

Ny Juridik 1 1995, s. 25-50

Mervärdesskatten och EU

Det svenska medlemskapet i EU förutsatte vissa ändringar i den svenska mervärdesskattelagstiftningen. Dessa förändringar trädde i kraft den 1 januari 1995 och får stor praktisk betydelse för svenska företag, såväl för deras handel inom landet som med andra länder.

Björn Forssén, jur.kand. och skattekonsult, ger här en översikt av de nya reglerna.

Från och med 1993 gäller inom den Europeiska unionen en *gemensam inre marknad*, vilket innebär bl.a. att alla *gränskontroller* på skatteområdet mellan medlemsländerna har *slopats*. Genom EU-inträdet den 1 januari 1995 tillhör numera även Sverige denna inre marknad, och till följd härav genomfördes den 1 januari 1995 förändringar i den svenska mervärdesskattelagstiftningen. Sverige är alltså medlem i EU, men EG (de europeiska gemenskaperna) kvarstår som den viktigaste delen av EU; de regler inom EU som finns på mervärdesskatteområdet är EG-regler och därför används i denna artikel i huvudsak uttrycket EG.

Den 12 december 1991 gav regeringen en särskild utredare i uppdrag att lämna förslag till den lagtekniska anpassningen av mervärdesskatten (och punktskatterna) som skulle behövas vid ett svenskt medlemskap i EU. I juni 1994 överlämnade utredaren sitt slutbetänkande **MERVÄRDESSKATTEN OCH EG**. Efter vissa korrigeringar i regeringens proposition och skatteutskottets betänkande tog sedan riksdagen förslaget om en EG-anpassning av den svenska *mervärdesskattelagen*, vilken trädde i kraft i och med Sveriges anslutning till EU den 1 januari 1995.

Inom EG har man på skatteområdet framför allt haft inriktningen att *harmonisera de indirekta skatterna*, dvs. mervärdesskatten och olika punktskatter på varuområdet. Detta på grund av den stora betydelse de indirekta skatterna på varor och tjänster har inom en gemensam marknad. Mervärdesskattesystemet är obligatoriskt i EG:s 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 *EG:s budget* till betydande del bygger på en viss andel av medlemsländernas mervärdesskattebas.

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 erfordras för att säkerställa den inre marknadens funktion, vilket bl.a. innebär att alla gränskontroller på skatteområdet mellan medlemsländerna har slopats.

En harmonisering av den svenska mervärdesskattelagens skattebas i förhållande till EG förutsätter att skatteplikten omfattar samma slags verksamheter och 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.

En väsentlig del av de regeländringar i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, som gjorts på grund av Sveriges EU-inträde rör *beskattningsförfarandet*. 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 handeln med EG-länderna har beskattningsförfarandet inordnats i det interna mervärdesskattesystemet. Detta gäller handeln med varor. Redan här skall sägas att beskattningsordningen på tjänsteområdet i stort är oförändrad. Man talar om export- respektive importtjänster generellt sett och dessa är liksom tidigare inordnade i det nationella mervärdesskattesystemet oavsett om det är fråga om affärer med ett EG-land eller tredje land. En annan sak är det att vissa tjänster med anknytning till varuhandeln i materiellt hänseende följer bedömningen av själva varuomsättningen vid EG-handel.

EG-handelns *beskattningsordning* har karaktären av övergångsarrangemang, vilket även gäller reglerna om *skattesatserna*. Övergångsordningen gäller formellt inom EG under åren 1993-1996. Ännu har inga beslut fattats om vad som skall gälla därefter. Tillämpligheten av övergångsordningen förlängs för tiden efter 1996 automatiskt så länge inga beslut om nya regler fattas.

EG:s 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. Att vissa miniminivåer fastställts innebär att det inte finns några formella krav på en sänkt svensk mervärdesskatt. Beträffande brevbefordran och serveringstjänster avviker dock tillämpningen av reducerade momssatser formellt från EG:s regler, varför de höjs från 12 respektive 21% till 25%.

