

**Redovisningskonsulten 6 1995, s. 26-35**

**Aktuella förslag på momsområdet sommaren/hösten 1995:**

**Slopad fiktiv moms och nya momsregler för begagnade varor, konstverk, samlarföremål, antikviteter, resebyråverksamhet samt nya undantag från momsplikten och nya bestämmelser om livsmedel och dagstidningar och nya tidpunkter för redovisning av moms.**

En hel del förändringar genomfördes på momsområdet då Sverige inträdde i den europeiska unionen (EU) den 1 januari 1995. Här skall redogöras för ytterligare aviserade förändringar på momsområdet enligt prop. 1994/95:202 och kompletteringspropositionen 1994/95:150, bilaga 7 samt SOU 1995:37. I huvudsak föreslogs förändringarna enligt prop. 1994/95:202 träda i kraft den 1 juli 1995, vilket datum skatteutskottet (bet. 1994/95:SkU27) flyttade fram till den 1 november 1995. I förhållande till prop. 1994/95:202 gjorde utskottet endast denna ändring samt, bortsett från ett rent förtydligande, en justering avseende bedömningen av omsättningsland beträffande uthyrning av transportmedel och transporthjälpmedel. Med dessa justeringar antog Riksdagen den 7 juni 1995 regeringens förslag enligt prop. 1994/95:202 som lag (SFS 1995:700). En del förändringar ges retroaktiv verkan från och med den 1 januari 1995 och vissa förändringar träder i kraft först den 1 januari 1996. Regeringens förslag enligt prop. 1994/95:202 beträffande fiktiv moms, begagnade varor, konstverk, samlarföremål, antikviteter och beskattningen av resebyråverksamhet samt några nya undantag från momsplikten har alltså antagits av Riksdagen. I kompletteringspropositionen behandlas kommunernas återbetalningsrätt och momssatsen på livsmedel och i Pressutredningens betänkande SOU 1995:37 behandlas begreppet allmän nyhetstidning. I SOU 1995:12 föreslås nya tidpunkter för redovisning av moms. (Sistnämnda och sänkt moms på livsmedel har tagits upp i finansutskottets betänkande 1994/95:FiU20.) Jag redogör nedan för förslagen i nu nämnd ordning och erinrar om att förslagen enligt prop. 1994/95:150, SOU 1995:12 och SOU 1995:37 inte har tagits av Riksdagen när detta skrivs, förutom sänkningen av livsmedelsmomsen den 1 januari 1996 vilken beslutades genom SFS 1995:931.

**A. Slopad fiktiv moms och nya momsregler om begagnade varor, konstverk, samlarföremål, antikviteter, resebyråverksamhet etc (prop. 1994/95:202, bet. 1994/95:SkU27; SFS 1995:700)**

**A1. Slopad fiktiv moms och nytt beskattningssystem för handeln med begagnade varor m.m.**

Förra året antog man inom EU ett direktiv (94/5/EG) om harmonisering av beskattningen av begagnade varor m.m. Detta skulle egentligen ha genomförts även i Sverige redan den 1 januari 1995 i och med EU-inträdet, men man beslöt att vänta med dessa ganska komplicerade regler och motiverade detta med att de för Sverige unika reglerna om s.k. fiktivt momsavdrag ändå gav samma materiella resultat. En bristande anpassning till EUs regler skulle emellertid i längden försvåra den gränsöverskridande handeln med begagnade varor m.m., varför man nu slopar den fiktiva avdragsrätten och i stället införa EUs regler om beskattning av begagnade varor m.m. den **1 november 1995**.

### *Allmänt om marginalbeskattningssystemet*

Den fiktiva avdragsrätten för ingående moms som funnits sedan den 1 juli 1979 avskaffas per den 1 november 1995. Det är fråga om ett generellt borttagande av rätten till fiktivt avdrag. Dvs., från och med den 1 november 1995 skall rätten till avdrag för fiktiv moms överhuvudtaget inte finnas i någon situation eller för något företag. Däremot införs särskilt för s.k. skattskyldiga återförsäljare (se definition nedan) ett system som de skall tillämpa om de inte i stället väljer att tillämpa det normala momsbeskattningssystemet.

**Marginalbeskattningssystemet** går ut på att **momsbeskattning** sker av **vinstmarginalen** under vissa förutsättningar och avseende vissa varor (begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter).

Redan här noteras att någon kompensation för en förlorad fiktiv avdragsrätt inte ges utöver för gruppen skattskyldiga återförsäljare, eftersom en tillämpning av marginalbeskattningssystemet förutsätter att förvärvet av varan i fråga skett i avsikt att den skall vidareförsäljas. Dessutom följer härav att det är fråga om begagnade varor m.m. som utgör omsättningstillgångar hos den skattskyldige återförsäljaren. Anläggningstillgångar kan alltså inte beskattas enligt marginalbeskattningssystemet utan omfattas av det normala momsbeskattningssystemet.

Det är alltså endast skattskyldiga återförsäljare som kompenseras för en förlorad fiktiv avdragsrätt genom införandet av marginalbeskattningssystemet. För övriga grupper av företagare får en förlorad fiktiv avdragsrätt uppenbart genomgripande konsekvenser som enligt min mening starkt försämrar för nyföretagandet i Sverige. Emellertid är ju också kompensationen som de skattskyldiga återförsäljarna får genom det nya systemet en klen tröst för en förlorad fiktiv avdragsrätt, eftersom systemet ju endast avser begagnade varor m.m. som utgör omsättningstillgångar och återförsäljarens kunder dessutom - vid tillämpning av det nya systemet - träffas av avdragsförbud även om de är momsskyldiga företagare. Den vanligaste situationen då en skattskyldig återförsäljare kan använda det nya systemet är vid vidareförsäljning av en begagnad vara som förvärvats från en privatperson. I stället för fiktiv avdragsrätt får återförsäljaren beräkna moms på vinstmarginalen vid vidareförsäljningen. För de skattskyldiga återförsäljarna innebär slopandet av rätten till fiktivt momsavdrag och möjligheten att beträffande begagnade varor m.m. som utgör omsättningstillgångar tillämpa marginalbeskattning en senareläggning av avdragsrätten till försäljningstillfället, dvs. en likviditetsförsämring. Vid försäljningstillfället dras bruttointköpspriset ifrån försäljningspriset inklusive moms, och den moms som återförsäljaren skall redovisa till staten anses ingå i den sålunda framräknade vinstmarginalen.

Jag skall redogöra ytterligare för konsekvenserna av den slopade fiktiva avdragsrätten och för marginalbeskattningssystemet mera i detalj (vem kan det avse, vad kan det avse etc).

