

**Ny Juridik 4 1996, s. 74-103**

## 10 momsfrågor avseende ”gamla” och ”nya” regler samt kort om förslag på momsområdet inför 1997

*I denna artikel tar advokat Björn Forssén upp ett antal momsfrågor föranledda av 1995 och 1996 års regeländringar (”nya” regler), men han tar också med frågor avseende ”gamla” regler som inte berörs av regeländringarna, och som bl.a. rör sig om moms på konkursförvaltararvode och förfarandefrågor som t.ex. skattetillägg. Redogörelsen sker enligt anciennitetsprincipen, dvs. ”gamla” regler före ”nya”. Dessutom tas i slutet av artikeln mycket kortfattat och schematiskt upp ett förslag till ändringar av mervärdesskattelagen (ML) inom områdena kultur, utbildning och idrott. Artikeln kan ses som ett idédokument kring ett antal aktuella momsfrågor*

### **1. Konkursbos fordran på moms avseende konkursförvaltararvode fakturerat efter konkursens avslutande**

Det har hänt att skattemyndighet avvisat anmälan om momsregistrering för konkursbo eller avvisat inlämnad momsdeklaration från redan registrerat konkursbo, när konkursen hunnit avslutas innan anmälan eller deklaration lämnades.

Inställningen är att konkursförvaltaren inte kan anses vara behörig att företräda konkursboet (eller gäldenären) efter konkursens avslut, eftersom konkursboet är att betrakta som upplöst efter konkursens avslut. Efterutdelning enligt 11 kap 19 § konkurslagen skulle endast avse vissa situationer som inte skulle omfatta förevarande situation. Det skall vara fråga om att en viss tillgång har upptäckts, eller att medel som reserverats för annat ändamål visar sig inte behövas för detta, eller att en tvistig eller suspensivt villkorad fordran för vilken utdelning avsatts slutligen visats inte berättiga till utdelning. Att konkursförvaltaren redan före konkursens avslutande haft kännedom om att momsredovisning borde ha lämnats, skulle innebära att det inte kan vara fråga om att en ny tillgång upptäcks, när advokaten i fråga fakturerar konkursboet för sitt förvaltaruppdrag först efter konkursens avslutande. Konkursboet skulle därför inte ha någon fordran på debiterad ingående skatt (avseende konkursförvaltararvodet) mot staten som för en ny tillgång som skulle kunna efterutdelas.

Mot detta får invändas dels att det inte finns någon uttömmande uppräkningslista av efterutdelningssituationer i 11 kap 19 § konkurslagen, dels att förevarande situation inte exkluderas av lagrummets beskrivning som lyder: ”Blir medel tillgängliga för utdelning efter det att utdelningsförslag ... har upprättats skall förvaltaren dela ut dem till borgenärerna”. Från doktrinen hämtar jag följande uttalande: ”Mången gång kan emellertid ytterligare medel flyta in efter konkursens avslutande, varför efterutdelning genom konkursförvaltarens försorg blir nödvändig.” (jfr sid. 154 i Konkursläran i huvuddrag av Carl M Elwing. Studentlitteratur, Lund 1984)

Enligt min mening är det att anlägga en rättsgenetisk syn på ifrågavarande regler (ung. att ”räkna” med rättsregler), när man säger att konkursförvaltaren inte kan företräda konkursboet (eller gäldenären) efter konkursens avslut och applicerar det hela på momsreglerna. Det är just den slags begreppsjurisprudens som doktrinen varnar för när det gäller att härleda slutsatser

angående lösningen av skilda praktiska problem ur de konstruktioner för rättigheter och skyldigheter i konkurs som uttrycks med begreppen gäldenären respektive konkursboet (jfr sid. 62 i Konkurs av Lars Welamson. Studentlitteratur, Lund 1981).

Det nämnda synsättet är enligt min mening felaktigt, eftersom den ende som kan rättshandla är just konkursförvaltaren. Denne företräder konkursboet såväl före som efter konkursens avslutande. Bolaget (gäldenären) skall avvecklas, vilket är konkursförvaltarens uppgift under tillseende av samtliga borgenärers intressen. Konkursboet är en fortsättning på gäldenärens (bolagets) verksamhet under avvecklingsskedet. Konkursförvaltaren är därför alltid saklegitimerad för gäldenärens egendom, vilket är ett undantag från den processuella huvudregeln att endast ägaren till egendom är legitimerad.

Konkursboet skall sålunda genom konkursförvaltaren redovisa ingående och utgående moms för tiden efter konkursutbrottet om gäldenären var momsskyldig, oavsett om denne redovisade momsen i inkomstdeklarationen eller i särskild momsdeklaration. Huruvida konkursboet skall vara formellt sett registrerat till mervärdesskatt eller ej, är ointressant i sammanhanget då själva registreringen inte påverkar skattskyldigheten, redovisningsskyldigheten och avdragsrätten ur principiell synpunkt, utan detta styrs av de faktiska omständigheterna (jfr RÅ 1987 ref 115). Även om det endast är fråga om att redovisa ingående moms avseende konkursförvaltararvodet, skall därför konkursboet ges möjlighet att avge momsdeklarationer för tiden efter det att konkursen avslutades.

Att konkursförvaltaren redan före konkursens avslutande haft kännedom om att momsredovisning borde ha lämnats skulle möjligen vara en intressant fråga om man diskuterade i vilken redovisningsperiod den ingående momsen på konkursförvaltararvodet kan redovisas, inte med avseende på huruvida avdragsrätt föreligger eller ej principiellt sett. När advokatfirman skickar sin räkning för konkursförvaltaruppdraget uppkommer här enligt reciprocitetsprincipen en principiell skattskyldighet hos densamma och en motsvarande likaledes principiell avdragsrätt för ingående skatt hos konkursboet (jfr SOU 1964:25 sid. 382). Härvidlag erinras om att det inom beskattningsområdet strider mot den där rådande legalitetsprincipen enligt regeringsformen (2 kap 10 § andra stycket regeringsformen) att *a fortiori* härleda skyldigheter och rättigheter ur redovisningsregler då *argumentum a fortiori* (här ung. ”det stora inrymmer det mindre”) till sin funktion och natur utgör analogislut. Att rättigheten - ingående skatt på konkursförvaltararvodet - ”upptäcks” efter det att konkursen avslutats innebär alltså inte att konkursboet skulle vara betaget sin principiella avdragsrätt.

När konkursboet erhåller fakturan från konkursförvaltaren uppkommer alltså, enligt min mening, en tillgång (massafordran) för konkursboet, nämligen fordran på staten avseende ingående moms på konkursförvaltararvodet. I enlighet med vad som sägs i konkurslagen om efterutdelning i konkurs, skall även denna situation hanteras av konkursförvaltaren. Det är därför helt i enlighet med 6 kap 3 § mervärdesskattelagen (ML) och 13 kap 5 § ML att konkursboet ges möjlighet att lämna momsdeklaration (antingen efter en formell momsregistrering eller genom tillämpning av efterbeskattningsinstitutet, jfr RÅ 1987 ref 115) om endast för att detsamma skall återfå debiterad ingående skatt avseende konkursförvaltararvodet.

## 2. Skattetilläggsfråga 1

Jag tar närmast upp två skattetilläggsfrågor, där jag anser att skattemyndigheterna på många håll agerar direkt felaktigt, och där det sålunda kan finnas anledning för företag som helt enkelt har accepterat av skattemyndighet påförda skattetillägg i ifrågavarande fall, att begära omprövning eller överklaga dylika beslut. I båda fallen nedan handlar det om företag som skall vara momsregistrerade och redovisa moms i en särskild momsdeklaration, inte i inkomstskattedeklarationen.

Den första frågan är i praktiken starkt förbunden med frågan om när man tidigast kan yrka avdrag för ingående moms, varför jag redogör kort för min syn på detta.