DET SJÄTTE MERVÄRDESSKATTEDIREKTIVET

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

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. Direktivets bestämmelser lämnar ofta en tämligen vid ram för de enskilda medlemsstaternas utformning av undantagen från skatteplikten. Detta har varit nödvändigt med hänsyn till de olika samhällsförhållandena i medlemsstaterna. Hänsynen till kravet på *konkurrensneutralitet* är särskilt viktigt vid *tolkning* och *tillämpning av direktivet*.

FÖRSLAG SOM KAN ÅTERKOMMA

EG:s regelverk är 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 med vissa undantag, bl.a. beträffande reglerna om avdrag för s.k. *fiktiv skatt* (som saknar motsvarighet inom EG). 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*, men reglerna om fiktiv skatt leder till samma materiella resultat och behålls därför i stället tills vidare.

Utredningens 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.

Inte heller utredningens förslag om att *factoringtjänster* i dess helhet skulle mervärdesskattebeläggas genomfördes den 1 januari 1995. 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 skulle föreligga för sedlar och mynt i egenskap av lagliga betalningsmedel och för frankeringsmärke för postbefordran, avser regeringen att återkomma till denna fråga i samband med ett förslag beträffande nya regler för handel med begagnade varor.

I anslutningsfördraget till EG har alltså Sverige givits rätt att under en *övergångsperiod bibehålla vissa* av de *undantag* som hittills tillämpats och som inte är konforma med reglerna i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv. Sverige kan därför 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 också fått rätt att bibehålla de s.k. *kvalificerade undantagen* (nollskattesats) avseende bl.a. allmänna nyhetstidningar inklusive radio- och kassettidningar, vissa *läkemedel* samt *framställning av medlemstidningar och organisationstidskrifter* eller tjänster som har samband med sådan framställning.

Utredningen har dessutom på flera områden funnit att de svenska undantagsbestämmelserna inte strider mot EG:s 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* är fallet i *fråga om utbildning, kultur, sport och idrott* samt för *ideell och*

jämförlig verksamhet. Regeringen avser att återkomma med förslag och då också behandla frågan om särskilda regler för *små företag*.

TOLKNINGSFRÅGOR

En noggrann övervakning sker av att medlemsstaterna följer EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv om skattepliktens omfattning, dvs. att mervärdesskattelagstiftningen är utformad i enlighet med direktivet. Direktivet skall implementeras genom nationell lagstiftning och är en bindande anvisning för respektive medlemsland. Avvikelser från direktivet förekommer och tillåts i viss utsträckning, t.ex. med tanke på särskilda samhällsförhållanden. Vid tolkningen och tillämpningen av direktivet är konkurrensneutraliteten av särskild betydelse. Vad detta närmare innebär anges inte, men leder till vissa reflektioner.

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 kan skilja sig innehållsmässigt från tolkningar av samma frågor inom EG.

Vad gäller de genomförda nya reglerna är det inte några problem för skattemyndigheterna, länsrätterna, kammarrätterna och regeringsrätten att framgent pröva dessa mot EG:s 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" det sjätte momsdirektivet 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 tolkningsdatum än utländska så länge de inte strider uppenbart mot det sjätte momsdirektivet. 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, uppstått vid tillämpningen av momsreglerna i EG:s nuvarande medlemsstater. Implementering och tillämpning av EG:s 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. Därför kan enligt min mening t.ex. ett danskt rättsfall åberopas som en utfyllande tolkning när avgörande av en viss momsfråga saknas i svensk rättspraxis.

UTTAGSBESKATTNING

Genom EU-inträdet har en förenkling av uttagsbeskattningen 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 alltså inte längre vara marknadsvärdet utan *inköpsvärdet alternativt tillverkningskostnaden vid uttagstillfället*. I enlighet med **2 kap. 2 § 2** och **7 kap. 3 § 2a ML** skall en marknadsmässigt betingad nedsättning eller lämnande av sedvanlig rabatt till personal fortfarande inte medföra uttagsbeskattning.

Genom att anknyta till inköpsvärdet eller tillverkningskostnaden och inte marknadsvärdet ingår därmed inte längre utebliven vinst i beskattningsunderlaget vid varuuttag. 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 utebliven vinst hos den som skall uttagsbeskattas. 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.

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, **7 kap. 3 § 2b ML**. Uttagsbeskattning sker givetvis då en utförs gratis, och därutöver 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.

