). Det är på grund av att Y kan sänka sin kostnadsmassa genom att minska bankräntan som priset till X kund kan sänkas med 40 kronor utan att det påverkar resultatet hos vare sig X eller Y. Statens momsintäkter blir lägre i motsvarande mån, det vill säga 10 kronor lägre ( $2\,500 - 2\,490$  eller  $25\% \times 40$  eller  $20\% \times 50$ ).

- Ovan har för enkelhetens skull antagits att X inte gör något påslag för vinst när varorna vidare säljs till kund. Förfarandet med matchning av särreglerna i 9 c kap. ML mot reglerna om finansiella tjänster i 3 kap. 9 § ML kan användas för ett vinstpåslag motsvarande enbart en andel av prissänkningen som det föranleder, och ändå innebära att priset till slutkund blir lägre än för leverantörer som inte använder förfarandet. Antag att X gör ett vinstpåslag motsvarande halva prissänkningen om 40 kronor exklusive moms som förfarandet föranleder i exemplet. Det innebär att X sätter som pris på varorna 9 980 kronor exklusive moms ( $9\,960 + \frac{1}{2} \times 40$ ). Priset till kund blir således 12 475 kronor inklusive moms [ $9\,980 + 2\,495$  ( $25\% \times 9\,980$ )], vilket är 25 kronor lägre än alternativet 12 500 kronor inklusive moms. I det här fallet blir statens momsintäkter 5 kronor mindre jämfört med alternativet utan användning av matchningsförfarandet ( $2\,500 - 2\,495 = 5$ ), i stället för

10 kronor mindre som gällde när X gjorde något vinstpåslag alls.

A) Y:s omsättning av optionen till X utgör värdepapper och omsättningen av den är undantagen från skatteplikt enligt bestämmelserna om finansiella tjänster – jfr 3 kap. 9 § första stycket och tredje stycket 1 ML och artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. I sista satsen av direktivbestämmelsen anges att från begreppet värdepapper etc. utesluts i förevarande sammanhang handlingar som representerar äganderätt till varor och sådana rättigheter eller värdepapper som avses i artikel 15.2. Artikel 15.2 saknar intresse här, eftersom den gäller rättigheter till fast egendom. Av intresse är i stället artikel 9 i Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 (tillämpningsförordningen), där det anges att försäljningen av en option i de fall som en sådan transaktion skulle falla inom tillämpningsområdet för artikel 135.1 f i direktivet och utgöra beskattningsbar transaktion enligt huvudregeln för tillhandahållande av tjänster, artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet, ska sådant tillhandahållande av tjänster ”betraktas som skilt från de underliggande transaktioner som tjänsterna hänför sig till”. Eftersom optionen inte grundar äganderätt till kopparpartiet (varorna), innan den har avropats, bör enligt min mening premien som Y erhåller från X för utfärdande, försäljning av optionen anses undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § första stycket och tredje stycket 1 och artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. Se dock nedan särskilt om artikel 9 i tillämpningsförordningen och artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet och privaträttsliga optioner – angående behov av precisering i artikel 24.1 i direktivet.

B) Y:s försäljning av kopparpartiet utgör en skattefri omsättning av varor enligt 9 c kap. 1 § första stycket 4 jämförd med 9 § 2 ML, eftersom omsättningen sker under den tid varorna är placerade i skatteupplaget.

C) Om förvärvaren av varan – här X – föranleder att varan upphör att vara placerad i skatteupplaget, blir denne skattskyldig, enligt 9 c kap. 4 och 5 §§ ML, men får dra den moms som ingående moms, om vederbörande har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet, eftersom den utgående moms som ska redovisas till staten i så fall också utgör ingående moms enligt 8 kap. 2 § andra stycket ML. För staten blir det således plusminusnoll: utgående moms 2 400 minus ingående moms 2 400.

D) När varorna omsätts av X efter det att de har tagits ut ur skatteupplaget, gäller den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första stycket ML och den normala skattesatsen om 25 procent gäller för varan i fråga – koppar – enligt 7 kap. 1 § första stycket ML.