### *Skattskyldiga återförsäljare och deras kunder, konsekvenser i allmänhet*

Den som köper en begagnad vara från en skattskyldig återförsäljare som tillämpar marginalbeskattningssystemet har inte någon avdragsrätt för ingående moms avseende förvärvet och av denna anledning skall återförsäljaren ej heller debitera moms i fakturan. Antag att en skattskyldig återförsäljare (Åf) köper en vara för 100 kronor från en privatperson och har ett vinstpåslag om 40% i rörelsen. Med det **nuvarande systemet** med **fiktiv avdragsrätt** får man följande effekter.

Inköp

Försäljning

100 kr (Inköpspris)	$80 \times 1,4 = 112$ kr
-20 kr (fiktiv moms)	$\frac{25\%}{100} \times 112 = 28$ kr (utgående moms)
80 kr (kostnad)	Pris 140 kr

Moms att betala till staten  $28 / 20 = 8$  kronor

Resultat  $112 / 80 = 32$  kronor

Om resultatet skall vara detsamma (32 kr) vid tillämpning av **marginalbeskattningssystemet**, får man följande ekvation för att bestämma priset (P).

$$P / 100 / 0,2 \times (P / 100) = 32$$

$$P / 100 / 0,2 P + 20 = 32$$

$$0,8P = 32 / 20 + 100$$

$$0,8P = 112$$

$$P = \frac{112}{0,8} = 140 \text{ kr}$$

$$0,8$$

Enklare uttryckt: vid inköpet från privatpersonen får Åf inte göra något momsavdrag, utan vid försäljningstillfället görs avdrag för inköpspriset 100 kronor innan man räknar moms på vinstmarginalen. Om vinsten fortfarande skall vara 32 kronor, blir priset 132 kronor exklusive moms. Vinsten är 32 kronor ( $132 / 100$ ) och den moms som Åf skall redovisa till staten blir 8 kronor ( $32 \times 25\%$ ) även i detta fall. Priset blir också oförändrat, nämligen 140 kronor ( $132 + 8$ ).

Den avgörande skillnaden, bortsett från likviditetsförsämringen hos Åf på grund av senarelagd avdragsrätt för denne, visar sig hos Åfs kund. Åfs kund betalar samma pris som gäller vid tillämpning av systemet med fiktiv avdragsrätt, men får inte göra avdrag (jfr angående **avdragsförbud** nedan under Avdragsrätten) för ingående moms (Åf specificerar överhuvudtaget inte moms i fakturan till sin kund vid tillämpning av marginalbeskattningssystemet, jfr nedan under Administrativa föreskrifter etc). Om Åfs kund inte är momsskyldig utan t.ex. en privatperson blir det givetvis ingen skillnad, vederbörande betalar oavsett system 140 kronor och har inte någon möjlighet att återfå erlagd moms. Antag emellertid att Åfs kund är momsskyldig och sålunda avdragsberättigad för ingående moms. För en sådan kund innebär slopad rätt för Åf att göra fiktivt avdrag och Åfs tillämpning av marginalbeskattningssystemet med därav följande momsmässiga avdragsförbud för Åfs kund att kostnaden för varan för denne blir 140 kronor i stället för 112 kronor ( $140 / 28$ ). Åfs kund träffas sålunda dels av den slopade fiktiva avdragsrätten (20 kr) hos Åf, dels av momsen på vinstmarginalen (8 kr) - dvs. av en kostnadsfördyring om 28 kronor ( $140 / 112$ ).

Åf kan i stället för marginalbeskattningssystemet **välja att tillämpa det normala momsbeskattningssystemet** med öppen debitering av momsen i fakturan. Fortfarande får inte Åf göra något fiktivt avdrag vid sitt förvärv från privatpersonen, men kan vid sin vidareförsäljning fakturera 165 kronor inklusive moms om 33 kronor ( $132 \times 25\%$ ) som öppet debiteras. Åfs avdragsberättigade kund får då en kostnad på 132 kronor ( $165 / 33$ ) eftersom han får göra avdrag för debiterad ingående moms (33 kronor). Kostnaden för Åfs avdragsberättigade kund blir alltså 8 kronor mindre om Åf tillämpar det normala momsbeskattningssystemet än om han tillämpar marginalbeskattningssystemet. Kostnadsfördyringen blir i detta fall endast 20 kronor ( $132 / 112$ ) för Åfs kund motsvarande den slopade fiktiva avdragsrätten hos Åf (dvs. om man bortser från att Åfs kund dessutom

drabbas av en likviditetsförsämring om Åf tillämpar det normala momsbeskattningssystemet i stället för marginalbeskattningssystemet).

Ja, som synes innebär en slopad fiktiv avdragsrätt under alla omständigheter en kostnadsförmyndig även för de momsskyldiga kunderna till en skattskyldig återförsäljare. T.ex. gäller detta när en taxiåkare eller biluthyrare köper en begagnad bil från en bilhandlare som i sin tur förvärvat bilen från en privatperson. Emellertid är dylika situationer inte de enda där de nya reglerna den 1 november 1995 innebär försämringar. Det är nu svårt att fullständigt överblicka konsekvenserna av ett slopat fiktivt momsavdrag, men jag vidhåller att det starkt innebär ett försvarande att starta nya företag. Den fiktiva avdragsrätten gäller generellt för momsskyldiga eller annars återbetalningsberättigade förvärvare av varor och (fr.o.m. 1/7 1994) under vissa förutsättningar sådana rättigheter som före den 1 januari 1991 jämfördes med varor, t.ex. rätt till patent och nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning. Jag skall nu återge några andra situationer där en slopad fiktiv avdragsrätt får näringshämmande konsekvenser.

### *Konsekvenser, i några särskilda fall*

Fiktiv avdragsrätt för förvärv av varor begränsades den 1 juli 1994 till att endast avse den situationen att säljaren av varan i fråga underlät att debitera moms på grund av sin bristande yrkesmässighet (jfr 8 kap 2 § första stycket 2 mervärdesskattelagen, ML). Säljaren är t.ex. en privatperson eller en skattebefriad ideell förening och därför inte yrkesmässig. En **yrkeskonstnär** (eller dennes dödsbo) däremot skall inte ta ut moms på försäljning av sitt alster av bildkonst på grund av att detsamma undantas från momsplikten. I sådant fall beror alltså inte den uteblivna momsdebiteringen på bristande yrkesmässighet, varför den momsskyldige eller annars återbetalningsberättigade köparen inte längre kan göra något fiktivt avdrag för moms som i och för sig ingår som kostnadselement i priset för t.ex. tavlan. Detta är alltså ett av de få fall - möjligen det enda - då tillämpning av marginalbeskattningssystemet för den skattskyldige återförsäljaren (konsthandlaren), vid vidareförsäljning av t.ex. tavlan som förvärvats direkt från konstnären, innebär en reell kompensation för den - i dessa fall - redan den 1 juli 1994 slopade fiktiva avdragsrätten. Av denna anledning anses inte övergångsbestämmelser (se nedan) motiverade när det gäller konstverk. Dvs., rätten till fiktivt avdrag för ifrågavarande konstverk finns ju inte efter den 1 juli 1994, varför en tillämpning av det nya marginalbeskattningssystemet den 1 november 1995 innebär en förbättring av dessa situationer. Därför finns det ingen anledning att genom övergångsbestämmelser tillåta tillämpning av det normala momsbeskattningssystemet beträffande konstverk som förvärvats från konstnären själv och som återförsäljaren har i lager vid ikraftträdandet av det nya systemet.

