

SkatteNytt 7-8 1997, s. 467-468

Två frågor om moms.

Fördelningsnyckel vid förskott samt royalty i dödsbo

I denna artikel fortsätter jag med att ta upp momsfrågor från praktiken, där jag med begreppen "gammalt" och "nytt" markerar en åtskillnad mellan momsregler som fanns redan före Sveriges EU-inträde 1995 och regler som kommit in i mervärdesskattelagen (ML) genom EU-inträdet. Den "gamla" frågan redovisas före den "nya" nedan.

1 Tillämplig fördelningsnyckel i samband med förskott

Antag att en momsskyldig företagare (X) köper datatjänster från en entreprenör (Y) att levereras under första kvartalet 1997, och denne (Y) skickar en momsberäknad förskottsfaktura och uppbär förskott för tjänsterna redan i december 1996. Antag vidare att X 1996 har en s.k. blandad verksamhet med fördelningsnyckeln, t.ex. baserad på omsättningen i företaget, 25% avdragsrätt och 75% icke avdragsrätt för ingående moms. För 1997 gäller det omvända förhållandet i X verksamhet beträffande avdragsrätten, och frågan ställer sig om den gynnsammare fördelningsnyckeln för 1997 kan tillämpas av X beträffande storleken av ingående moms att redovisa i momsdeklarationen för redovisningsperioden december 1996.

Jag anser att svaret på frågan är ja, eftersom tjänsterna - ehuru redovisningskyldighet för Y och avdragsrätt för X inträder i redovisningsperioden december 1996 till följd av förskottsreglerna (jfr 13 kap. 6 § 3 respektive 13 kap. 16 § 2 ML - ändå tillhandahålls under första kvartalet 1997. Även om skattskyldighet och redovisningskyldighet för Y respektive principiell avdragsrätt och rätt att utöva avdragsrätten för X inträder redan i redovisningsperioden december 1996, är det fråga om beskattning av själva de tillhandahållna tjänsterna respektive bedömning av omfattningen av avdragsrätten för de förvärvade tjänsterna som sådana, varför jag anser att de faktiska omständigheterna i X verksamhet såsom de bedöms för 1997 skall utgöra fördelningsnyckeln (förutsatt att omständigheterna kan bedömas när X skall lämna deklarationen för perioden december 1996, i annat fall kan rättelse ske vid senare tillfälle av ifrågavarande deklaration).

2 Oskiftat dödsbo innehållande rätt till royalty för t.ex. musikrättigheter - momsskyldigt från och med 1997?

Som bekant infördes en 6%-ig moms på konstnärliga och litterära rättigheter den 1 januari 1997 genom SFS 1996:1327. Frågan är om ett oskiftat dödsbo som innehåller sådana rättigheter blir momsskyldigt från och med nämnda datum för royalties (jag bortser för enkelhets skull från ikraftträdande bestämmelser avseende ersättningar under hösten 1996).

Svaret på frågan är enligt min mening nej. Jag utgår ifrån att dödsboet inte har några andra intäkter som skulle kunna medföra momsskyldighet än just ifrågavarande royalties. Frågan om ett dödsbos momsskyldighet i förevarande situation regleras inte genom de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 1 § första stycket 1 ML, utan genom reglerna om "Skattskyldighet i särskilda fall" i 6 kap. 4 § ML, vilken bestämmelse har följande lydelse: "Om en skattskyldig (min kursivering) har avlidit, är dödsboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter dödsfallet". Den avlidne upphovsmannen dog före 1997, och var sålunda inte skattskyldig enligt reglerna i ML dåför tiden. Detta innebär enligt min mening att dödsboet inte blir momsskyldigt för royalties som uppbärs 1997 och framåt i tiden, då förutsättningen för dess momsskyldighet är just att den avlidne också var skattskyldig.

Liknande frågor har inte berörts i förarbeten mer än i samband med införandet av den nya moms lagen den 1 juli 1994, varvid man med särskilda problem angående konkursboms skattskyldighet som förebild gjorde ett förtydligande såtillvida att ordet omsättning infördes i beskattningsregeln (jfr prop. 1993/94:99 sid. 189). Dvs., om en avliden var skattskyldig, skall dödsboet också bli skattskyldigt från första kronan av omsättning som det gör. Däremot är förarbetena tysta beträffande vad som gäller i förevarande situation, dvs. när den avlidne inte var skattskyldig, varför jag stannar för den ovan redogjorda bedömningen.