Observera att blandad verksamhet kan uppkomma hos Y i exemplet och aktualisera omvärderingsreglerna i 7 kap. 3 a-3 d §§ ML, varvid följande får nämnas:

- Inslaget av momsfri finansiell tjänst genom användningen av optionen i exemplet kan medföra att Y får en blandad verksamhet som begränsar avdragsrätten för ingående moms. Då kan – för det fall parterna är så

kallade förbundna parter enligt reglerna i 7 kap. 3 a-3 d §§ ML – omvärdering av prissättningen på varorna i fråga till marknadsvärde aktualiseras på grund av dessa regler (och 1 kap. 9 § ML). Därför bör sådan momsfri omsättning avseende finansiella tjänster hos Y vara lägre än fem (5) procent av Y:s totala omsättning (det vill säga av momsfri omsättning plus momspliktig omsättning) i verksamheten. Då har Y alltså full avdragsrätt för ingående moms enligt den så kallade 95-procentregeln i 8 kap. 14 § första stycket 1 ML. Därmed omfattas Y:s verksamhet inte av begränsningen av avdragsrätten för ingående moms i blandade verksamheter enligt 8 kap. 13 § ML, och Y omfattas inte av 7 kap. 3 b § 2 ML i omvärderingsreglerna.

- I exemplet blir förhållandet mellan momsfri omsättning av option och total omsättning hos Y fyra (4) procent (400/10 000). Sålunda aktualiseras inte omvärderingsreglerna, även om X och Y är förbundna parter enligt dessa regler.

Jag lämnar följande avslutande kommentarer till exemplet:

- Ifrågavarande problemställning kan – utan begränsning till varor som räknas upp i 9 § i 9 c kap. – också gälla icke-unionsvaror placerade i andra former av vissa lager än skatteupplag, nämligen i en anläggning för tillfällig lagring, ett tullager eller en frizon inom landet. Emellertid är, enligt min uppfattning, problematiken inte lika uppenbar i sådana fall, eftersom undantag från skatteplikt för tjänster då utgörs av tjänster som görs i sådant lager (jfr 9 c kap. 1 § första stycket 3) och inte – såsom enligt 9 c kap. 1 § första stycket 2 – av tjänster som avser en omsättning av en vara som är placerad i skatteupplaget.<sup>4</sup> Processuellt sett får dessutom nämnas att det är Skatteverket (SKV) som har bevisbördan beträffande omsättningens storlek,<sup>5</sup> det vill säga beträffande beskattningsunderlaget.
- Sålunda bör det beskrivna matchningsförfarandet för att sänka det momsmässiga beskattningsunderlaget tillämpas för varor enligt någon av de 27 punkterna i 9 c kap. 9 § ML, såsom koppar, vilka placeras i skatteupplag. Dessutom bör, med hänsyn till att förhållandet mellan momsfri omsättning av option och total omsättning inte ska diskvalificera 95-procentregeln för fullt avdrag för ingående moms i blandade verksamheter, förfarandet vara av intresse för företag med stora volymer av sådana varor.
- De särskilda bestämmelserna om vem som är skattskyldig i 9 c kap. i ML kan också omfatta en köpare som är konsument, eftersom 5 § i 9 c kap. anger att det är den som föranleder att varan upphör att vara placerad på sådant sätt som avses i 9 c kap. 1 § som blir skyldig att betala den moms som ska tas ut därvidlag. Dock får det enligt SKV anses vara ovanligt att någon som inte är beskattningsbar person tillämpar reglerna om undantag från skatteplikt i tullager och skatteupplag.<sup>6</sup>
- Vid avtalskrivningen bör särskild uppmärksamhet ägnas åt att klart ange att det beskrivna matchningsförfarandet gäller två skilda omsättningar, det vill säga först sker en omsättning av optionen och sedan sker en

## ”Exempelvis aktiemarknaden är en andrahandsmarknad och det finns ingen begränsning av den vad avser optioner att köpa eller sälja aktier.”

omsättning av varorna. Avtalet mellan X och Y kan bedömas avse sammansatta transaktioner (eng., composite supplies).

– Om en sammansatt transaktion föreligger, och bedöms gälla två ersättningar och därmed två omsättningar, såsom i exemplet ovan, är det möjligt med matchningsförfarandet avseende Y:s omsättningar av optionen respektive av varorna som är placerade i skatteupplaget, för att åstadkomma att beskattningsunderlaget på X uttag av varorna blir lägre momsmässigt sett.