En köpare kan göra avdrag för ingående moms i momsdeklarationen för den redovisningsperiod (månad) under vilken *förvärvet* av t.ex. varan enligt *god redovisningssed* har bokförts eller borde ha bokförts (jfr 13 kap 16 § 1 mervärdesskattelagen, ML). God redovisningssed uttrycks framförallt i bokföringsnämndens (BFNs) rekommendationer och uttalanden.

Enligt BFNs uttalande BFN U 90:2 har tidpunkten för *bokförings skyldighetens inträde* gjorts beroende av *när faktura* (eller annan handling) som tillkännager anspråk på ersättning för t.ex. en varuleverans *föreligger eller bort föreligga enligt god affärssed*. BFN talar emellertid enbart om senastetidpunkter beträffande bokförings skyldighetens inträde för säljare och köpare, varför jag anser att den ofta åberopade och diskuterade kammarrättsdomen, Kammarrättens i Sundsvall dom den 19 oktober 1990 med mål nr 1256-1988 (överklagad, ej prövningstillstånd), inte strider mot god redovisningssed i förevarande sammanhang. BFN talar om att man skall kunna se till bl.a. partsbruket, och detta har i fallet som kammarrätten prövade varit att "säljaren" (eg. en speditör som dåförtiden genom s.k. frivilligt inträde i momssystemet kunde fakturera beräknad tullmoms som en "äkta" moms i förhållande till kunden) har fakturerat i samband med varje införsel. "Köparen" har enligt sina rutiner bokfört fakturor som mottogs fram till omkring den 18:e i månaden efter hemtagningsmånaden i just hemtagningsmånaden.

Eftersom BFN enbart talar om senastetidpunkter beträffande bokförings skyldighetens inträde och när grundbokföring skall ske, kan det, precis som kammarrätten konstaterade angående "hemtagningsmånaden", enligt min mening inte anses strida mot god redovisningssed att köparen yrkar avdraget för den ingående moms i deklarationen för leveransmånaden, om dennes bokföringsrutiner klarar detta och momsens belopp var känt för honom vid leveransen. Att bokföringsrutinerna medför att man beträffande förvärv (och egna försäljningar) av varor kommer så nära affärshändelsen (leveransen) som möjligt, kan ju knappast anses strida mot god redovisningssed.

BFNs uttalande om bokförings skyldighetens inträde enligt god redovisningssed och nämnda kammarrättsdom ger ledning för bedömningen av i vilken redovisningsperiod avdrag för ingående moms avseende ett visst förvärv tidigast kan göras, men MLs bestämmelser - som speciallag i förhållande till bestämmelser om god redovisningssed som mera allmänna

bestämmelser - anger huruvida själva rätten till avdraget kan utövas, dvs. yrkas utan att staten kan vägra avdraget. En köpare som är momsskyldig för sin verksamhet har en principiell avdragsrätt för den ingående moms som hänför sig till förvärvet av varan från säljaren (jfr 8 kap 3 § ML). Köparen har emellertid endast rätt till avdrag för den ingående momsen om *den* kan styrkas genom faktura eller jämförlig handling (dvs. avräkningsnota, kvitto, köpehandling eller liknande handling) som bl.a. utvisar momsbeloppet i inköpspriset (jfr 8 kap 5 § ML, 8 kap 17 § ML och 11 kap 5 § ML). Såväl enligt ML som enligt EGs regler följer att det beträffande normala transaktioner som görs mellan momsskyldiga krävs för rätt till avdrag för ingående moms att avdraget kan styrkas genom företeende av en faktura eller jämförlig handling vari momsen redovisas öppet (jfr prop. 1994/95:57 sid. 136).

Det är sålunda inte ovanligt att man har yrkat avdraget i "rätt" period bokföringsmässigt, men på grund av MLs bestämmelser har egentligen inte rätten till avdraget kunnat utövas. Det har exempelvis visat sig att fakturan för vilken avdrag för den ingående momsen har yrkats inte innehöll en öppen momsdebitering. Eftersom avdraget inte har kunnat styrkas på rätt sätt enligt ML, har skattemyndigheten kunnat hålla inne avdraget eller begära ett åtnjutet avdrag åter från köparen. Frågan är då om skattemyndigheten därmed har kunnat påföra skattetillägg.

Enligt 18 kap 1 § ML påförs skattetillägg med 20% om en oriktig uppgift har lämnats i momsdeklarationen och skattetillägg påförs med 10% när den oriktiga uppgiften består i ett periodiseringsfel.

En oriktig uppgift är en uppgift som lämnats i momsdeklarationen (eller i annat skriftligt meddelande till skattemyndigheten eller till domstol i mål om moms) och som är oriktig i sak (jfr sid. 112 i Skattebrott och skattetillägg av Hans Thornstedt och Erik Eklund, 5e uppl, Norstedts Stockholm 1986). Antag t.ex. att en säljare till köparen levererar en vara i juni 1996 och att avtalat pris är 10.000 kronor inklusive moms. "Rätt" bokföringsdag antas inträffa under juli för köparen, och denne yrkar sålunda avdrag för den ingående momsen om 2.000 kronor genom att ta med detta belopp på rad 5 (Ingående skatt) i momsdeklarationen Juli 96 (redovisningsperioden juli 1996). Sedan visar det sig att fakturan från säljaren inte innehöll en öppen momsdebitering. Frågan är då om skattetillägg kan påföras köparen av skattemyndigheten. Avdragsrätten kunde inte utövas i momsdeklarationen Juli 96 på sådant sätt att skattemyndigheten inte hade möjlighet att hålla inne momsavdraget eller begära ett redan åtnjutet avdrag åter från köparen, men kan för dens skull skattemyndigheten påföra köparen skattetillägg, dvs. en sanktionsavgift?

Ur skattetilläggsynpunkt gäller det att konstatera huruvida en oriktig uppgift rent objektivt har lämnats i momsdeklarationen. Subjektiva implikationer kan dock vara t.ex. att säljaren och köparen i maskopi har lämnat deklarerationer avseende affärshändelser som egentligen inte existerar. Då föreligger objektivt sett en oriktig uppgift när köparen yrkar momsavdrag, eftersom handlingarnas (momsdeklarationens och fakturaunderlagets) verkliga innebörd är en annan än den uppgivna. För att bortskilja bedrägerifall o.d. antas emellertid i förevarande fall att köparen har yrkat avdrag trots avsaknad av en öppen momsdebitering i fakturan antingen i tron att det räckte med att han visste att moms ingick i priset eller att han i samband med momsdeklarationens upprättande av misstag tog med beloppet.

Jag anser att någon oriktig uppgift i sak som skulle rendera köparen sanktionsavgift inte föreligger i förevarande fall. I 8 kap 5 § ML anges nämligen att rätten till avdrag för ingående moms föreligger endast om ”den” kan styrkas enligt de krav som ML ställer på utformningen av underlaget (fakturan). ”Ingående momsen” är ju saken i sammanhanget och den ”finns” även om rätten till avdraget egentligen inte kan utövas fullt ut ”med stöd av rättsmaskineriet”. Säljaren är ju skyldig att redovisa den motsvarande utgående momsen, oavsett om fakturan har en öppen momsdebitering eller ej. Därmed har köparen i enlighet med reciprocitetsprincipen en principiell avdragsrätt för momsen. Skattemyndigheten får givetvis hålla inne avdraget eller begära ett redan åtnjutet avdrag åter från köparen i avvaktan på att avdraget vederbörligen kan styrkas med en korrigerad ny faktura från säljaren. När en sådan föreligger skall köparen medges avdraget för redovisningsperioden juli 1996, inte för någon senare period bara för att den nya korrigerade fakturan föreligger först senare. ”Rätt” period är ju juli 1996, varför den oriktiga uppgiften inte heller kan anses bestå i ett periodiseringsfel. Om skattemyndigheten har vägrat att medge avdraget i momsdeklarationen Juli 96 enligt beslut, skall beslutet omprövas, när en ny korrigerad faktura från säljaren kan presenteras av köparen, och avdraget medges i nytt beslut avseende Juli 96 om den nya fakturan är godtagbar. För tydlighets skull måste också påpekas att om köparen har väntat med att yrka avdraget till dess en korrekt faktura erhållits och då yrkat avdraget i en senare momsdeklaration än den ”rätta” det givetvis inte kan bli fråga om skattetillägg. Att utöva (yrka) en rättighet ”för sent” kan aldrig anses vara ett beteende som medför sanktioner.