Det kan också nämnas att som ett komplement till reglerna om uttagsbeskattning har de nya reglerna om jämkning (korrigerig) av ingående moms på förvärv av s.k. investeringsvaror införts.

KORRIGERING (JÄMKNING) AV INGÅENDE SKATT

Reglerna om avdragsrätt för ingående skatt har 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. Dessutom behålls reglerna om *uppdelning* efter skälig grund av avdragsrätten för ingående moms vid s.k. blandad verksamhet, dvs. då såväl momspliktig som momsfri omsättning förekommer.

Däremot har i **8 kap. 16a-16f §§ ML** EG-regler om *jämkning* (korrigerig) av *avdrag* för *ingående moms* avseende s.k. *investeringsvaror* införts även i Sverige. 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.

Med förvärv av fastighet jämföras i detta sammanhang förvärv av *tjänster* avseende ny-, till- eller ombyggnad av fastigheter. Därvid skall den i punkt 2 ovan angivna beloppsgränsen avse den sammanlagda anskaffningskostnaden för sådana tjänster som förvärvats under ett beskattningsår.

I Sverige finns även fortsättningsvis regler om uttagsbeskattning. Uttagsreglerna får i vart fall delvis samma effekt som reglerna om korrigerig 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.

Korrigerings 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. Notera att det är användningen av den enskilda investeringsvaran i momspliktig respektive momsfri verksamhet som bedöms. *Jämkning* (korrigerings) av avdragen ingående skatt skall ske i följande fall:

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

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 år från tidpunkten för förvärvet och för *andra investeringsvaror* fem år från tidpunkten för förvärvet. I *korrigerings*tiden skall inräknas det räkenskapsår under vilket varan förvärvades.

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

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.

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.

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 ha förändrats med minst 10 i förhållande till vad som gällde vid tidpunkten för förvärvet.

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

Jämkning av avdrag för ingående moms skall *inte ske om* en förändring i användandet av en investeringsvara föranleder *uttagsbeskattning* eller s.k. *återföring av ingående moms*. 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 verksamheten* eller verksamhetsgren som varan ingår i, skall *förvärvaren överta säljarens rättigheter och skyldigheter* beträffande jämkning (korrigering) av avdrag för ingående moms under förutsättning att överlåtelsen undantas från momsplikt.

FÖR VAD UPPKOMMER MERVÄRDESSKATTESKYLDIGHET?

Mervärdesskatt skall betalas till staten vid sådan *omsättning inom landet* av varor eller tjänster som är *skattepliktig* och görs *i en yrkesmässig verksamhet*, **1 Kap. 1 § 1 st.**

mervärdesskattelagen, ML. Detta är huvudregeln, dessutom uppkommer skattskyldighet dels vid *import* av skattepliktiga varor till Sverige, dels vid s.k. skattepliktigt *gemenskapsintern förvärv* (nytt fr.o.m. den 1 januari 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.

En viktig förändring i huvudregeln är att man i enlighet med EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv genom lagändring den 1 januari 1995 har lyft ut det tidigare kravet 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 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.

VARUHANDELN

Numera skiljer man alltså på *EG-handel och tredjelandshandel*. 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 *varuleveranser 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 gemenskapsintern varutransporter, annars gäller uttrycken exporttjänster och importtjänster generellt sett.

Tredjelandshandeln

Vid *import från tredje land* inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då varan skall anmälas till förtullning enligt tullagen (**1 kap. 5 § ML**), dvs. 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.

Beskattningsvärdet vid beräkning av importmomsen är varans tullvärde och detta värde skall beräknas *cif* (cost, insurance, freight) införselorten. Det innebär att beskattningsunderlaget utgör i princip det avtalade priset för varan med tillägg för frakt- och försäkringskostnader för varan och andra tillfälliga kostnader som uppstår fram till första bestämmelseorten här i landet (**7 kap. 8 § ML**).

När den svenska 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.

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

EG-handel

EG-handel 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. 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.