Marginalbeskattningssystemet avser som redan nämnts bl.a. begagnade varor. Det avser därför till skillnad från systemet med fiktiv avdragsrätt inte sådana situationer som då en skattskyldig återförsäljare vidareförsäljer **bär, svampar** eller **honung** som förvärvats från privatpersoner. Dessa branscher kommer alltså inte att kompenseras för en förlorad fiktiv avdragsrätt då de inte kommer i åtnjutande av marginalbeskattningssystemet. En annan situation som inte kompenseras för en förlorad fiktiv avdragsrätt är den då två personer eller flera startar en verksamhet i handelsbolags- eller aktiebolagsform och **köper in sina privata verktyg, datorer etc till bolaget och lyfter fiktiv moms**. Det är t.ex. fråga om två anställda snickare som säger upp sig (eller blir uppsgoda) och måste starta något eget. Hittills har de kunnat värdera privata verktyg etc och sälja in dem till ett nybildat bolag som de skall driva verksamhet i, och däri lyfta momsen på värdet av verktygen. Detta innebär under angivna

omständigheter en viktig ekonomisk förstärkning i uppstartningsskedet som nu går förlorad när rätten till fiktivt avdrag slopas. Eftersom det är fråga om anläggningstillgångar - dvs. avsikten är ju att varorna som köps in skall användas i verksamheten och inte säljas vidare - erhålls ej heller, som nämnts, någon kompensation i form av möjlighet att tillämpa marginalbeskattningssystemet.

Den 1 juli 1994 renodlades yrkesmässighetsbegreppet bl.a. på så vis att **försäljningen av andra tillgångar än omsättningstillgångar** (dvs. inventarier o.d.) i en verksamhet som inte medför moms skyldighet eller återbetalningsrätt i annat fall undantogs från momsbeskattning på grund av bristande momsplikt i stället för bristande yrkesmässighet. Denna tekniska förändring av grunden för undantag för beskattning skulle emellertid inte innebära en förlorad rätt till fiktiv avdragsrätt, varför det infördes en speciell regel om fiktiv avdragsrätt för en moms skyldig köparens förvärv av just tillgångar som hos en icke moms skyldig säljare utgjort andra tillgångar än omsättningstillgångar (t.ex. inventarier), jfr 3 kap 24 § och 8 kap 2 § första stycket 3 ML. T.ex. har enligt nuvarande regler en **möbelhandlare** möjlighet att göra fiktivt momsavdrag vid **förvärv av en bokhylla** (inventarium) från exempelvis ett **sjukhus** (momsfri verksamhet). I dessa fall blir det också fråga om att den fiktiva avdragsrätten ersätts den 1 november 1995 med en möjlighet för den skattskyldige återförsäljaren (möbelhandlaren) som förvärvar bokhyllan (inventariet) från sjukhuset att vid vidareförsäljningen tillämpa marginalbeskattningssystemet. Konsekvenserna härvidlag blir alltså de som beskrivits ovan under särskild rubrik för skattskyldiga återförsäljare och deras kunder. Notera att man i marginalbeskattningssystemet däremot inte får med de tjänster som före 1991 jämfördes med varor (t.ex. **patent och nyttjanderätt till konstruktion**) och som den 1 juli 1994 åter kunde medföra rätt till fiktivt avdrag eftersom man i då införda 8 kap 2 § första stycket 3 ML använder begreppet "tillgångar"; marginalbeskattningssystemet talar tyvärr endast om varor. Om sjukhuset har forskat fram ett patent som säljs till en patentbyrå för vidareförsäljning till läkemedelsföretag, kan alltså inte patentbyrån tillämpa marginalbeskattningssystemet. Någon kompensation för förlusten av den fiktiva avdragsrätten uppkommer alltså överhuvudtaget inte i en sådan situation.

#### *Vem omfattas av det nya systemet med marginalbeskattning*

Det nya systemet med marginalbeskattning som beskrivits ovan, och som genomförs den 1 november 1995, får ett eget kapitel (9a) i momslagen, och skall av en skattskyldig återförsäljare tillämpas i nedan angivna situationer, om vederbörande inte väljer att tillämpa normala momsbeskattningsregler. Med **skattskyldig återförsäljare** (Åf) förstås enligt den föreslagna lagen en moms skyldig person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet förvärvar eller importerar (införsel från tredje land) begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter i syfte att sälja dem vidare. Även en förmedlare, t.ex. auktionsförrättare, är under dessa premisser Åf. Åf skall tillämpa marginalbeskattningssystemet vid omsättning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter som levererats till honom inom EG:

1. av någon annan än en näringsidkare (vanligen en privatperson),
2. av en annan skattskyldig återförsäljare som finns i Sverige eller annat EG-land,
3. av en näringsidkare i Sverige eller annat EG-land, när varorna i fråga utgör anläggningstillgångar som utangeras genom försäljning av denne,

4. av en konstnär (eller dennes dödsbo), om varan utgör bildkonst som denne skapat men vederbörande undantas från momsskyldigheten till följd av att hans årliga omsättning understiger 300.000 kronor (jfr nedan i samband med vad som sägs om konstverk), eller

5. av en näringsidkare i annat EG-land, när varan har utgjort anläggningstillgång hos denne och vederbörande undantas från redovisningsskyldighet i sitt land på grund av låg omsättning där.

Om en skattskyldig återförsäljare begär det skall skattemyndigheten besluta att återförsäljaren skall tillämpa marginalbeskattningssystemet vid försäljning av:

1. konstverk, samlarföremål och antikviteter som återförsäljaren själv har infört till Sverige från tredje land (dvs. importerat), eller
2. konstverk som återförsäljaren har förvärvat från upphovsmannen eller dennes dödsbo.