Det nyss anförda förutsätter emellertid att utfärdandet, försäljningen av optionen anses undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § första stycket och tredje stycket 1 och artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet: Jämför ovan A) samt vad som nedan anges om artikel 9 i tillämpningsförfordningen och behov av precisering i artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet avseende privaträttsliga optioner. För övrigt kan för frågeställningen om samma avtal medför en eller flera omsättningar en viss jämförelse göras med resonemangen i skatterättsnämnden (SRN) i förhandsbeskedet RÅ 2005 ref. 11 (som fastställdes av HFD). Där gällde frågan tillämplig momsats för golflektioner. Majoriteten i SRN bedömde ett åtagande att vid senare tillfälle tillhandahålla golflektioner som separata tjänster: själva åtagandet ansågs utgöra en omsättning och tillhandahållandet av golflektionerna en annan omsättning. Själva åtagandet ansågs inte utgöra en tjänst inom idrottsområdet som omfattas av den reducerade momssatsen om 6 procent i enlighet med 3 kap. 11 a § första stycket och 7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML. I stället ansågs det utgöra en tjänst som omfattas av den generella momssatsen om 25 procent. Ordföranden i SRN var skiljaktig, och ansåg att ersättningen som lämnades vid åtagandet, det vill säga avtalets ingående, inte i sig kunde anses utgöra ett tillhandahållande av tjänst, utan att skattskyldigheten utlöses först om tjänsten utförs (2 kap. 1 § tredje stycket 1 ML) eller förskott lämnas för en beställd tjänst vara eller tjänst (1 kap. 3 § andra stycket ML).<sup>7</sup>

– Om en sammansatt transaktion hos Y skulle bedömas gälla en ersättning och därmed en omsättning, kan omsättningen 1) anses ha olika momsmässig karaktär med avseende på optionen respektive varorna eller 2) ersättningen anses lämnad dels som ett förskott, dels som återstående del av ersättningen som

grundar omsättning av vara enligt 2 kap. 1 § första stycket 1 ML, vilket jag benämner förskottsfallet. Jag anser att ett matchningsförfarande hos Y inte kan användas i något av dessa båda fall för att sänka beskattningsunderlaget för varorna vid X uttag av dem från skatteupplaget. Det förutsätter att fråga är om två omsättningar vid olika tidpunkter hos Y: först en skattefri omsättning av optionen och sedan en skattefri omsättning av varorna när de är placerade i skatteupplaget.

1) I förevarande fall med en omsättning vid ett tillfälle hos Y ska omsättningen i det förstnämnda fallet delas upp i två delar av olika momsmässig karaktär, enligt den delningsprincip som är huvudregel i sådana fall enligt 7 kap. 7 § ML: Den del av omsättningen som avser den skattefria finansiella tjänsten ger inte rätt till avdrag för ingående moms i verksamheten, medan den del av omsättningen som avser den skattefria omsättningen av varorna som är placerade i skatteupplaget ger återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv i verksamheten, vilket innebär att så kallad nollbeskattning sker i den delen.

2) I det andra fallet – förskottsfallet – får en huvudsaklighetsprincip tillämpas, där omsättningen av varorna måste bedömas utgöra det dominerande inslaget i Y:s prestation, varför omsättningen omfattas av en nollbeskattning momsmässigt, där förskottet kommer att ingå som en del i beskattningsunderlaget för en sådan nollbeskattning hos Y när Y säljer varorna till X under den tid varorna alltså är placerade i skatteupplaget. Följande gäller för Y beträffande förskottet.

Ett förskott medför skattskyldighet för den som uppbär det, om omsättningen av varan eller tjänsten är skattepliktig när förskottet uppbärs (jfr 1 kap. 3 § andra stycket andra meningen ML). Det innebär att förskottet inte föranleder skattskyldighet för Y, eftersom varorna är placerade i skatteupplaget och en omsättning av varorna då vore undantagen från momsplikt enligt 9 c kap. 1 § första stycket 4 jämförd med 9 § 2 ML – jfr ovan B). Y säljer varorna till X momsritt när varorna är placerade i skatteupplaget. Det medför emellertid inte att Y:s rätt att lyfta ingående moms på förvärv i verksamheten begränsas, eftersom omsättning som undantas från skatteplikt enligt 9 c kap. 1 §, som nämnts, ger återbetalningsrätt för ingående moms i verksamheten enligt 10 kap. 11 § första stycket ML. Med andra ord ingår, som framgår ovan, förskottet i ett beskattningsunderlag om 10 000 kronor exklusive moms som medför en nollbeskattning hos Y när Y säljer varorna till X under den tid de är placerade i skatteupplaget. I förskottsfallet är det således, till skillnad från i fall 1), inte fråga om att Y gör en från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av tjänst som varken skulle medföra avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i verksamheten. För övrigt får nämnas att om X vore etablerad i ett land utanför EU skulle den tjänsten också nollbeskattas (jfr 10 kap. 11 § andra stycket 1 ML), och Y skulle inte heller i fall 1) behöva iaktta regler om blandad verksamhet eller (för det fall X och Y är förbundna parter) omvärderingsreglerna. Under samma förutsättning – det vill säga om X vore etablerad utanför EU – gäller dessutom detsamma för Y i fallet ovan med två omsättningar.