I sammanhanget är det intressant att erinra om två rättsfall som har behandlat frågan om rätt till avdrag för ingående moms. I det s.k. Thermoved-fallet (RÅ 1988 ref 74) betonades reciprocitetsprincipen starkt och köparen bedömdes ej ha rätt till avdrag för debiterad ingående moms beträffande förvärv av immateriella rättigheter som dåför tiden inte var momspliktiga. I det s.k. Calor-Celsius-fallet (RÅ 1984 1:67) ansågs däremot köparen av svetsnings- och rörarbeten vara berättigad till avdrag för debiterad ingående moms trots att uppdragstagaren senare visade sig inte vara att anse som självständig företagare. Denne befanns med andra ord inte vara yrkesmässig. Omständigheterna var emellertid inte sådana enligt regeringsrätten att köparen/uppdragsgivaren kunde anses ha haft grundad anledning att ifrågasätta uppdragstagarens momsskyldighet. Thermoved-fallet visar att rättsvillfarelse inte kan berättiga köparen att göra avdrag för felaktigt debiterad ingående moms, medan Calor-Celsius-fallet visar att en faktisk villfarelse kan berättiga en köpare i god tro att göra avdrag för en egentligen felaktigt debiterad ingående moms (godtrosförvärv av ingående moms).

I förevarande fall är det - till skillnad från Thermoved-fallet - inte fråga om någon felaktigt debiterad ingående moms, utan säljaren har här utformat fakturaunderlaget på ett felaktigt sätt då han har underlåtit att ange momsbeloppet öppet i fakturan. Skattemyndigheten kan då som sagt vägra att medge köparen momsavdraget eller begära redan åtnjutet avdrag åter från denne, men jag anser inte att sanktionsavgiften skattetillägg kan anses påkallad av lagstiftningen. Att skattemyndigheten i avvaktan på ett nytt korrekt underlag från säljaren med stöd av 8 kap 5 § ML kan ”hålla pengarna” eller begära avdraget åter är givetvis en fördel för skattemyndigheten granskningsmässigt då man utan att behöva genomföra en revision kan följa upp att köparens yrkade avdrag för den ingående momsen har en motsvarighet i utgående moms hos säljaren. Även om säljaren aldrig skickar någon korrigerad faktura, kan emellertid skattemyndigheten ändå kräva att denne skall redovisa den utgående momsen. 8 kap 5 § ML måste därmed, enligt min mening, uppfattas som en bevisregel till skattemyndigheternas fördel (jfr prop. 1993/94:99 sid. 210 och 211), inte som ett materiellt avdragsförbud liknande avdragsförbudet för t.ex. ingående moms som hänför sig till förvärv

för stadigvarande bostad (jfr 8 kap 9 § 1 ML). Den ingående momsen måste därför, i enlighet med reciprocitetsprincipen, anses ”finnas” genom köparens förvärv av varan, varför det i förevarande fall inte kan anses vara en oriktig uppgift i sak att yrka avdraget trots avsaknaden av en öppen momsdebitering. Till och med en felaktigt debiterad ingående moms skulle - i enlighet med Calor-Celsius-fallet - ”finnas”, om omständigheterna inte föranledde köparen att anta annat än att debiteringen var riktig, och berättiga köparen till godtrosvärd förvärv av ingående moms. Köparen skulle då kunna utöva (yrka) avdraget trots att säljaren inte skulle kunna krävas av staten för den felaktigt debiterade momsen, vilket strider mot reciprocitetsprincipen.

Min ståndpunkt är alltså att den ingående momsen i förevarande fall ”finns” och att det rent objektivt därför inte är någon oriktig uppgift i sak som skulle kunna medföra skattetillägg att yrka avdraget i ”rätt” period men med ett något bristfälligt underlag. Med tanke på att ML inte bara ställer upp krav på uppgift om priset med momsbeloppet öppet angivet, utan även att fakturan skall innehålla uppgifter för identifikation av säljare (med momsregistreringsnummer angivet) och köpare och platsen för varans mottagande, transaktionens art och övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av momsskyldigheten hos säljaren och avdragsrätten hos köparen (jfr 11 kap 5 § ML), vore det orimligt att ge 8 kap 5 § ML annat än karaktären av en bevisregel till det allmännas fördel. I annat fall skulle ju skattetillägg aktualiseras varje gång som skattemyndigheten med stöd av 11 kap 5 § ML begär att ett nytt korrekt underlag skall företes, t.ex. för att säljaren i den ursprungliga fakturan har skrivit sitt organisationsnummer utan att ange länskoderna - dvs. inte skrivit momsregistreringsnumret i formell mening. Detta är givetvis inte lagstiftarens mening med institutet skattetillägg.

Jag menar att den situationen skulle kunna uppstå att köparen kan göra sannolikt att yrkandet var riktigt i sak genom att påvisa att säljaren var momsskyldig etc (vilket utesluter skattetillägg), men att köparen ändå kan bli skyldig att återbetala ett åtnjutet avdrag om köparen aldrig kommer att prestera en ny godtagbar faktura. Jag erinrar härvidlag om att skattemyndigheterna är skyldiga att även utan särskilt yrkande därom beakta bestämmelserna om eftergift av skattetillägg. I förevarande fall är det emellertid inte ens fråga om att någon oriktig uppgift för vilken skattetillägg skulle kunna komma i fråga överhuvudtaget uppkommer. Därför kan det enligt min mening inte finnas någon anledning för skattemyndigheterna att påföra skattetillägg, på grund av att underlaget hos köparen har brister enligt vad ovan sagts, i andra fall än när detta kan misstänkas ha samband med ett bedrägligt beteende från köparens sida. Att underlaget behöver kompletteras i något avseende genom en ny korrigerad faktura från säljaren kan enligt min mening aldrig i sig rendera köparen skattetillägg. I dessa ”normala” fall av kompletteringsbehov skall sålunda skattemyndigheterna i ett eventuellt förslag till beslut avseende momsbeloppet inte ens ta upp frågan om skattetillägg.

### 3. Skattetilläggsfråga 2

Antag att ett företag som skall redovisa momsen i en särskild momsdeklaration och som därmed också skall vara momsregistrerat inte har registrerat sig i tid, utan lämnar en ansökan om momsregistrering först sedan verksamheten har bedrivits under t.ex. åtta månader. Kan skattemyndigheten påföra skattetillägg för moms som skulle ha redovisats avseende dessa åtta månader?

Svaret på frågan är nej. Jag har ju antagit att förutsättningarna är sådana att särskild momsdeklaration skall lämnas, dvs. att företagets beskattningsunderlag beräknas överstiga en miljon kronor för beskattningsåret ("gamla" gränsbeloppet var 200.000 kronor); eller att företaget är ett handelsbolag eller kommanditbolag, vilka ju alltid redovisar momsen i en särskild momsdeklaration. Sålunda antar jag här att rättslig grund för redovisning av moms i inkomstdeklaration saknas. Enligt rättsfallet RÅ 1987 ref 115 kan momsregistrering inte ske retroaktivt, utan företaget efterbeskattas för de åtta första månaderna och momsregistreras formellt per dagen då ansökan om momsregistrering inkom till skattemyndigheten. Det är sålunda först för perioder från och med den dagen som företaget överhuvudtaget har möjlighet att lämna särskilda momsdeklarationer, och därmed kan råka komma att lämna oriktiga uppgifter i en momsdeklaration.