En ny uppgiftsskyldighet har införts i momsdeklarationen och en skyldighet att i en s.k. kvartalsrapport lämna uppgifter om varuleveranser till EG. Uppgifterna skall lämnas så att de kan hållas tillgängliga för *övriga EG-länders skattemyndigheter*. 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 är momsregistrerad för att kunna fakturera varuförsäljningen momsfritt (säljaren anger därvid i sin faktura köparens registreringsnummer inlett med köparens landkod). En svensk företagare kan kontrollera momsstatusen hos en EG-företagare genom riksskatteverkets (RSV) uppkoppling via en dator till det s.k. VIES-systemet (*VAT Information Exchange System*). VIES finns hos RSV:s samordningsenhet 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.

I kvartalsredovisningen anges för respektive kund i EG-land vederbörandes landkod (t.ex. DE för tysk kund), registreringsnummer och försäljningsbeloppen avseende varuleveranser. Det är endast själva varuhandeln som särbehandlas i momsdeklarationen och

kvartalsredovisningen, vilket förklaras med att *systemet skall ersätta en tullkontroll* och det endast är själva varan som skulle kunna bli momsbeskattad av tullen.

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 landskoden (*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 en följd utan mellanslag eller bindestreck). Som nämnts sker ingen gränskontroll vid gemenskapsinterna förvärv. Den kontroll som tullprocedurerna vid tredjelandshandeln innebär skall för gemenskapsinterna förvärv ha sin motsvarighet i den 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 och i kvartalsredovisningen, 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-handel är avsedda för själva varuomsättningen, ingenting annat. Tullen skulle ju ha tagit ut importmoms på varans tullvärde om det var fråga om tredjelandshandel, inte på en tjänst.

För *tjänster* som säljs till eller köps från EG skall inte någon särredovisning som för EG-handel ske, eller kvartalsredovisning lämnas, utan sådana tjänster behandlas i momsdeklarationen på precis samma sätt som tjänster till och från tredje land. 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 i dennes hemland om köparen åberopar sitt VAT-nummer där.

I fortsättningen används 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*. 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 förvärvsbeskattning av gränsöverskridande handel. Reglerna om GIF ersätter med andra ord den del av importbeskattningen som avser införsel av varor från EG-länderna, jfr prop. 1994/95:57 sid. 163.

Ett GIF i Sverige beskattas här om varan i fråga utgör lös egendom som är momspliktig enligt svenska regler och förvärvet inte innebär en omsättning här. **1 kap. 1 § 1 st. 2 ML**. Om säljaren i det andra EG-landet är befriad från skattskyldighet på grund av regler som finns där om *mindre företagare* (regler om ”små företag” har inte införts i Sverige) skall GIF i Sverige vara undantaget från beskattning.

Vid *transportköp* sker omsättningen 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 emellertid säljaren under vissa förutsättningar anses omsätta varan i destinationslandet och själv beskattas där, t.ex. vid postorderförsäljning. Då gör alltså inte köparen något GIF här utan får en faktura från säljaren med debiterad moms.

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 anlåtande av fraktförare – åberopar sitt VAT-nummer. Köparen gör då ett GIF.

I lagen anges att *skattskyldigheten* för ett GIF o Sverige *inträder* vid tidpunkten för förvärvet, vilket skulle innebära då avtal om köp slutits (då är ju rätten att förfoga över varan, t.ex. sälja den vidare, förvärvad). Denna tidpunkt, skattskyldighetens inträde (”the chargeable event”), anses emellertid inträffa den 15:e i månaden efter den månad under vilken varan har levererats. Om en faktura eller jämförlig handling utfärdas till förvärvaren före den dagen, inträder skattskyldigheten dock vid utfärdandet (=fakturadatum) av fakturan eller handlingen (**1 kap. 4a § ML**).

Om en leverans sker t.ex. den 20 januari och fakturan utfärdas av den utländske säljaren den 22 januari, skall alltså GIF redovisas av den 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 skattskyldigheten för GIF anses inträda per leveransdagen. Av **sjätte momsdirektivet artikel 28d 3** 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.

Beskattningsunderlaget för ett GIF utgör ersättningen och punktskatt som köparen påförts i ett annat EG-land (**7 kap. 2a § 1 ML**).

