

Momsrullan IV

En handbok för praktiker och forskare

Björn Forssén



Produkten ingår i plattformen
Pedagogiskt Forum Skatt - PFS
www.forssen.com

Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare

© Björn Forssén
www.forssen.com
Titel: Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare

FÖRORD

Momsrullan IV: En handbok för praktiker och forskare är en handbok om mervärdesskatt (moms) som passar både för den praktiskt orienterade läsaren, som behöver stöd till en domstolsinlaga m.m., och för forskaren, som behöver hitta i molnet av lagändringar etc. på momsområdet. Bokens titel visar att den riktar sig till en bred läsekrets – i princip till alla som vill hitta svar på sina momsfrågor eller en väg vidare i sökandet.

Boken består i tre sektioner: *Grundläggande regler om moms* (10 000 000); *Internationella affärer och moms* (20 000 000); och *Formella regler och redovisningsregler om moms* (30 000 000).

Sifferserien, bestående i åtta siffror, är tänkt att underlätta att förflytta sig i främst PDF-versionen av boken från innehållsförteckningen till en viss sektion, kapitel och avsnitt med hjälp av dataprogrammets sökfunktion. Sifferserien indelar boken i sektion, kapitel och avsnitt enligt följande: första siffran står för sektion, den andra för kapitel i respektive sektion och övriga siffror anger avsnitt i respektive kapitel.

För den som önskar ha ett tämligen heltäckande momsbibliotek föreslår jag även följande av mina momsböcker:

- Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier: Femte upplagan (301 sidor); och
- Momsreform II: Förslag för Sverige, EU och forskningen (299 sidor).

Förhoppningsvis ger denna bok en aktuell – och historisk – överblick på momsområdet, så att både praktiker och forskare kan bedöma sin momsfråga. Den som vill fördjupa sig i frågor om enkla bolag (och partrederier) och moms eller i frågor om behov av ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200) eller i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) kan gå vidare till de båda ovan nämnda momsböckerna. Tillsammans med denna bok bildar de en trio på över 1 200 sidor i ämnet mervärdesskatt. Dessutom har jag publicerat en översättning till engelska språket av nämnda bok om enkla bolag (och partrederier) och moms: *Tax and payment liability to VAT in joint ventures and shipping partnerships: Fifth edition* (299 sidor).

De regler som berörs i denna bok är de som gällde per den 1 juli 2019.

Stockholm i november 2019
Björn Forssén

INNEHÅLL

FÖRKORTNINGAR, s. 16

GUIDE TILL MOMSRULLAN, s. 19

10 000 000 SEKTION 1 – GRUNDLÄGGANDE REGLER OM MOMS, s. 21

- 11 000 000 Mervärdesskattens (momsens) skyldigheter och rättigheter, s. 23
- 11 100 000 Översiktligt om mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter, s. 23
- 11 200 000 Huvudprinciperna om beskattningsrätten, s. 33
- 11 210 000 Inländska respektive utländska beskattningsbara personer, s. 34
- 11 210 100 Likställande av en (inländsk) beskattningsbar person med en utländsk beskattningsbar person, s. 35
- 11 211 100 Omsättning görs av en inländsk beskattningsbar person, s. 35
- 11 211 200 Omsättning görs av en utländsk beskattningsbar person, s. 36
- 11 220 000 Särskilda bestämmelser om skattskyldighet, s. 37
- 11 221 000 Skattskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier (6 kap. 2 § ML), s. 40
- 11 222 000 Skattskyldighet för förmedlare (6 kap. 7 § ML), s. 44
- 11 230 000 Unionsinternt förvärv av vara (UIF), s. 45
- 11 240 000 Import, s. 45
- 11 250 000 Särskilt om s.k. betalningsskyldighet, s. 46

- 12 000 000 Skatteplikten och undantag från skatteplikten för vissa omsättningar av varor och tjänster, s. 47
- 12 100 000 Översikt om skatteplikt, undantag och skattesatser, s. 47
- 12 110 000 Generell skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster och tillämplig momssats, s. 47
- 12 111 000 A Tillgångsöverlåtelser, s. 47
- 12 112 000 B Fastighetsområdet, s. 47
- 12 113 000 C Rättigheter, personliga tjänster och kommunikation m.m., s. 48
- 12 114 000 D Upplevelseindustrin, kultur, nöjen och medierna m.m. och idrott samt livsmedel, s. 48
- 12 120 000 Från skatteplikt okvalificerat undantagna respektive kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, s. 49
- 12 121 000 a Undantag för överlåtelse av verksamhet eller av vissa anläggningstillgångar, s. 50
- 12 122 000 b Undantag på fastighetsområdet, s. 50
- 12 123 000 c Vård, utbildning, bank- och finansieringstjänster, värdepappershandel, försäkringstjänster, fartyg m.m., s. 50
- 12 124 000 d Kulturområdet, massmedieområdet m.m., lotterier etc. och idrott, s. 51
- 12 200 000 Skatteplikt och undantag från skatteplikt respektive momssatser, s. 52
- 12 200 001 Inledning till och disposition av avsnitten 12 201 010-12 216 552, s. 52
- 12 201 010 Varor respektive tjänster, s. 61
- 12 201 020 Det momsmässiga omsättningsbegreppet, s. 65
- 12 201 021 Omsättning i flera led samtidigt, s. 68
- 12 201 022 Omsättning i form av engångsersättning, s. 68
- 12 201 023 Beskattningsunderlaget, s. 71
- 12 201 024 Problem ang. att beskattningsunderlaget för moms kan påverkas av felaktig punktskatt, m.m., s. 73