Skattetillegg förutsätter att den skattskyldige i en deklARATION eller i något annat skriftligt meddelande som han under förfarandet har lämnat till ledning för beskattningen har lämnat en uppgift som befinns oriktig (jfr 18 kap 1 § första stycket ML). Enligt nämnda rättsfall innebär registreringen att den skatteadministrativa apparaten och de därmed förbundna kontrollinstrumenten kopplas in på den momsskyldige. Då omfattas den skattskyldige av ett kontinuerligt förfarande där han före utgången av varje redovisningsperiod erhåller momsdeklarationer med förtryckta identifikationsuppgifter, och där automatiska momsbeslut sker antingen genom att skatten fastställs enligt lämnade deklARATIONER eller fastställs till 0 kronor om momsdeklaration inte lämnas i rätt tid och ordning för perioden i fråga. För de första åtta månaderna före registreringen kan därmed den skattskyldige i förevarande fall inte påföras skattetillegg, helt enkelt därför att han då inte var registrerad och därmed inte kunde lämna momsdeklarationer, och sålunda ej heller, under ett beskattningsförfarande, har kunnat lämna någon skriftlig oriktig uppgift i en momsdeklaration eller i något annat skriftligt meddelande (t.ex. i en icke undertecknad deklARATION eller i ett icke fastställt formulär). En annan sak är det att han, under vissa omständigheter, för denna efterbeskattningsperiod eventuellt kan dömas för skattebrott.

#### **4. Deklarantens rätt att få en klar rättsfråga prövad kontra skattemyndighetens eventuella begäran om kompletteringar**

Det händer alltför ofta att skattemyndigheterna negligerar deklARANTENS rätt att få en rättsfråga med anledning av deklARERADE uppgifter prövad domstolsvägen, när skattemyndigheten har en färdig uppfattning om tolkningen av rättsfrågan.

Situationen är följande. En momsskyldig person har lämnat sin momsdeklaration för en särskild redovisningsperiod och skattemyndigheten har av någon anledning ställt frågor på grund härav. I skriftväxlingen anser skattemyndigheten någonting som bildar en särskild rättsfråga: det kan t.ex. röra tillämpbarheten för deklARANTENS verksamhet av en bestämmelse om undantag från momspålikt eller tillämpbarheten av något s.k. avdragsförbud. DeklARERADE uppgifter i momsdeklarationen är ju automatiskt fastställda per definition i lagen, och kan bara frångås genom omprövning. Skattemyndigheten har i skriftväxlingen uppmärksammat på deklARANTENS inställning i rättsfrågan - dvs. rättsfrågan är på det sättet klar även om skattemyndigheten intar en annan ståndpunkt än den som förfäktas av deklARANTEN - och när deklARATIONEN utvisar skatt (moms) att återfå är det ofta också på det viset att deklARANTEN har överklagat skattemyndighetens innehållande av momsrestitutionen till riksskatteverket, varvid

en prövning skall ske enligt 68 § 4 mom. uppbördslagen (jfr 16 kap. 11 § mervärdesskattelagen, ML) huruvida skattemyndigheten har fog att innehålla skatteåterbetalningen. Knäckfrågan därvidlag är om någon relevant utredning pågår. Denna fråga hänger intimt samman med själva sakfrågan, vilken emellertid skattemyndigheterna, trots att sakfrågan (rättsfrågan) är klar, alltför ofta obstruerar processuellt sätt på så vis att man hänvisar till pågående utredning och begär från deklaramenten kompletteringar beträffande faktiska omständigheter för att kunna åstadkomma ett beloppsmässigt sett negativt beslut för deklaramenten, ja till och med för att kunna avregistrera vederbörande från mervärdesskatt. När deklaramenten försöker få still stånd en domstolsprövning av själva rättsfrågan (saken) agerar vissa skattemyndigheter på så sätt att man antingen vägrar att släppa upp frågan till länsrätten (det kommer helt enkelt inget omprövningsbeslut från skattemyndigheten) eller så fortsätter man med en till synes ändlös räkka av skriftliga krav om kompletteringar av faktiska omständigheter där temat klart uttalat är att man t.ex. skall skära i avdragsrätten för deklaramenten.

Det förkastliga i skattemyndigheternas beskrivna agerande är att man ställer upp ett postulat om att den egna lagtolkningen beträffande rättsfrågan är den ”rätta”, och att man sålunda föregriper en domstolsprövning. De skattemyndigheter som agerar på detta sätt obstruerar alltså enligt mitt förmenande på ett flagrant sätt det processuella systemet. Skattemyndigheterna har ett s.k. tolkningsföretråde, men det gäller fastställda belopp och dess exigibilitet trots ett överklagande från deklaramentens sida. Emellertid är detta inte frågan nu, utan vad jag tar upp är steget före: skall deklarerade belopp överhuvudtaget frångås genom en omprövning? Därvidlag anser jag att med den sakprocess som numera gäller på skatteområdet, har deklaramenten rätt att få en klar rättsfråga prövad domstolsvägen, innan man överhuvudtaget börjar fundera över vad ett för deklaramenten negativt utfall av en sådan prövning föranleder för behov av kompletterande uppgifter för att beloppsmässigt konsekvensändra deklarerade belopp. Sakprocessen skall ju också innebära en möjlighet att meddela deldom i en särskild rättsfråga, varvid vid ett för deklaramenten positivt utfall innebär att någon ytterligare utredning angående de faktiska omständigheterna överhuvudtaget inte aktualiseras (jfr angående deldom och även angående mellandom, prop. 1989/90:74 sid. 378 och 379). Jag anser alltså att det av vissa skattemyndigheter nu påtalade förhållningssättet utgör en klar obstruktion av t.ex. möjligheten att få en deldom avseende rättsfrågan och att det utgör ett påtagligt åsidosättande av gällande processuella regler.

## **5. Uttagsbeskattning av tjänster, förutsättning för (SFS 1994:1798)**

Till följd av lagändring den 1 januari 1995 genom SFS 1994:1798 skall numera momsmässig uttagsbeskattning av tjänster i allmänhet ske när ersättningen för tillhandahållen momspliktig tjänst understiger ”kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten.” (jfr 7 kap 3 § 2b ML)

Det har förekommit att skattemyndighet beträffande nystartat företag som tillhandahåller momspliktiga tjänster hävdar att det skall uttagsbeskattas momsmässigt dels i efterhand för redovisningsperioder under det första räkenskapsåret, dels för återstående perioder under året, när det under löpande år har upptäckts att ett rörelsemässigt underskott prognostiseras för året.



Rättsfrågan är huruvida ersättning för tillhandahållen momspliktig tjänst understiger ”kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten”. Vad skattemyndigheten skall visa, om den anser att företagets prissättning är felaktig, är vad kostnaden för att tillhandahålla tjänsten är just vid det tillfället. När skattemyndigheten tittar på företagets resultatprognos, och konstaterar att kostnaderna beräknas överstiga intäkterna för räkenskapsåret, och tar detta budgeterade underskott som stöd för en momsmässig uttagsbeskattning, gör skattemyndigheten det fatala felet att ”hoppa över” frågan om vad det kostade att tillhandahålla tjänsterna när de utfördes. Det är ett uppenbart cirkelresonemang att börja med att konstatera att ett underskott har beräknats för räkenskapsåret, och sedan med detta som stöd dra slutsatsen att en uttagsbeskattningssituation föreligger. Med detta resonemang skulle alla nystartade företag kunna uttagsbeskattas från dag ett. Man kan också fråga sig om man skall gå jämnt upp på t.ex. sex månader eller om det skall vara ett perspektiv på ett, två eller fem år. Det är ju ett företagsekonomiskt faktum att företag ofta har högre kostnader, och därmed högre momsutgifter, initialt, och att kostnaderna sedan fördelas över tiden. Företagen måste alltså få lov att ha högre ingående moms än utgående moms till en början för att sedan kunna bli positiva momsmässigt.