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 momsdirektivet **artikel 11C.2** talar om ”the latest selling rate record, at the time the tax becomes chargeable”, vilket ju är tidpunkten då skattskyldigheten, ”the chargeable event”, inträffat. I skattelagstiftningen finns inget som motsäger att man använder lägsta värde av köp- eller säljkurs som valutakurs per dagen för skattskyldighetens inträde. Eftersom valet av det lägsta av dessa värden är förenligt med den bokföringsmässiga försiktighetsprincipen anser jag att lägsta värde även bör få tillämpas skattemässigt.

Beträffande GIF som utgör s.k. *varuöverföringar* är beskattningsunderlaget varans inköpsvärde eller, om sådant värde saknas, tillverkningskostnaden för varan (**7 kap. 2a § ML**).

En *privatperson* kan 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 det motsatta fallet, 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. Systemet Tax-free for tourists gäller således enbart då turisten är bosatt i annat land än EG-land (tredje land) För tredje landet Norge gäller särskilt i detta sammanhang de ”gamla” nordiska reglerna.

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 (**3 kap. 30a § ML**). Den svenske företagaren har i denna och andra liknande situationer avdragsrätt eller återbetalningsrätt för utgifter avseende svensk moms i sin verksamhet för att administrera omsättningen (**10 kap. 11 § 1 st. ML**). Det är alltså samma materiella regler som för motsvarande tredjelandshandel.

TJÄNSTER

Gränsdragningen mellan vara och tjänst sker med utgångspunkt från de civilrättsliga reglerna. Som avtal om överlåtelse av vara ansågs tidigare inte bara försäljning av färdig vara, utan även det fallet att förvärvaren hade beställt en vara som tillverkades av säljaren. Det 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). Genom EU-inträdet har Sverige numera anpassat sig till EG-reglerna, vilket i detta sammanhang innebär att även om förvärvaren tillhandahållit en för tillverkningen väsentlig del av materialet så anses tillverkaren omsätta en vara, **2 kap. 1 § 1 st. 2 ML**.

Numera gäller, i konsekvens med vad som ovan sagts om vad mervärdesskattskyldigheten kan uppkomma för, 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 konstatera att vederbörande har en yrkesmässig verksamhet i sitt hemland för att han skall bli momsskyldig i Sverige redan på grund av en enstaka, tillfällig omsättning av en vara eller tjänst här. Då skall den utländska 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 ett arbetsbeting här, beskattas han som vilken svensk företagare som helst.

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 det detta, skall anses omsätta varan här även om transporten av varan avgår från utlandet, **5 kap. 2 § 1 st. ML**. Oavsett om säljaren är företagare i annat EG-land eller i tredje land skall alltså vederbörande fakturera svensk moms till köparen, för t.ex. monteringen av den vara som han tar med sig till Sverige. 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 installationsarbeten i annat EG-land.

BESKATTNINGSORDNINGEN

Som nämnts avser den särskilda beskattningsordningen för EG-handeln bara själva varuomsättningen. På tjänstesidan talar man inte om GIF utan där gäller oavsett om transaktionerna har anknytning till annat EG-land eller tredje land begreppen export och import.

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. Förvärvaren beskattas för den skattepliktiga omsättningen inom landet. 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.

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

Nytt är också att förvärvsbeskattning kan ske, förutom av tjänsterna enligt 5 kap. 4 och 7 §§ ML, av tjänster som *enbart har anknytning till varuhandel mellan Sverige och annat EG-land*. Dessa tjänster består i godstransporter och speditors- och förmedlingstjänster och återfinns i de nya paragraferna **5 kap. 5a §, 6a § och 7a § ML**. Det är då fråga om beskattning av momsregistrerade förvärvare av sådana tjänster och inte privatpersoner. Är förvärvaren inte momsregistrerad utan t.ex. privatperson beskattas alltid tillhandahållaren av tjänsten och då i ”varans avgångsland” vid godstransporter och i övrigt där tjänster utförs eller företas. Som nämnts bedöms tjänsterna med anknytning till varuhandel med EG materiellt sett på samma sätt som själva varuomsättningen, men det är endast själva varuomsättningen som särbehandlas i momsdeklarationen. Den särskilda beskattningsordningen finns i stället för tullprocedurerna vid motsvarande tredjemanshandel, och tullen skulle ju bara ha haft att göra med själva varuomsättningen mellan EG-länder.