I sådant fall har återförsäljaren inte någon avdragsrätt vid förvärv av dessa varor. Ett sådant beslut om frivillig tillämpning av marginalbeskattningssystemet gäller till utgången av det andra året efter det år under vilket beslutet fattades. Även om sådant beslut finns får återförsäljaren välja att tillämpa det normala momsbeskattningssystemet. En återförsäljare som väljer att tillämpa det normala momsbeskattningssystemet för varor enligt 1-2 ovan har avdragsrätt för ingående skatt för förvärv eller import av sådana varor, men till skillnad från vad som annars gäller inträder sådan avdragsrätt först vid återförsäljarens vidareförsäljning.

#### *Skattskyldiga återförsäljares omsättningar mellan EG-länder av begagnade varor m.m.*

Notera att marginalbeskattningssystemet gäller vid förvärv **inom EG** och mellan återförsäljare, inte bara vid vidareförsäljning efter återförsäljares förvärv från privatperson - förutsatt givetvis att man inte väljer att tillämpa det normala systemet. En återförsäljare i Tyskland som säljer t.ex. en begagnad vara till en privatperson tar givetvis ut tysk moms, och tvärtom tas svensk moms ut om svensk återförsäljare säljer till en tysk privatperson. Privatpersoner har ju inget VAT-nummer att åberopa. Det har däremot en återförsäljare och andra momsskyldiga näringsidkare, och då gäller ju att sådana gemenskapsinterna varuförvärv undantas från momsplikten hos säljaren men beskattas i stället hos förvärvaren.

När det gäller återförsäljares omsättningar till andra EG-länder av varor som omfattas av marginalbeskattningssystemet uttrycks i de nya reglerna (9a kap 18 § ML) att undantag från momsplikten inte skall förekomma utan momsen tas alltså ut i förvärvslandet även om köparen åberopar VAT-nummer. I konsekvens härmed stipuleras såväl i direktivet som i lagförslaget att det inte blir fråga om beskattning av gemenskapsinternt förvärv i köparens hemland (mottagarlandet), jfr den nya 3 kap 30f § ML. (Denna skattefrihet för förvärvaren gäller endast under förutsättning att den utländske återförsäljaren utfärdar en faktura eller jämförlik handling med uppgift att marginalbeskattning skett i det andra EG-landet.) Någon restitution hos särskilt skattekontor ("Ludvika-kontoret" hos oss) skall ej heller förekomma. I konsekvens med nu sagda stipuleras också att registrering i annat EG-land på grund av s.k. distansförsäljning till icke momsskyldiga, t.ex. postorderförsäljning till privatpersoner, inte skall förekomma beträffande återförsäljares omsättning av begagnade varor m.m. Den

privatperson som köper t.ex. en bok från ett danskt antikvariat (försäljare av begagnade böcker) kommer alltså att betala den danska moms som ingår i priset. Oavsett storleken av omsättning i Sverige av dylika begagnade varor skall det danska företaget inte momsregistrera sig här. Det skall det däremot för distansförsäljning hit överstigande 320.000 kronor om fråga inte är om begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter.

#### *Vad omfattas av det nya systemet med marginalbeskattning*

Marginalbeskattningssystemet omfattar som nämnts begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter. I det föreslagna nya kapitlet, 9a, definieras dessa objekt enligt följande.

**Begagnade varor** utgör varor som har varit i bruk och som är lämpliga för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation med **undantag** av:

1. fastigheter,
2. konstverk, samlarföremål eller antikviteter,
3. varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina, om ersättningen vid återförsäljarens förvärv understiger 175% av metallvärdet på inköpsdagen av det guld, silver eller platina som ingår i varan samt skrot, avfall eller liknande som innehåller guld, silver eller platina, eller
4. oinfattade naturliga eller syntetiska ädelstenar.

Ett *transportmedel* som definieras som nytt enligt 1 kap 13a § mervärdesskattelagen kan ändå anses begagnat i viss utsträckning och därigenom även omfattas av ifrågavarande definition av begagnade varor. En bil som körts före omsättningen men högst 6.000 kilometer är ett exempel på denna situation. Beskattningen av bilen skall ske i konsumtionslandet, eftersom den utgör ett nytt transportmedel, men beskattningsunderlaget skall vara vinstmarginalen. Vid en intern svensk omsättning går detta bra, men enligt direktivet skall inte marginalbeskattningssystemet omfatta gemenskapsinterna överlåtelser av nya transportmedel varför det särskilt uttrycks att marginalbeskattningssystemet inte skall tillämpas vid försäljning av ett nytt transportmedel till ett annat EG-land.

**Konstverk** utgör:

1. tavlor m.m. och konstgrafiska blad,
2. skulpturer och avgjutningar av skulpturer, om de gjutits under upphovsmannens eller dennes dödsbos övervakning i högst åtta exemplar, och
3. handvävda tapisserier, under förutsättning att de utförts för hand efter upphovsmannens original i högst åtta exemplar.

En *konstnär* (eller dennes dödsbo) skall enligt reglerna som träder i kraft den 1 november 1995 *undantas från momsskyldigheten* för omsättning av egna konstverk enligt 1-3 här ovan (bildkonstverk) *om beskattningsunderlagen* för denne (eller dödsboet) för beskattningsåret sammanlagt *understiger 300.000 kronor*. Även om omsättningen är så låg skall konstnären (eller dennes dödsbo) efter ansökan därom och beslut av skattemyndigheten kunna frivilligt inträda i momssystemet. Ett sådant beslut skall gälla till utgången av det andra året efter det år under vilket beslutet fattades.

Konstnärens (eller dennes dödsbos) omsättning av egna bildkonstverk enligt 1-3 här ovan skall omfattas av en lägre momssats, nämligen 12%. Detsamma skall gälla vid import (införsel från tredje land) av bildkonst och då inte bara för konstnären (eller dennes dödsbo) utan även för andra kategorier. Vid en återförsäljares vidareförsäljning av bildkonst som han själv har importerat skall, vid beräkningen av beskattningsunderlaget, inköpspriset anses motsvara beskattningsunderlaget vid importen med tillägg av tullmomsen.

**Samlarföremål** utgör:

1. frimärken och beläggningsstämplar, frankeringsstämplar, förstadagsbrev samt kuvert, brevkort, kortbrev och liknande försedda med frimärke, under förutsättning att de är makulerade eller, om de är omakulerade, inte gångbara och inte avsedda som lagligt betalningsmedel, och
2. samlingar och samlarföremål av zoologiskt, botaniskt, mineralogiskt, anatomiskt, historiskt, arkeologiskt, paleontologiskt, etnografiskt eller numismatiskt intresse.