Om man med ovan beskrivna metod skulle ”tvinga fram” ett marknadsvärde på tjänster, skulle i förlängningen hela den fria prissättningen i ekonomin gå förlorad, och vi skulle sålunda få en generellt reglerad ekonomi, dvs., inte en marknadsekonomi. Momssystemet fungerar emellertid i en marknadsekonomi, och det är som sagt ingenting ovanligt att ett momsmässigt nettounderskott förekommer initialt. Däremot blir sannolikheten för att prissättningen är felaktig, och att en uttagsbeskattningssituation kan anses föreligga, givetvis större om ett företag år från år går med momsmässiga nettounderskott, dvs. år från år ständigt får tillbaka mera moms än vad man levererar in till staten (om vi bortser från fall av s.k. kvalificerat undantagen verksamhet och fall där reducerad utgående moms tillämpas, dvs. fall där ett sådant förhållande har en given förklaring). I sammanhanget kan nämnas att SFS 1994:1798 också innebar att det numera finns särskilda regler för s.k. investeringsvaror (jfr 8 kap 16a-16f §§ ML) där en korrigering av avdragen ingående moms skall ske om en dylik vara exempelvis säljs inom en stipulerad s.k. korrigeringsperiod (5 år för vanliga investeringsvaror och 6 år för fastigheter). Detta gäller dock som *lex specialis*, och i förevarande fall finns det ingen regel som säger att ett budgeterat underskott automatiskt skall bli föremål för en momsmässig uttagsbeskattning.

Ovan sagda innebär, enligt min mening, att om skattemyndigheten inte har visat att tjänsterna i fråga har tillhandahållits till ett pris som, när de tillhandahölls, understeg kostnaden för att utföra tjänsterna, kan inte någon momsmässig uttagsbeskattning ske. Denna regel, som alltså trädde i kraft den 1 januari 1995, innebär att man numera - till skillnad från vad som gäller inkomstskattmässigt - inte kan uttagsbeskatta en utebliven vinst momsmässigt (jfr prop. 1994/95:57 sid. 118). Mot bakgrund härav kan man fråga sig hur det kan hävdas att ett budgeterat underskott automatiskt skulle innebära förekomsten av felaktig prissättning och en därav föranledd momsmässig uttagsbeskattningssituation, när det inte längre går att uttagsbeskatta en utebliven vinst - vilket ju i och för sig annars skulle kunna tänkas ske baserat på t.ex. branschnormer (om man nu eftersträvar en ”kommandoekonomi” vill säga). Beträffande subventionerad kost åt personal anger också riksskatteverket (RSV) i rekommendationen RSV S 1995:20 (avsnitt 5) att beskattningsunderlaget skall bestämmas i marknadsvärdet minskat med försäljningsvinsten, dvs. i princip självkostnaden. RSV ”kommenderar” alltså inte fram något marknadsvärde, utan vanliga företagsekonomiska priskalkyler får fortfarande uppfattas äga giltighet.

## 6. Konstnärer, beloppsgränsen 300.000 kronor för momsskyldighet - tillämpning (SFS 1995:700)

Till följd av lagändring den 1 november 1995 genom SFS 1995:700 upphävdes det generella undantaget från momsplikt i 3 kap 11 § 2 ML för bildkonst som ägs av konstnären (eller dennes dödsbo), och i stället gäller numera för särskilt uppräknade slag av konstverk som ägs av upphovsmannen (eller dennes dödsbo) att de omfattas av den reducerade momssatsen 12% (jfr 7 kap 1 § tredje stycket 4 ML). De konstverk det är fråga om anges i 9a kap 5 § ML, nämligen: tavlor m.m. och konstgrafiska blad m.m.; skulpturer och avgjutningar av skulpturer, om de gjutits under upphovsmannens eller dennes dödsbos övervakning i högst åtta exemplar; och handvävda tapisserier och väggbonader, under förutsättning att de utförts för hand efter upphovsmannens original i högst åtta exemplar. För omsättning av dylika konstverk skall emellertid konstnären (eller dennes dödsbo) inte vara momsskyldiga, om

1. konstverket vid omsättningen ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo, och
2. beskattningsunderlagen för beskattningsåret sammanlagt understiger 300.000 kronor. (jfr 1 kap 2a § ML)

Beloppsgränsen 300.000 kronor har kommenterats av RSV i skrivelse (dnr 7858-95/900) den 31 oktober 1995 (jfr avsnitt 7.1 i skrivelsen) genom ett återgivande av regeln enligt ovan och uttalandet att "Om gränsen för skattskyldighet överskrids medför detta att all omsättning skall beskattas." Detta uttalande är enbart en direkt återgivning av författningskommentaren (jfr prop. 1994/95:202 sid. 74). Hur skall beloppsgränsen då tillämpas i exempelvis följande fall?

Under början av beskattningsåret har en konstnär sålt två tavlor: en för 50.000 kr och en för 150.000 kr. I detta läge vet han inte om han kommer att ha en omsättning för hela beskattningsåret om minst 300.000 kr eller ej. Sedan säljer han ytterligare en tavla i slutet av året för 110.000 kr. Nu har plötsligt beloppsgränsen passerats.

Jag anser att konstnären skall ta ut moms på hela beloppet 110.000 kronor avseende den tredje försäljningen (och ev. ytterligare försäljningar under återstoden av året). Detta följer av att "all omsättning skall beskattas" när beloppsgränsen passerats. Det innebär däremot inte att konstnären skall behöva redovisa moms i efterhand för de båda omsättningarna i början av året.

På lagrådets inrådan ändrade man lagförslaget från att skattskyldigheten skulle vara beroende av om beskattningsunderlagen för beskattningsåret "beräknades" komma upp i 300.000 kronor eller ej till att det avgörande skall vara om beloppsgränsen faktiskt passerats eller ej. Att låta skattskyldigheten bli beroende av en beräkning skulle enligt lagrådet medföra komplikationer exempelvis när redovisningsperioden är kortare än kalenderår. Lagrådet framhöll också som en förebild härvidlag beloppsgränsen om 30.000 kronor när det gäller huruvida yrkesmässighet bl.a. på grund av verksamhet bedriven under s.k. rörelseliknande former skall anses föreligga eller ej (jfr prop. 1994/95:202 sid. 107). Enligt min mening har man därmed också uttalat att konstnären i mitt exempel skall ta ut moms på hela den tredje omsättningen under året om 110.000 kronor, när beloppsgränsen 300.000 kronor sålunda passerats, och inte bara på den del som överskrider 300.000 kronor - vilket hade varit fallet

om skattskyldighet stipulerats ”i den mån” beloppsgränsen överskreds. Däremot innebär det inte att även de båda första omsättningarna under året skall beskattas i efterhand.

I utredningen SOU 1994:88 (sid. 372) uttalas att beloppsgränsen knyts till beskattningsunderlagens sammanlagda storlek under beskattningsåret. Något uttalande görs inte heller där angående omsättningar som skett under året innan gränsen passerades. Det skulle, enligt min mening, därför föra för långt att ge uttalandena i övrigt i förarbetena tolkningen att även de båda första omsättningarna i mitt exempel skall momsbeläggas och sålunda i efterhand. Ersättningen är ju beskattningsunderlaget enligt 7 kap 3 § 1 ML och den skulle ju i så fall belastas av en momskostnad för konstnären om denne inte kan efterfakturera köparna. Dessutom var ju inte konstnären skattskyldig när de båda första omsättningarna skedde. I motiven uttalas dessutom att skattskyldigheten ”för de ifrågavarande *subjekten* (OBS! min kursivering) bör” ... ”föreligga endast om de sammanlagda beskattningsunderlagen under beskattningsåret uppgår till minst 300.000 kr.” (jfr prop. 1994/95:202 sid. 45) Varken i lagtexten eller i förarbetena står det något om hur dessa subjekt, dvs. konstnärerna eller deras dödsbon, skall förfara med objekten som omsätts, varför uttalandena som relaterats ovan enbart kan ges tolkningen att all omsättning som sker när beloppsgränsen passeras skall beskattas, inte att omsättningar dessförinnan skall efterbeskattas.