**Behov av precisering**

*Nedan resonerar jag särskilt kring artikel 9 i tillämpningsförfordningen och artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet och privaträttsliga optioner – angående behov av precisering i artikel 24.1 i direktivet.<sup>8</sup>*

Artikel 9 i tillämpningsförfordningen avser, som nämnts, bland annat huvudregeln angående tillhandahållande av tjänster i mervärdesskattedirektivet, det vill säga artikel 24.1 i direktivet. Artikel 9 i tillämpningsförfordningen anger, som också nämnts, att försäljningen av en option ska, i de fall en sådan försäljning är en transaktion inom tillämpningsområdet för artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet, utgöra ett sådant tillhandahållande av tjänster som avses i artikel 24.1 i direktivet. Därvid ska tillhandahållandet av tjänster betraktas som skilt från de underliggande transaktioner till vilka tjänsterna hänför sig.

Jag anser att det föreligger ett behov av en precisering av vad som omfattas av huvudregeln i artikel 24.1 i direktivet. Den bör ske genom införande av en särskild punkt i artikel 24, inte genom artikel 9 i tillämpningsförfordningen. Jag anser att ett begrepp som värdepappershandel även framgent bör utvecklas genom EU-domstolens rättspraxis, såsom redan har skett genom målet EU-målet C-2/95 (SDC) av innebörd att handeln med värdepapper omfattar handlingar som förändrar den rättsliga och finansiella situationen mellan parterna. Redan av EU-målet C-235/00 (CSC) framgår att undantaget i direktivets artikel 135.1 f för omsättning av värdepapper avser transaktioner som medför rättsliga och ekonomiska förändringar mellan parterna, varvid tillhandahållande av en tjänst som enbart är materiell, teknisk eller administrativ och som inte medför sådana förändringar mellan parterna utgör skattepliktiga transaktioner. Att särskilt för optioner ange i artikel 9 i tillämpningsförfordningen vad som redan följer av EU-domstolens rättspraxis kan enligt min mening ge uppfattningen att det skulle vara oklart huruvida en option utgör värdepapper moms-mässigt sett. Exempelvis aktiemarknaden är en andrahandsmarknad och det finns ingen begränsning av den vad avser optioner att köpa eller sälja aktier. Det bör inte finnas någon begränsning av vad som utgör värdepapper utöver den som redan följer av sista satsen i artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet (och av artikel 15.2 i mervärdesskattedirektivet). Det kan dock enligt min uppfattning föreligga ett behov av precisering av vilka slags optioner som omfattas av undantaget från skatteplikt för finansiella tjänster, varvid jag får anföra följande:

- Om det ska ske en sådan precisering av undantaget från skatteplikt som jag nämner ovan, bör den ske i mervärdesskattedirektivet, i stället för i tillämpningsförfordningen.
- Oavsett i vilken rättsakt preciseringen sker, bör den avse gränsdragningen mellan å ena sidan värdepapper i form av aktier och optioner etc. för vilka det finns en marknad och å andra sidan vad jag betecknar som privaträttsliga optioner. Privaträttsliga optioner avser ofta annan egendom än aktier och ges av bolag till de anställda eller aktieägarna. Om en sådan option är personlig och inte kan överlätas vidare, torde det enligt min uppfattning vara fråga om en momspliktig tjänst. För Sveriges EU-inträde 1995 anförde jag att det för en privaträttslig option inte finns någon marknad, och

därför utgör utfärdandet av sådan option inte värdepappershandel.<sup>9</sup> Nu finns det inte någon sådan preciserande gränsdragning gentemot privaträttsliga optioner, varför jag anser att utfärdande av sådana omfattas av undantaget från skatteplikt enligt artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet.