När det gäller samlarföremål som är sedlar, mynt eller frimärken skall enligt en övergångsbestämmelse marginalbeskattningssystemet få tillämpas vid en försäljning efter den 1 november 1995 av sådant föremål även om det förvärvats före nämnda datum från en näringsidkare, alltså inte bara vid förvärv från privatpersoner. Denna utvidgning av möjligheterna att tillämpa det nya systemet motiveras av praktiska skäl. Om återförsäljaren inte kan visa inköpspriset för ett sådant samlarföremål skall, också enligt en övergångsbestämmelse, inköpspriset anses utgöra 50% av priset som erhålls vid vidareförsäljning den 1 november 1995 eller senare.

Särskilt för import (införsel från tredje land) av samlarföremål skall en lägre momssats tillämpas, nämligen 12%. Vid en återförsäljares vidareförsäljning av samlarföremål som han själv har importerat skall, vid beräkningen av beskattningsunderlaget, inköpspriset anses motsvara beskattningsunderlaget vid importen med tillägg av tullmomsen.

**Antikviteter** utgör varor som är mer än 100 år gamla och som inte är konstverk eller samlarföremål.

Särskilt för import (införsel från tredje land) av antikviteter skall en lägre momssats tillämpas, nämligen 12%. Vid en återförsäljares vidareförsäljning av antikviteter som han själv har importerat skall, vid beräkningen av beskattningsunderlaget, inköpspriset anses motsvara beskattningsunderlaget vid importen med tillägg av tullmomsen.

*Vinstmarginalbeskattningssystemet: två metoder*

Den metod för beskattning av vinstmarginalen som ovan beskrivits utgör den normala.

**Normal marginalbeskattning** sker alltså på ett beskattningsunderlag som utgör återförsäljarens vinstmarginal minskad med den mervärdesskatt som hänför sig till vinstmarginalen, och denna marginal utgör skillnaden mellan en varas försäljningspris och inköpspriset. Principen är att vinstmarginalen skall beräknas på varje enskild vara. Därför får en negativ vinstmarginal inte avräknas mot vinst som uppkommit beträffande andra omsatta varor. En avräkning av negativa marginaler kan endast göras vid tillämpning av s.k. förenklad marginalbeskattning. **Förenklad marginalbeskattning** får tillämpas för **varor som inköpts**



**eller sålts i klump.** Då beräknas momsens för den aktuella perioden som skillnaden mellan periodens försäljningspriser och inköspriser avseende sådana varor. Utskottet förtydligade att vid förenklad marginalbeskattning skall, i likhet med vad som skall gälla vid normal marginalbeskattning, den moms som hänför sig till vinstmarginalen räknas av från beskattningsunderlaget. Om klumppriser vid inköp eller försäljningar för den aktuella perioden utgör den huvudsakliga delen, kan den förenklade marginalbeskattningsmetoden tillämpas på samtliga varor som under perioden kan omfattas av systemet med beskattning av vinstmarginalen. Om den förenklade marginalbeskattningsmetoden leder till ett underskott för perioden sker inte återbetalning utan underskottet får rullas vidare till nästa period och avräknas där (mellanliggande bokslut spelar härvidlag ingen roll). Beträffande **motorfordon** får **aldrig** det **förenklade marginalbeskattningssystemet** tillämpas då ju dessa vanligen är registrerade och därmed lätta att identifiera.

#### *Avdragsrätten*

Avdragsrätt kommer inte att föreligga för ingående skatt som hänför sig till förvärv från en skattskyldig återförsäljare som tillämpar marginalbeskattningssystemet (jfr ovan under Skattskyldiga återförsäljare och deras kunder, konsekvenser i allmänhet). Avdragsförbudet gäller även vid förvärv från annat EG-land om omsättningen beskattas enligt det landets marginalbeskattningssystem (jfr ovan under Försäljning mellan EG-länder av begagnade varor m.m.).

I följande fall kan en skattskyldig återförsäljare frivilligt efter ansökan och beslut därom tillämpa marginalbeskattningssystemet, nämligen vid försäljning av:

1. konstverk, samlarföremål och antikviteter som återförsäljaren själv har infört till Sverige från tredje land (dvs. importerat), eller
2. konstverk som återförsäljaren har förvärvat från upphovsmannen eller dennes dödsbo.

Om en återförsäljare i fall enligt 1-2 ovan inte väljer att ändå tillämpa det normala momsbeskattningssystemet omfattas dennes förvärv eller import av nämnda varor av avdragsförbud. Om det normala systemet tillämpas gäller särskilt, och till skillnad från vad som annars gäller, att avdragsrätten inträder först vid återförsäljarens vidareförsäljning av dessa varor (jfr ovan under Vem omfattas av det nya systemet med marginalbeskattning).

#### *Administrativa föreskrifter etc*

En skattskyldig återförsäljare som tillämpar marginalbeskattningssystemet får för sådan omsättning inte ange momsens i faktura eller jämförlig handling, eftersom dennes köpare inte har avdragsrätt för ingående skatt på sådant förvärv. Om återförsäljaren tillämpar både marginalbeskattningssystemet och det normala momsbeskattningssystemet måste vederbörande i sin redovisning särskilja vilka transaktioner som hör till respektive system.

#### *Övergångsbestämmelser i samband med ikraftträdandet av marginalvinstbeskattningssystemet*

Ovan har beskrivits det nya systemet med momsbeskattning av vinstmarginalen vid en skattskyldig återförsäljares omsättning av begagnade varor m.m. Ikraftträdandedatum är den 1 november 1995. Då går dessutom den s.k. fiktiva avdragsrätten definitivt förlorad för samtliga

företag och ersätts alltså i vissa fall med marginalbeskattningssystemet. Emellertid kommer ju företagen vid ikraftträdandet att i sina lager ha varor som förvärvats under det nuvarande systemet. Av förarbetena framgår att det är avdragsrättens inträde för respektive förvärv som avgör om de äldre bestämmelserna (nuvarande när detta skrivs) fortfarande skall tillämpas. Dvs., leveransen styr i detta avseende; avdragsrätten inträder ju principiellt sett redan vid leveransmottagandet och ingående skatten dras av för den redovisningsperiod då förvärvet enligt god redovisningssed bokförs eller borde bokföras.

Vid ikraftträdandet kommer en skattskyldig återförsäljare att i sitt lager ha varor av i huvudsak fyra slag:

- varor med rätt till avdrag för ingående skatt (1),
- varor med rätt till avdrag för fiktiv moms (2),
- varor som förvärvats momsfritt på grund av att säljarens omsättning varit undantagen från själva momsplikten (konstverk, sedlar, mynt och frimärken) 3, och
- varor som förvärvats från någon i annat EG-land som tillämpat det landets marginalbeskattningssystem (4).

För det första varuslaget (1) uppkommer inget problem eftersom nuvarande regler (det normala momsbeskattningssystemet) skall användas även efter den 1 november 1995.