I konsekvens med det sagda uppkommer avdragsrätt för ingående moms i konstnärens verksamhet när den ”beloppsgränsöverskridande” omsättningen företas, inte för förvärv dessförinnan till verksamheten med omsättning av konstverk. I detta sammanhang kan nämnas att man i utredningen påpekade de tillämpningsproblem som uppkommer för den som ”pendlar” kring gränsen år från år, och därför har man infört möjligheten att begära inträde i momssystemet även om beloppsgränsen inte uppnås (jfr SOU 1994:88 sid. 372 och 1 kap 2b § ML). Därmed löser man skattskyldighetsfrågan för konstnären (dvs. genom frivilligt inträde har denne helt klart för sig att momsdebitering skall ske), och framförallt enligt min mening dennes problem att annars avgöra om avdragsrätt föreligger eller inte för ett förvärv till verksamheten med omsättning av konstverk.

## **Resetjänster (SFS 1995:700)**

### **7. Alltid den generella momssatsen på resetjänster?**

Till följd av lagändring den 1 januari 1996 genom SFS 1995:700 gäller numera särskilda momsregler om vinstmarginalbeskattning för viss resebyråverksamhet (jfr 9b kap ML). I RSVs skrivelse (dnr 8257-95/900) den 24 november 1995 uttrycks på sidorna 1 och 15 utan någon utförligare motivering att, när det för resebyråbranschen nya marginalsyste­met skall tillämpas på en omsättning, skall den generella skattesatsen om 25% tillämpas på sådan omsättning ”oavsett vilken skattesats som gäller för de underliggande varorna och tjänsterna”. Frågan är om det verkligen är så, eller om den reducerade momssatsen om 12% under vissa betingelser kan tillämpas på en resetjänst.

Det enda stödet för RSVs inställning är en helt utan underbyggnad i t.ex. EG-direktiv, och sålunda fristående, mening enligt citatet ovan i författningskommentaren (jfr prop.

1994/95:202 sid. 83), och att momsatsen 25% används i ett räkneexempel i den allmänna motiveringen till ifrågavarande lagstiftning (jfr prop. 1994/95:202 sid. 63). I övrigt framgår inget annat i motivdelen till den nya lagstiftningen än att belägenheten av resebyråns fasta driftställe skall styra bedömningen av omsättningsland när varor och tjänster köps in av resebyrå från andra länder. Genom ett avdragsförbud för resebyrå i den delen sker en beskattning av inköpta varor och tjänster i de länder där de konsumeras. Att reglerna i sin formella avfattning kan tillämpas även på rent nationella förhållanden förtar inte att syftet är att förenkla momsbeskattningen vid internationella förhållanden. Detta beläggs av att man på sidan 62 i prop. 1994/95:202 uttalar följande. ”Vad resebyrå på detta sätt tillhandahåller resenären betraktas som omsättning av en enda tjänst, här betecknad resetjänsten. Denna beskattas i det land där resebyrå har sitt fasta driftställe.” I övrigt i motivdelen i prop. 1994/95:202 anges som sagt inte att syftet skulle vara något annat, varför egentligt stöd saknas för att den generella momsatsen 25% skall tillämpas undantagslöst när det är fråga om beskattning av resetjänsten.

Antag att en resebyrå köper in transport i skidliftar (liftkort) och personbefordran från andra företag och säljer dessa vidare i eget namn till resenären. Ingenting annat förmedlas på detta sätt, varför det sålunda endast skulle vara fråga om tjänster som beskattas enligt den reducerade momsatsen 12% (jfr 7 kap 1 § tredje stycket 1 och 2 ML). I 7 kap 2 § fjärde stycket ML står endast att de särskilda bestämmelserna i 9b kap ML avser beskattningsunderlaget, inte att de har någon bäring på tillämplig momsats. Sålunda anser jag enligt den s.k. huvudsaklighetsprincipen som i praxis anses följa av 7 kap 7 § ML att resebyrå i fråga under ovan angivna förutsättningar skall tillämpa momsatsen 12% för resetjänsten. Begreppet ”resetjänsten”, som förekommer när beskattning sker enligt vinstmarginalsystemet, innebär enligt min mening alltså inte att det skulle vara fråga om någon ”ny” slags tjänst i ledet resebyrå-resenären, utan beträffande frågan om tillämplig momsats för resebyrå får man se till vad den i verkligheten köper in och säljer vidare till resenären, vilket sålunda kan leda till att antingen den generella momsatsen om 25% eller den reducerade om 12% skall tillämpas. Uttalandet på sidan 83 i prop. 1994/95:202 som RSV stöder sig på står alltså enligt min mening i strid mot vad som blir resultatet av en lagtolkning.

I avvaktan på att någon driver frågan till avgörande hos regeringsrätten, är emellertid mitt råd att tillämpa 25% och hämta tillbaka den för mycket erlagda moms jämta restitutionsränta, om regeringsrätten skulle gå på min linje (och möjlighet till omprövning fortfarande finns då i det enskilda fallet).

### **8. Resetjänst, under vissa förutsättningar valfrihet enl. 9b kap 6 § ML om marginalmoms eller allmänna bestämmelser - tillämpning när resenären är en kommun**

Enligt 9b kap 6 § ML kan en resebyrå som omfattas av marginalmomsystemet välja att tillämpa de allmänna momsbestämmelserna på en omsättning till en resenär som är näringsidkare och vars verksamhet medför rätt till avdrag för (eller s.k. återbetalning av) ingående skatt (till skillnad från vad som gäller för vinstmarginalsystemet för återförsäljare av begagnade varor m.m. gäller alltså här inte någon förutsättningslös valfrihet mellan marginalsystemet och allmänna bestämmelser). Eftersom kommuner (landsting eller primärkommuner) är stora beställare av researrangemang, är det intressant att resonera litet om resebyråns valmöjligheter i nu berörda hänseende när en kommun är beställare av resetjänsten.

Numera har inte kommunerna någon generell avdragsrätt för ingående skatt, utan de redovisar i momsdeklaration ingående skatt endast i den mån den är hänförlig till momspliktig omsättning. I övrigt kompenseras kommunerna numera för momsutgifter enligt ett särskilt statsbidrags- och utjämningsystem utanför momssystemet. Huvudregeln för kommuner med momspliktiga verksamheter är emellertid fortfarande att de skall anses bedriva en enda verksamhet (jfr 13 kap 2 § andra meningen ML). Detta innebär att en momsregistrerad kommun får förutsättas ha åtminstone någon liten verksamhet med momspliktig omsättning. Eftersom det av förarbetena till den aktuella regeln framgår att de allmänna bestämmelserna skall kunna tillämpas av resebyrån i stället för marginalmomsen, om resenären har rätt till momsavdrag (jfr prop. 1994/95:202 sid. 65 och 66), är min bedömning att denna valfrihet gäller när en momsregistrerad kommun är beställare av resetjänsten. Någon större undersökningsplikt än så bör inte läggas på resebyrån, utan den skall, om kommunen anger att den vill att allmänna bestämmelser skall tillämpas i stället för vinstmarginalsystemet, kunna förlita sig på att kommunen köper in resetjänsten till en avdragsberättigad verksamhet hos kommunen. Märk att lagtexten, 9b kap 6 § ML, talar om en resenär som är näringsidkare, men att man i förarbetena som framgår ovan enbart anger att resebyrån skall se till huruvida resenären har rätt till momsavdrag eller ej vid ifrågavarande bedömning, varför det enligt min mening därvidlag inte kan antas att någon begränsning till enbart "näringsidkare" är avsedd. Å andra sidan torde en kommun i den del den är avdragsberättigad ändå anses bedriva yrkesmässig verksamhet av ekonomisk natur, dvs. anses vara att betrakta som näringsidkare i den delen.