**Konklusioner och förslag till forskning eller lagändringar***Konklusioner*

Jag har inte funnit något i EU:s mervärdesskattedirektiv eller i tillämpningsförfordningen som skulle underkänna att en matchning/kvittning av en skattefri omsättning av en vara under tiden den är placerad i skatteupplag enligt 9 c kap. ML mot en skattefri finansiell tjänst enligt 3 kap. 9 § ML kan medföra att beskattningsunderlaget och därmed priset på en skattepliktig omsättning av varan efter det att den tagits ut ur skatteupplaget sänks. Således borde enligt min mening lagstiftaren kanske beakta att säljaren och köparen därigenom kan kringgå HFD:s rättspraxis avseende de allmänna reglerna i ML, vilken innebär att beskattningsunderlaget för varan inte får sänkas genom att det matchas av en rabatt för snabb betalning. Förfarandemissbruk skulle dock kunna anses förekomma, om samma vara omfattas av flera omgångar av det beskrivna matchningsförfarandet.

*Förslag till forskning eller lagändringar*

Frageställningen i förevarande artikel bör enligt min mening beforas. Den skulle, som nämnts, kunna ingå i ett större forskningsprojekt där 9 c kap. ML i sin helhet behandlas, till exempel som ett inslag i ett projekt avseende internationell handel, inkomstskatt och indirekta skatter. Eftersom särreglerna i 9 c kap. beträffande varor i vissa lager inte bara berör omsättningar inom landet, utan även internationell varuhandel, skulle den forskning som jag föreslår kunna ske i samband med det pågående OECD-projektet avseende inkomstskatt som benämns BEPS (base erosion and profit shifting). En huvudfråga där är internprissättning mellan parter i intresse-gemenskap, varvid avsikten är att åtgärda konstlade avvikelser från priser som sätts mellan oberoende parter. Prisproblematiken i denna artikel angående matchande prestationer moms-mässigt sett bör i forskningshänseende inte ses som en isolerad momsfråga, utan bör sättas i relation till den så kallade korrigeringsregeln avseende oriktig prissättning i 4 kap. 19 och 20 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner. Dessa inkomstskatterättsliga regler kan jämföras med frågorna här om 9 c kap. ML och om 7 kap. 3 a-3 d §§ ML angående omvärdering till marknadsvärde av prissättningen mellan förbundna parter, där säljaren eller köparen har så kallad blandad verksamhet och därmed begränsad avdragsrätt för ingående moms. Notera att begreppet marknadsvärde för tillämpning av omvärderingsreglerna har en särskild definition i 1 kap. 9 § ML, vilken kan avvika från bestämningen av marknadsvärde enligt 61 kap. 2 § IL.

För sammanhanget och eventuella forskningsinsatser eller lagstiftarens åtgärder får jag också nämna att jag i annat sammanhang har föreslagit att ett tillägg bör göras i 3 kap. 9 § ML för att motverka att skattepliktig byteshandel kan gömmas<sup>10</sup> bakom

bitcoins<sup>7,10</sup>. Mitt förslag innebär att undantag från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel inte bör omfatta växlingstjänster avseende virtuella valutor såsom bitcoin, om inte anmälningsplikt som finansiell verksamhet fullföljs och tillstånd därvidlag erhålls från Finansinspektionen. I konsekvens därmed bör begreppet virtuell valuta även införas i 3 kap. 23 § 1 ML – vid sidan av sedlar och mynt – och med samma bestämning av vad som avses som jag föreslår för 3 kap. 9 §. Begreppet lagligt betalningsmedel i 3 kap. 23 § 1 bör således fortsatt förbehållas för sedlar och mynt. Genom åtgärderna får problemet med att det momsmässigt inte är möjligt att göra en skillnad mellan laglig respektive olaglig verksamhet med bitcoins sin lösning. Det förutsätter dock att lagstiftaren tar upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet att motsvarande ändringar införs i artikel 135.1 b-f i mervärdesskattedirektivet.