För det andra varuslaget (2) skall enligt övergångsbestämmelse de nuvarande reglerna tillämpas av en skattskyldig återförsäljare. Om marginalbeskattningssystemet skulle tillämpas vid vidareförsäljningen skulle återförsäljaren kompenseras dubbelt: först genom rätten till fiktivt avdrag sedan genom tillämpning av systemet med beskattning av vinstmarginalen. Dvs., om rätten till fiktivt avdrag inträtt senast den 31 oktober 1995 får fiktivt momsavdrag göras och sedan tas moms ut enligt det normala (nuvarande) momsbeskattningssystemet vid den senare vidareförsäljningen av just den varan. Notera härvidlag att det avgörande är att den fiktiva avdragsrätten principiellt sett inträtt senast den 31 oktober 1995, dvs. att leveransen skett senast nämnda datum och att varan därmed ingår i det ineliggande lagret då. En annan sak är det att den fiktiva momsens avseende förvärvet enligt god redovisningssed kan komma att redovisas i momsdeklarationen efter de nya reglernas ikraftträdande, dvs. i momsdeklarationen november-december 1995.

För det tredje varuslaget (3) noteras beträffande konstverk att några övergångsbestämmelser inte ansetts motiverade (jfr ovan under Konsekvenser, i några särskilda fall). Beträffande samlarföremål såsom sedlar, mynt eller frimärken gäller enligt övergångsbestämmelse att marginalbeskattningssystemet av praktiska skäl får tillämpas även för förvärv i det gamla (nuvarande) systemet från en näringsidkare. Enligt övergångsbestämmelse gäller också att nämnda samlarföremål som förvärvats i det gamla systemet, vid försäljning den 1 november 1995 eller senare och tillämpning av marginalbeskattningssystemet, får åsättas ett schablonmässigt inköpspris om 50% av vidareförsäljningspriset (jfr ovan under Vad omfattas av det nya systemet med marginalbeskattning).

För det fjärde varuslaget (4) skall det nya systemet med marginalbeskattning tillämpas. Några övergångsbestämmelser har inte ansetts behövliga här. Det andra EG-landet har redan haft det nya systemet före den 1 november 1995. Om det skulle visa sig oförmånligare att tillämpa marginalbeskattningssystemet jämfört med det normala med beskattning av gemenskapsinterna varuförvärv, får man alltså överenskomma om tillämpning av det senare

med sin leverantör i det andra EG-landet. Detta gäller ju även framgent och inte bara för inneliggande lager den 31 oktober 1995 av ifrågavarande varor (jfr ovan under Försäljning mellan EG-länder av begagnade varor m.m.).

## A2. Beskattningen av resebyråverksamhet

En researrangör sysslar huvudsakligen med försäljning och marknadsföring av resor till allmänheten. Varor och tjänster som ingår i resan köper researrangören (resebyrå) in från flygbolag, bussföretag, hotell, restauranger m.fl. Alternativt förmedlar resebyrå i eget namn flygbolagets, hotellets etc tjänster och varor till allmänheten. Resebyrå förmedlar även resor i annans namn mot provision.

Bakom ett reseköp ligger vanligen minst ett trepartsförhållande: en resenär - en researrangör/resebyrå - en säljare av varor eller tjänster som resenären skall konsumera. Problemet är att konsumtionen av tjänsterna och varorna kan anses ske i ett eller flera länder, vilket innebär att researrangören/resebyrå dels får problem med att bedöma vilka delar i fakturan till resenären som skall beläggas med svensk moms, dels kanske måste registrera sig till moms även i annat land. Inom EG har man därför skapat ett särskilt regelsystem för den del av verksamheten som består i att en resebyrå/researrangör för egen räkning eller i eget namn tillhandahåller resenärer resetjänster.

Beträffande just dessa tjänster och varor som resebyrå/researrangören köper in från andra näringsidkare eller förmedlar i eget namn skall resebyråns/researrangörens tillhandahållande till resenären betraktas som omsättning av *en enda tjänst* (resetjänsten), vilken *beskattas* i det land *där resebyrå/researrangören har sitt fasta driftställe*. Därmed sker beskattningen i ett enda land av hela tillhandahållandet från resebyrå/researrangören till resenären, eftersom allt kommer att omfattas av huvudregeln (i Sverige 5 kap 8 § mervärdesskattelagen) beträffande bestämmandet av omsättningsland. Bestämmande av beskattningsland blir ju ganska enkelt eftersom det fasta driftstället anses ligga på den plats som den ekonomiska aktiviteten utgår i från, dvs. i första hand där resebyrå har försäljningskontor. För de varor och tjänster som kommer resenären *direkt till godo* (flygresan, bussresan, hotellrummet, luncher etc) skall beskattningsunderlaget utgöras av resebyråns/researrangörens *marginal*. Vid beräkningen av marginalen räknas kostnaden, som t.ex. ett engelsk hotell debiterar den svenska resebyrå, inklusive moms, vilket innebär att beskattningen av de av resebyrå sålunda inköpta tjänsterna (och varorna) beskattas i konsumtionslandet: svensk moms beräknas av resebyrå endast på marginalen. Andra kostnader som resebyrå/researrangören har för att administrera resetjänsten, t.ex. kontorskostnader, kan sägas komma resenären *till godo indirekt* och omfattas sålunda av *allmänna momsbestämmelser*. Systemet kan illustreras med följande exempel:

1. Resenärens pris (inkl. moms)	10.000 kr
2. Resebyråns kostnader (inkl. moms) för inköp från andra näringsidkare och som kommer resenären <i>direkt till godo</i> (t.ex. kostnad för persontransport, hotellrum etc inkl. av leverantören debiterad moms)	8.000 kr
3. Vad som kommer resenären <i>indirekt till godo</i> (t.ex. resebyråns kontorskostnader)	1.000 kr

(varav ingående moms) 200 kr

4. *Marginalen*, dvs. skillnaden mellan 1 och 2 10.000 kr  
-8.000 kr  
 2.000 kr

inkl. moms eller  
 1.600 kr exkl. moms vid  
 momssatsen 25%

5. Utgående moms på marginalen enligt 4  
 $1.600 \text{ kr} \times 25\% = 400 \text{ kr}$

6. I momsdeklarationen redovisas utgående moms  
 enligt 5 (dvs. på marginalen)  
 och ingående moms enligt 3 (dvs. enl. allmänna best.):

Utgående moms	400 kr
<u>Ingående moms</u>	<u>200 kr</u>
Skatt att betala	200 kr

Det beskrivna systemet inom EG för beskattning av resebyråer införs i Sverige den **1 januari 1996** genom införandet av ett nytt kapitel (9b) i mervärdesskattelagen. Det nuvarande systemet skall dock enligt en övergångsbestämmelse gälla i fråga om resetjänster som omsätts före nämnda datum.