För kommunen är det intressant att framställa önskemål om en tillämpning av de allmänna momsbestämmelserna från resebyråns sida, om den upphandlar t.ex. busstransport och säljer vidare i eget namn till kommunen. Då fakturerar bussföretaget 12% moms som resebyrån lyfter, och resebyrån fakturerar i sin tur samma omsättning (jfr 6 kap 7 § ML) med samma momssats i förhållande till kommunen. Vid en tillämpning av vinstmarginalsystemet har ju resebyrån ingen avdragsrätt för den moms som bussföretaget debiterar (jfr 9b kap 3 § ML), och sålunda blir det "moms på moms", när resebyrån fakturerar sitt pris till kommunen. Som här ovan i samma punkt angivits är det dock enligt min mening inte säkert att resebyrån måste tillämpa den generella momssatsen 25% bara för att vinstmarginalsystemet tillämpas, utan det kan lika gärna vid en rättslig prövning visa sig att resebyrån också då kan använda samma momssats som bussföretaget, nämligen 12%. I sammanhanget kan för övrigt noteras att det till skillnad från vad som gäller för vinstmarginalsystemet för återförsäljare av begagnade varor m.m. här inte föreligger något förbud för resebyrån att öppet debitera marginalmoms i fakturan utan en valfrihet därvidlag, och detta oavsett om köparen av resetjänsten har avdragsrätt för eller rätt till återbetalning av ingående skatt (jfr 9b kap 5 § första stycket ML). Tillämpas de allmänna momsbestämmelserna på omsättningen, måste givetvis resebyrån debitera momsens öppet i fakturan. Oavsett om resebyrån debiterar moms som beräknats enligt allmänna bestämmelser eller enligt vinstmarginalsystemet, ankommer det sedan på kommunen som köpare av resetjänsten att självt bedöma i vilken mån momsens är hänförlig till avdragsberättigad verksamhet i kommunen.

## **9. Utländska byggmästares verksamhet i Sverige ur momssynpunkt efter den 1 januari 1996 (SFS 1995:1286)**

Genom SFS 1995:1286 gjordes den 1 januari 1996 vissa tekniska justeringar i mervärdesskattelagen (ML), dvs. samtidigt med att man genom SFS 1995:1286 implementerade det s.k. andra förenklingsdirektivet (95/7/EEG) i ML.

Den viktigaste förändringen i förevarande hänseende är att den s.k. kundregeln på fastighetsområdet - vilken enbart Sverige praktiserade - nu har upphört. Lagtekniskt har detta åstadkommits genom att 1 kap 2 § första stycket 2 ML inte längre hänvisar till 5 kap 4 § ML, utan enbart till 5 kap 7 § ML (jfr prop. 1995/96:58 sid. 46). I likhet med vad som gäller i övrigt inom EU finns i Sverige fortfarande kundregler bl.a. för s.k. intellektuella tjänster (5 kap 7 § ML), men inte längre för tjänster som avser fastigheter - där sker i stället beskattningen av tillhandahållaren av tjänsterna (i det land där fastigheten som tjänsterna avser är belägen), jfr 5 kap 4 § ML och artikel 9(2a) i EGs sjätte momsdirektiv (77/388/EEG). Sålunda kan inte längre kunden momsbeskattas för förvärv av tjänster avseende sin svenska fastighet från en utländsk byggmästare, oavsett om det rör sig om reparationstjänster på en befintlig byggnad eller ny-, till- eller ombyggnation på fastigheten. I reparationsfallet var tidigare den s.k. kundregeln tillämplig, men detta kan numera betraktas som en parentes som endast gällde under tidsperioden från och med den 1 juli 1994 till och med den 31 december 1995.

Någon kundregel finns alltså inte längre i förevarande sammanhang, varför utländska byggmästare - som ju i subjektivt hänseende är yrkesmässiga - skall momsbeskattas här för omsättningar av momspliktiga (varor och) tjänster som de gör i Sverige, hur enstaka och tillfälliga dessa omsättningar än må vara (jfr prop. 1994/95:57 sid. 155). *Reglerna har sålunda förenklats från och med den 1 januari 1996. En utländsk byggmästare skall momsregistrera sig här själv eller genom ombud för såväl tillhandahållande av reparationstjänster på hus i Sverige som för större byggnationer som denne utför här.* I sammanhanget kan också nämnas att s.k. arbetsbeting från och med den 1 januari 1996 återigen betraktas som tjänster och inte som varuomsättningar (jfr prop. 1995/96:58 sid. 38). Fortfarande är det dock, enligt min mening, fråga om en varuomsättning här, när den utländske byggmästaren på egen fastighet i Sverige uppför en byggnad och sedan säljer fastigheten (jfr prop. 1994/95:57 sid. 162). Även för ett sådant "egenregibygge" momsbeskattas byggmästaren här, men genom s.k. uttagsbeskattning under byggnationen (jfr 2 kap 7 § ML) - själva fastighetsförsäljningen sker sedan momsfritt.

Om byggmästaren är verksam i Sverige i sådan grad att han anses ha fast driftställe här, eller äger fastigheten här (egenregibygge), skall han själv momsregistrera sig här (och även inkomstbeskattas här). Vid en mindre omfattning av arbetena i Sverige, skall han också momsregistrera sig här men kan då göra så via ett svenskt ombud (då inkomstbeskattas byggmästaren normalt sett inte här).

Avslutningsvis skall nämnas att införandet av det andra förenklingsdirektivet i och för sig innebär att en kundregel numera gäller för en momsregistrerad svensk kunds förvärv av arbete på lös egendom (1 kap 2 § första stycket 3, 5 kap 6 § första stycket 4 och 5 kap 6b § ML), men endast om varan efter arbetets utförande transporteras ut ur det andra EG-land där det har utförts (jfr prop. 1995/96:58 sid. 35 och 50). Därför omfattas inte en utländsk byggmästares arbeten på en svensk byggnad å annans mark av den nya kundregeln, trots att det

definitionsmissigt är fråga om arbete på lös egendom. Även i detta fall skall alltså den utländske byggmästaren momsregistrera sig här själv eller genom ombud.

## **10. Kvalificerat undantag för uthyrning av skepp, omfattning och tillämpning (SFS 1995:1286)**

Till följd av ett lagförtydligande genom SFS 1995:1286 gäller retroaktivt från den 1 januari 1995, att inte bara Bare-boatcharter (uthyrning utan besättning) utan även Time-charter (uthyrning med besättning) skall omfattas av det kvalificerade undantaget från momsplikt för skepp (dvs. fartyg om minst 12x4 meter), dvs. moms debiteras inte för sådan omsättning (0%) men man har ändå en obeskuren avdragsrätt för ingående moms i verksamheten. (jfr 3 kap 21 § första stycket 4 ML, 10 kap 11 § första stycket ML och punkt 2 i övergångsbestämmelserna i SFS 1995:1286 samt prop. 1995/96:58 sid. 46 och 47). Detta innebär att ett gammalt förhandsbesked (RSV/FB Im 1979:16) på området inte längre är relevant. Jag tar här upp något om vilken omfattning undantaget kan anses ha och hur rättelser av tidigare fakturerad moms (under 1995 och fram tills nu) kan ske.