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 fixed establishment from...”). Vad som avses är inte exempelvis bolagssäten eller andra slag av legala hemvistbegrepp, utan den plats där den ekonomiska aktiviteten faktiskt utförs från. Med den ekonomiska aktiviteten avses även en enstaka omsättning i t.ex. Sverige. ”Fixed establishment” betyder varje fast installation som en näringsidkare har i ett land, även om inga beskattningsbara transaktioner kan utföras där, **5 kap. 8 § 1 st ML**.

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 exporttjänst och beskattning sker inte i Sverige. Notera att ett dotterbolag bedöms för sig, och utgör alltså inte ett av moderbolagets driftställen.

Det finns tre kategorier av *undantag* från huvudregeln, förutom vad som ovan sagts om tjänster med anknytning till varuhandeln mellan EG-länder. I vissa fall anses nämligen en tjänst tillhandahållen *där objektet för tjänsten finns* (t.ex. tjänster som rör fastigheter). I andra fall tas fasta på *var tjänsten faktiskt utförts*, det gäller s.k. fysiska tjänster t.ex. kultur, idrott, lastning och lossning av varor. Dessutom finns det fall där det avgörande inte är

tillhandahållarens utan *kundens verksamhetsplats, driftställe, boende eller vistelseplats*. Det gäller framför allt tjänster och immateriella rättigheter.

EG:S TULLOMRÅDE OCH EG:S SKATTEOMRÅDE

EG är en tullunion med gemensamma yttertullar och inom EG:s geografiska område kan varor föra 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, utan tullverksamheten inriktas helt på gemenskapens yttre gränser.

Beträffande varor som ankommer till gemenskapens område är den första behandlingsformen s.k. övergång till fri omsättning, vilket motsvarar det svenska begreppet förtullning. 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. den har inte 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 tullmoms påförs. 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).

EG har ett tullområde och ett skatteområde. Skatteområdet gäller för mervärdesskatt och punktskatter. Både tullområdet och skatteområdet består av medlemsländernas geografiska områden, men skiljer sig dock något åt.

Bland andra Kanarieöarna och Åland ingår i tullområdet men inte i skatteområdet. Om en vara transporteras från t.ex. Åland (som ligger inom tullområdet men utom skatteområdet) till Sverige, föreligger en anmälningsskyldighet i tullen här. Då tar svenska tullen ut moms på varan men inte tull.

UTLÄNDSK FÖRETAGARE I SVERIGE

Med utländsk företagare avses en näringsidkare som är en fysikt person som inte är bosatt 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 (**1 kap. 15 § ML**).

En utländsk företagare är, som nämnts, numera *momsskyldig* i Sverige trots avsaknaden av anknytning hit och även om det endast är fråga om en enstaka, tillfällig omsättning av momspliktig vara eller tjänst i Sverige. Det räcker alltså med att någon är yrkesmässig i sin verksamhet utomlands för att vederbörande skall bli skyldig att momsregistrera sig i Sverige, själv eller genom en representant (ombud), för momspliktig omsättning här.

Om en utländsk företagare hade haft avdrags- eller återbetalningsätt 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 som hänför sig till omsättningen begära restitution hos det särskilda skattekontoret i Ludvika. Det är t.ex. fallet för 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 i Sverige, kan han begära restitution för den moms som han debiterats under vistelsen här.

Om den utländske företagaren säljer tjänster till Sverige för vilka förvärvaren är momsskyldig (importtjänster) är det ju, trots att förvärvaren och inte den utländska företagaren beskattas här, fråga om omsättning som den utländska 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 som ovan sagts, momsregistreras sig här (själv eller genom ombud) och får då tillbaka moms på ”vanligt” sätt genom att lämna en momsdeklaration, **10 kap. 1 § 2 st. ML**.

I artikeln lämnade referenser

SOU 1994:88 Mervärdesskatten och EU

Prop. 1994/95:57 Mervärdesskatten och EU

Bet. 1994/95 SkU 7 Mervärdesskatten och EU

Lag om ändring av mervärdesskattelagen (1994:200), SFS 1994:1798

Sjätte mervärdesskattedirektivet av den 17 maj 1977 (77/388/EEC)