På motsvarande sätt som beskrivits under A här ovan angående försäljning av begagnade varor m.m. är det alltså även för resebyråerna fråga om ett system med momsbeskattning av vinstmarginalen. Skillnaden är att beträffande resebyråverksamheten uppställs *inget avdragsförbud* för kunderna. När resebyråerna tillämpar marginalmetoden skall de ha valfrihet beträffande huruvida de öppet redovisar utgående moms i fakturan till kunden eller ej. När resenären är en privatperson skall det vara obligatoriskt för resebyråer att tillämpa marginalmetoden för varor och tjänster som resebyrån förvärvar från andra näringsidkare samt om resebyrån förmedlar varorna och tjänsterna i eget namn. Om resenären däremot är en näringsidkare, får resebyrån i stället tillämpa de allmänna momsbestämmelserna på en sådan omsättning vad gäller redovisning av ingående skatt m.m.

### **A3. Undantag för omsättning av vissa tjänster till utländska företagare**

För fysiska tjänster som utförs i Sverige får utländska kunder först betala svensk moms, och sedan får kunden tillbaka momsen från "Ludvika-kontoret" om kunden skulle ha haft avdragsrätt om den bedrivit verksamheten i Sverige. Detta gäller t.ex. underhållning, undervisning, vetenskap och liknande samt värdering av och arbeten på varor som är lös egendom och varutransporttjänster omsatta inom landet eller tjänster i Sverige tillhandahållna som ett led i en sådan varutransport.

**Retroaktivt från den 1 januari 1995** gäller numera särskilt beträffande 1. *värdering av och arbete (däri inbegripet kontroll och analys) på lös egendom* samt 2. *varutransporter inom Sverige och tjänster tillhandahållna i Sverige som ett led i en sådan varutransport*, att

undantag från momsplikten skall föreligga när uppdragsgivaren är en utländsk företagare som ändå skulle ha fått tillbaka moms från "Ludvika-kontoret". När det gäller varutransporttjänsterna och tjänster av karaktären omhändertagande, lastning och lossning av gods, dvs. tjänster som ingår som ett led i varutransporten, förutsätter momsfriheten att varutransporten har ett direkt samband med en varutransport till eller från ett annat EG-land. Dessa regler införs i ett nytt särskilt kapitel (10a) i mervärdesskattelagen och likställer dessa situationer med vad som gäller när uppdragsgivaren finns i ett land utanför EG (tredje land).

Reglerna i fråga underlättar momshanteringen avsevärt, eftersom en deltransport inom Sverige som en åkare utför och som ingår i ett större uppdrag där en vara t.ex. skall fraktas direkt från Sverige till Tyskland på uppdrag av företag där inte behöver momsbeläggas. Uppdragsgivaren i Tyskland behöver alltså inte gå omvägen över "Ludvika-kontoret" för att få tillbaka svensk moms som han får ligga ute med under tiden, utan den svenske åkaren fakturerar momsfritt redan från början. Detsamma gäller för t.ex. värdering av en tavla som utförs av en svensk konsthandlare på uppdrag av en engelsk konstfirma. Observera när det gäller arbeten på lös egendom att undantaget från momsplikt inte avser s.k. arbetsbeting, dvs. när det är fråga om att en helt ny vara skapas eller arbetena innebär att en befintlig vara omskapas till en ny vara. Undantaget i fråga gäller dock t.ex. vanliga reparationer av en vara som utgör lös egendom. Ur *bevissynpunkt* införs bestämmelser som säger att momsfriheten för värderingar av och arbeten på lös egendom skall styrkas med *intyg* från myndighet i den utländske företagarens hemland som utvisar dennes momsregistreringsnummer och att han där är momsskyldig. Motsvarande beviskrav när det gäller momsfriheten för varutransporttjänster och tjänster som ingår som ett led i varutransporten är - förutom dokumentation att fråga är om just en sådan tjänst - en *förklaring* från den utländske företagaren att denne är momsregistrerad i det andra EG-landet, och att verksamheten där skulle medföra momsskyldighet eller i övrigt återbetalningsrätt i Sverige om den bedrevs här.

Ett problem som noteras i sammanhanget är att det nya kapitlet (10a) inte tar upp bedömningen av *förmedling* av de tjänster som föreslås omfattas av undantag från momsplikt enligt vad nyss sagts. Sålunda kommer alltså t.ex. förmedling av en deltransport inom Sverige, där uppdragsgivaren är en utländsk företagare som skulle ha haft avdragsrätt om han bedrivit sin verksamhet i Sverige, inte automatiskt att följa bedömningen av själva den förmedlade tjänsten. Själva förmedlingstjänsten beskattas i stället i Sverige enligt huvudregeln när tillhandahållaren av densamma har fast driftställe här, och uppdragsgivaren i det andra EG-landet får alltså begära tillbaka förmedlingsmomsen från "Ludvika-kontoret", om han skulle haft avdragsrätt här om verksamheten bedrivits i Sverige.

Beträffande *uthyrning av transportmedel eller av transporthjälpmedel* gäller i dag, enligt ett undantag från huvudregeln om att tillhandahållarens driftställe avgör frågan om beskattningsland, att uthyrningstjänsten beskattas i det land där den uteslutande konsumeras. Detta är inte EG-konformt. T.ex. ett danskt företags uthyrning av en buss till Sverige för utnyttjande uteslutande här, skall inte leda till att det danska företaget beskattas här. Av den anledningen justeras genom tillägg av utskottet undantagsregeln i fråga till att gälla enbart i förhållande till land utanför EG (tredje land).

#### **A4. Undantag för omsättning av vissa posttjänster**

**Retroaktivt från den 1 januari 1995** gäller numera att postbefordringsföretags omsättning i postverksamhet av transporttjänster avseende brev och paket, som distribueras inom landet för ett utländskt postbefordringsföretags räkning undantas från momsplikt.

### **A5. Undantag för omsättning till och förvärv av internationella organisationer, diplomater m.fl.**

**Retroaktivt från den 1 januari 1995** gäller numera skattefrihet för omsättning av varor som transporteras till internationella organisationer och diplomater i andra EU-länder. Vidare gäller från samma datum att en internationell organisation eller diplomat som har rätt till återbetalning av moms vid förvärv av varor i Sverige kan förvärva motsvarande varor utan skatt från andra EU-länder. Reglerna om rätt till återbetalning av moms för internationella organisationer och diplomater har dessutom utvidgats retroaktivt från nämnda datum till att omfatta även motorfordon, alkohol och tobak.