I 3 kap 21 § första stycket 1 ML framgår att omsättning av skepp för yrkesmässig sjöfart omfattas av det kvalificerade undantaget. Ifrågavarande lagförtydligande har kommit till uttryck i lagen genom att i 3 kap 21 § första stycket 4 ML ordet ”uthyrning” har tillagts. Härmed avses enligt förarbetena alla typer av charter- och befraktningsavtal (jfr prop. 1995/96:58 sid. 46 och 47), t.ex. Bare-boatcharter eller Time-charter. Enligt 3 kap 21 § fjärde stycket första meningen ML avses med yrkesmässig sjöfart även transport med skepp av eget gods. Transport av sina egna passagerare säger lagen ingenting om. Den som köper ett skepp för att enbart transportera sina affärsbekanta eller sina anställda torde därför knappast äga ett skepp ”för yrkesmässig sjöfart”. Däremot har vederbörande enligt min mening ett skepp som är ägnat för yrkesmässig sjöfart, om även en utåtriktad gods- och/eller passagerarbefordran sker eller avses förekomma. Skeppet byter ju sedan inte karaktär bara för att det också används ”internt”. En annan sak är det att en uttagsbeskattning kan ske, om sådant användande för transport av affärsbekanta eller anställda skulle anses sakna samband med rörelsen (dvs. vara rörelsefrämmande) och moms debiterades vid förvärvet av skeppet - t.ex. på grund av att det då inte var klart att skeppet var ägnat för yrkesmässig sjöfart - för vilken ägaren hade rätt till avdrag (jfr 2 kap 5 § första stycket 2 ML). Den som köper ett skepp för att yrkesmässigt hyra ut det till andra måste enligt min mening anses äga ett skepp för yrkesmässig sjöfart. Vederbörande bör därför med stöd av lagförtydligandet i 3 kap 21 § första stycket 4 ML kunna hyra ut det till utomstående utan att behöva debitera moms på hyran, oavsett vad förhyraren skall använda skeppet till, t.ex. för trivselresa med sina anställda. Det kan för den bedömningen inte krävas att även förhyraren skall bedriva yrkesmässig sjöfart. Notera att det givetvis inte är fråga om uthyrning av skepp när färdbiljetter säljs, utan då är det fråga om personbefordran och moms skall debiteras med 12% om destinationsorten ligger i Sverige, och inte utomlands vilket hade inneburit export (0%).

Antag att ett rederi har redovisat moms för omsättningar av Time-charter sedan 1995. Genom lagförtydligandet enligt ovan har det - i och för sig i efterhand - visat sig att någon momsskyldighet därvidlag egentligen inte förelåg från och med den 1 januari 1995. Att rederiet nu i efterhand minskar sitt beskattningsunderlag, när man begär redovisad utgående moms sedan 1995 avseende Time-charteromsättningar åter från staten, innebär inte att beskattningsunderlaget minskas på grund av någon av de orsaker som anges i 13 kap 24 § ML

(nedsättning av priset, återtagande av en vara eller kundförlust). Det är i stället fråga om att rederiet gör rättelse på grund av att man inte var skattskyldig. Enligt 13 kap 25 § tredje stycket ML föreligger skyldighet att utfärda kreditnota vid reducering av utgående moms på grund av nedsättning av priset; någon sådan skyldighet stipuleras inte för förevarande fall av reduktion av utgående moms.

Min bedömning är därför att staten inte kan kräva att rederiet måste utfärda kreditnotor för att, avseende aktuella redovisningsperioder, få lov att göra reduktionen i fråga och återfå utgående moms. Däremot bör man på grund av avtalsrättsliga och köprättsliga principer sannolikt ändå kreditera så många kunder som möjligt för från staten återbekommen tidigare redovisad utgående moms. För kundens vidkommande uttalas i 13 kap 26 § första stycket ML att om denne har fått momsavdrag och sedan mottar en kreditnota e.d. som gäller moms, skall han återföra momsavdraget till staten till den del det varit hänförligt till ”nedsättningen av priset”. I ledet köpare-säljare (här: kund-rederi), blir det ju fråga om en prisnedsättning, om rederiet väljer att kreditera kunden för den återbekomna momsen, varför kunden enligt min mening blir återföringsskyldig i förhållande till staten i motsvarande mån. Sålunda blir det enligt min mening i praktiken endast intressant för rederiet att kräva tidigare ”felaktigt” redovisad moms åter från staten, när kunden inte har haft något momsavdrag, t.ex. på grund av att denne är (okvalificerat) momsbefriad i sin verksamhet eller är privatperson.

### **Sammanfattning av regeringens proposition 1996/97:10 angående förslag till ändringar den 1 januari 1997 avseende mervärdesskatten inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet**

Rubricerade förslag förväntas bli behandlat av riksdagen den 4 december 1996, och är alltså i skrivande stund inte taget som lag, varför jag enbart gör en mycket kortfattad sammanfattning av förslaget och återkommer eventuellt när det blir lag, om det visar sig att det blir några tillämpningsproblem.

- Utbildningsområdet

*Momsfriheten begränsas till:* grundskola, gymnasium och högskola och studiestödsberättigad utbildning. Övrig utbildning moms **25%**.

### **Kommentarer:**

- Körskolor undantas från avdragsförbudet för personbil och motorcykel.
- Regeln om omsättningsland i 5 kap. 6 § 1st 1 ML för fysiska tjänster har begränsats från att avse *undervisning* till att avse *utbildning* enligt den gamla definitionen för momsfri utbildning (prop. 1989/90:111 s. 110). Medför att omsättningslandet för längre utbildningar bestäms enligt 5 kap 6 § 1st 1 ML (omsättning där läraren faktiskt utbildar eleven) och för endagsutbildning (dvs. av informationskaraktär) eller lärarutthyring sker bestämningen enligt den s.k. kundregeln i 5 kap 7 § ML (omsättning i kundlandet om det är EG-land och kunden är näringsidkare och, i förhållande till tredje land, i kundlandet



oavsett om kunden är privatperson eller näringsidkare - annars gäller huvudregeln i 5 kap 8 § 1st ML och omsättningen anses ske där tillhandahållaren har sitt fasta driftställe).

- Kultur-, nöjes-, upphovsrätts- och idrottsområdena

*Momsfriheten begränsas till:* utövande konstnärs framförande av litterärt eller konstnärligt verk och det allmännas biblioteks-, arkiv-, musei- och studieförbundsverksamheter och kommuners kulturbildningsverksamheter samt tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet när tillhandahållaren är staten, kommun eller skattebefriad allmännyttig ideell förening (inom EG s.k. non-profit-making organizations).

Konserter, cirkus, bio, teater, opera, balett och jämförliga föreställningar och tjänster enligt föregående stycke som inte undantas (t.ex. privat museum eller tillträde till idrottsarena ”i AB-form”) samt upphovsrätter (utom när fråga är om fotografier, reklamalster, system och program för ADB, film, video eller information) och upplåtelse/överlåtelse av rätt till ljud- eller bildupptagning av utövande konstnärs framträdande beskattas enligt momssatsen **6%** (OBS! bio 6% redan fr.o.m. 1/7 -96 och dagstidningar 6% redan fr.o.m. 1/1 -96). Framställning, kopiering etc av biofilm omfattas dock av den generella momssatsen **25%**.

Upphovsrätter till fotografier, reklamalster, system och program för ADB, film, video eller information skall *fortfarande* omfattas av momssatsen **25%**.

Hotell, camping, personbefordran, transport i skidlift, upphovsmans eller dennes dödsbos konstverk och livsmedel skall *fortfarande* omfattas av momssatsen **12%**.

### **Kommentarer:**

- Observera att ett *avdragsförbud* införs för *konserter, cirkus, bio, teater, opera, balett och jämförligt* till den del intäkterna i verksamheten utgörs av bidrag eller stöd från det allmänna, som inte utgör ersättning för omsatt vara eller tjänst. Detta bryter mot den generella principen att bidrag som inte utgör omsättning, inte skall begränsa avdragsrätt för ingående skatt i momspliktig verksamhet (smygbeskattning alltså!). Dessutom knyts begränsningen till intäktsfördelningen, varför man inte kommer i något bättre läge genom att hävda att t.ex. nedlagd arbetstid skall gälla som fördelningsnyckel (bryter alltså också mot normala momsprinciper).
- OBS!

Inkomstskattemässigt kvalificerat skattebefriade allmännyttiga ideella föreningar skall fortfarande vara icke yrkesmässiga enligt ML enligt lagförslaget, varför de fortsatt kommer att vara i huvudsak momsbefriade.