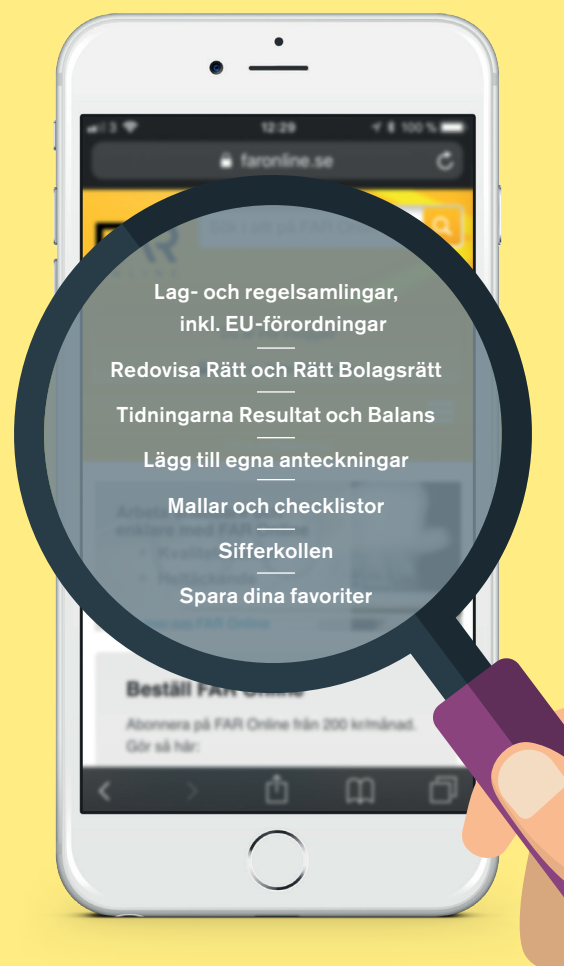
**Juris doktor Björn Forssén** är verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.

#### Fotnoter

- 1) *Se prop. 2002/03:5 s. 108.*
- 2) *Jfr HFD:s förhandsbesked om moms RÅ 1986 ref. 46 och HFD:s mål om mervärdesskatt RÅ 1991 ref. 105. Dessa båda fall berörs också i avsnitt 12 213 151 i Momsrullan Andra upplagan, av Björn Forssén, Melker Förlag, Laholm 2016 (nedan Forssén 2016), och på s. 54 och 214 i Moms-handboken Enligt 2001 års regler, av Björn Forssén, Norstedts Juridik, Stockholm 2001.*
- 3) *Se t.ex. s. 257-281 ang. Taxable Amount i Financial Activities in European VAT A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities, av Oskar Henkow, och s. 143-150 och s. 175-183 ang. Skattesats och beskattningsunderlag respektive Beskattningsunderlag och Omvärdering av beskattningsunderlaget i Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet, av Mikaela Sonnerby.*
- 4) *Se 9 c kap. 1 § första stycket 3 ML. Jfr även 9 c kap. 1 § första stycket 4, som för varor placerade i skatteupplag enligt 9 c kap. 1 § första stycket 1 anger undantag från skatteplikt för tjänster som görs i sådant lager.*
- 5) *Se HFD 2014 ref. 40, som i och för sig avsåg tillämpning av bestämmelserna i 7 kap. 3 a § ML om omvärdering, men där HFD anförde att "[e]n utgångspunkt för bedömningen är att Skatteverket har bevisbördan såvitt avser omsättningens storlek".*
- 6) *Se SKV:s ställningstagande 2014-02-14, dnr 131 770374-13/111.*
- 7) *Jfr Forssén 2016, s. 191 (avsnitt 12 213 153). Jfr även s. 101 och 102 i artikeln Bitcoins och mervärdesskatt, av Björn Forssén, Svensk skattetidning 2017 s. 95-106.*
- 8) *Jfr Forssén 2016, s. 267 (avsnitt 12 213 235).*
- 9) *Jfr s. 142 och 143 i Mervärdesskatt En handbok (2 uppl.), av Björn Forssén, Publica, Stockholm 1994.*
- 10) *Jfr Forssén 2016, s. 193 (avsnitt 12 213 153). Jfr även s. 104 och 105 i artikeln Bitcoins och mervärdesskatt, av Björn Forssén, Svensk skattetidning 2017 s. 95-106.*

## Alla regler oavsett var du är

Med FAR:s digitala tjänst är du alltid uppdaterad. Så fort någon regel ändras, hittar du den senaste versionen i FAR Online.



Läs mer här!  
[faronline.se](http://faronline.se)