### **B. Kommunernas återbetalningsrätt samt momssatsen på livsmedel (prop. 1994/95:150, bet. 1994/95:FiU20, SFS 1995:931)**

Den 1 januari 1995 slopades den generella avdragsrätten för ingående moms för kommunerna. Detta innebär att kommunerna numera endast kan redovisa ingående skatt i en momsdeklaration avseende förvärv till momspliktig verksamhet. Av den anledningen gäller övergångsvis under 1995 att kommunerna enligt ett särskilt förfarande utanför momslagen får söka restitution avseende ingående moms på förvärv till momsfri verksamhet hos "Ludvika-kontoret". Den **1 januari 1996** föreslås i kompletteringspropositionen 1994/95:150 att detta övergångssystem slopas. I stället skall kommuner och landsting få utbetalningar från Riksgäldskontoret avseende moms på förvärv till momsfri verksamhet. Beslutande myndighet angående dessa utbetalningar skall dock fortsatt vara "Ludvika-kontoret". I samband med detta förslag föreslår regeringen också en lag om utjämning av skatteinkomster och kostnader i kommuner och landsting. Förslaget kan för närvarande sägas vara vilande då man avser att se över den "tekniska lösningen" av förslaget under hösten 1995. Detta är alltså förändringar som ligger utanför momslagen. Det konstateras emellertid att de momsfria delarna i kommuners verksamheter fortsatt kommer att ligga helt utanför det vanliga momssystemet.

Momssatsen på restaurangtjänster höjdes den 1 januari 1995 från 21% till 25%. Kvar blev endast livsmedel (varor) på 21%. Detta innebär att för första gången sedan 1990 råder det olika momssatser för servering och t.ex. hämtluncher. Den **1 januari 1996** sänks momssatsen på livsmedel från 21% till 12% (SFS 1995:931), vilket öppnar för att en ny andra reducerad momssats införs, t.ex. för nyhetstidningar (se nedan under C). Spannet mellan serveringstjänster (25%) å ena sidan och hämtluncher och livsmedel i övrigt å andra sidan ökas alltså ytterligare den 1 juli 1995 genom att momssatsen för det senare sänks till 12%.

### **C. Allmänna nyhetstidningar (SOU 1995:37)**

Den normala momssatsen kommer att vara 25% även i fortsättningen och 12% för vissa tjänster såsom resetjänster och hotelltjänster. Genom att matmomsen sänks från 21% till 12% öppnas möjligheten att tillämpa en ny reducerad momssats, enligt EGs regler får vi nämligen ha en generell momssats och två reducerade momssatser. För nyhetstidningar har från politiskt håll hörts diskussioner om införande av en momssats i storleksordningen 6-8%. En möjlighet till detta har alltså öppnats, men frågan är om det är politiskt genomförbart att frångå dagens nollskattesats för nyhetstidningarna. I SOU 1995:37 lämnas inte heller något sådant förslag. Däremot föreslås där, dock utan förslag om ikraftträdandedatum, ett

preciserande av innebörd att publikationer för vilka s.k. presstöd lämnas skall anses som allmänna nyhetstidningar. Presstödsnämndens beviljande av presstöd skulle alltså bli avgörande för skattemyndigheternas bedömning om den för dagstidningar förmånligare momssatsen skall få användas. För att utesluta elektroniska utgåvor härifrån föreslås också att en allmän nyhetstidning skall vara av papper. Har man tänkt på att man då också utesluter taltidningar för blinda från den förmånligare momssatsen?

#### **D. Nya tidpunkter för redovisning av moms (SOU 1995:12, bet. 1994/95:FiU20, Lagrådsremiss den 1 juni 1995)**

Som bekant har företag med EU-handel som huvudregel en månadsredovisning av momsen. Företag som överhuvudtaget inte har EU-handel eller som har en begränsad sådan handel kan fortsätta med tvåmånadersredovisning. Emellertid framfördes i SOU 1994:87 att redovisningsperioden för moms generellt sett skall vara en månad med uppbördsdagen den 20:e i månaden efter redovisningsperioden. Detta förslag har upprepats i SOU 1995:12, och med föreslaget ikraftträdandedatum den **1 januari 1996**.

Enligt en lagrådsremiss den 1 juni 1995 (fortfarande med föreslaget ikraftträdandedatum den 1 januari 1996) har förslaget modifierats beträffande redovisningsperioder och uppbördsdagar enligt följande.

Enligt förslaget skall redovisningsperioden för moms generellt vara en månad. Skattemyndigheten skall endast kunna göra undantag härifrån för skattskyldiga som regelmässigt upprättar kortperiodiska bokslut (t.ex. likvidationspliktiga), vilka efter beslut får förkorta eller förlänga en månadsperioden med ett mindre antal dagar.

I övrigt skall det inte finnas några undantag från en månadsredovisningsperioder, förutom för skattskyldiga som även fortsättningsvis skall få redovisa momsen i inkomstdeklarationen på grund av låg omsättning. Gränsbeloppet härvidlag höjs dock från 200.000 kronor till en miljon kronor. Vidare föreslås att skattemyndigheten efter ansökan därom skall ha möjlighet att besluta om att företagaren skall redovisa momsen i inkomstdeklarationen. Ett sådant beslut skall gälla i två hela beskattningsår.

Notera dock att skattskyldiga som inte lämnar inkomstdeklaration, t.ex. kommanditbolag och handelsbolag, enligt lagrådsremissen förlorar sin möjlighet till helårsredovisning på grund av låg omsättning. De företag som har en årsomsättning om högst 200.000 kronor och varuförsäljning till andra EG-länder om högst 120.000 kronor förlorar också möjligheten till helårsredovisning, men skall även fortsättningsvis få göra den s.k. kvartalsredovisningen för helt kalenderår efter medgivande (beslut) därom från skattemyndigheten.

Så långt själva redovisningsperioderna, men hur skall uppbörden ske enligt lagrådsremissen?

Skattskyldiga med en årsomsättning som beräknas överstiga 10 miljoner kronor skall enligt förslaget redovisa och betala moms den 20:e i månaden efter redovisningsperiodens utgång. För övriga skattskyldiga (årsomsättning om högst 10 miljoner kronor) gäller även fortsättningsvis om förslaget blir lag att de skall redovisa och betala momsen den 5:e i andra månaden efter redovisningsperiodens slut. Period som slutar den 30:e juni skall fortsatt ha uppbördsdagen den 20:e augusti.

Den periodiska sammanställningen, den s.k. kvartalsredovisningen, skall enligt förslaget

också fortsättningsvis lämnas den 5:e i andra månaden utgången av den period som sammanställningen avser (kvartal eller kalenderår).