12 201 030 Skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML och bestämmningen av det skattepliktiga området etc, s. 82

12 201 031 Prövning av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är beskattningsbara personer, s. 82

12 201 032 Prövning av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är icke beskattningsbara personer, s. 91

12 201 033 Ang. 6 kap. 7 § ML avseende förmedlare jämförd med oäkta kommissionärsförhållanden i 6 a kap. 1 § första st. 3 ML, s. 95

12 201 034 Mer om ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler – exemplet undantag från skatteplikt i 3 kap. ML vid import av gas från tredje land, s. 97

12 202 000 Olika fall av omsättning kontra ej omsättning, s. 100

12 202 010 Lån, aktieägartillskott och dylikt, s. 101

12 202 020 Utdelningar från dotterbolag och koncernbidrag, s. 101

12 202 021 Mervärdesskattegrupper, s. 103

12 202 022 Vissa interna tjänster, s. 106

12 202 023 Slussning av ingående moms inom äkta koncerner (upphörde 2016), s. 106

12 202 030 Medlemsavgifter och serviceavgifter, s. 110

12 202 040 Bidrag, skadestånd, böter och dylikt samt stipendier, s. 110

12 202 041 Beskattningsunderlaget och bidrag från köparen eller tredje part, s. 112

12 202 050 Avhjälpan av skada som vållats i verksamhet, s. 113

12 202 060 Negotiorum gestio, s. 113

12 202 070 Förskott och a conton kontra deponerade belopp och liknande, s. 113

12 202 080 Utlägg, s. 115

12 202 090 Kostnadsfördelning respektive vidarefakturerings, s. 115

12 202 100 Tjänster som skapas av parterna själva, s. 116

12 202 101 Indelning av omsättning av tjänster i olika kategorier, s. 118

12 210 000 Inledning till genomgången av gränsdragningsproblem mellan omsättningar av olika momsmässig karaktär eller olika tillämpliga momssatser etc., s. 125

12 210 010 Schematisk och exemplifierande översikt avseende hur skyldigheter och rättigheter enligt ML hänger ihop, s. 127

12 211 000 Särskilt om skatteplikt och undantag från skattepliktig omsättning enligt 3 kap. 1-24 §§ samt undantag från omsättning enligt 2 kap. 1 b § ML, s. 134

12 211 100 Tillgångsöverlåtelser respektive undantag för överlåtelse av verksamhet eller av vissa anläggningstillgångar, s. 134

12 211 110 Tillgångsöverlåtelser, s. 134

12 211 120 Undantag för överlåtelse av verksamhet eller av vissa anläggningstillgångar, s. 135

12 212 000 Fastighetsområdet, s. 140

12 212 010 Huvudregeln om undantag från skatteplikt, 'undantag från undantaget' och frivillig skattskyldighet, s. 140

12 212 011 Ang. undantagen från skatteplikt som finns på andra områden än fastighetsområdet, 3 kap. 4- 32 §§, s. 144

12 212 100 'Undantagen från undantaget' i 3 kap. 3 § första st., gränsdragningen mellan 3 kap. 2 § och tjänster som omfattas av den generella skatteplikten i 3 kap. 1 § första st. samt 3 kap. 2 § och sammansatta transaktioner på fastighetsområdet, s. 145

12 212 110 'Undantagen från undantaget' i 3 kap. 3 § första st. 1-12, s. 145

12 212 111 Ang. maskiner och utrustning i 3 kap. 3 § första st. 1, s. 145

12 212 112 Ang. växande skog etc. i 3 kap. 3 § första st. 2, s. 150

12 212 113 Ang. jordbruksarrende etc. i 3 kap. 3 § första st. 3, s. 151

12 212 114 Ang. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet etc. i 3 kap. 3 § första st. 4, s. 152

12 212 115 Ang. parkering, förtöjning och ankring av transportmedel i 3 kap. 3 § första st. 5, s. 153

12 212 116 Ang. upplåtelse av förvaringsboxar i 3 kap. 3 § första st. 6, s. 157

12 212 117 Ang. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter i 3 kap. 3 § första st. 7, s. 158

12 212 118 Ang. upplåtelse för djur av byggnader eller mark i 3 kap. 3 § första st. 8, s. 159

12 212 119 Ang. vägar, broar, tunnlar och spåranläggningar för järnvägstrafik i 3 kap. 3 § första st. 9, s. 159

12 212 120 Ang. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning i 3 kap. 3 § första st. 10, s. 161

12 212 121 Ang. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer i 3 kap. 3 § första st. 11, s. 164

12 212 122 Ang. upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som omfattas av upplåtelsen i 3 kap. 3 § första st. 12, s. 164

12 212 130 Gränsdragningen mellan 3 kap. 2 § och tjänster som omfattas av den generella skatteplikten i 3 kap. 1 § första st., s. 165

12 212 140 Problematiken med 3 kap. 2 § och s.k. sammansatta transaktioner på fastighetsområdet, s. 167

12 212 200 Frivillig skattskyldighet, s. 174

12 212 210 Allmänt om frivillig skattskyldighet, s. 174

12 212 211 Mer om ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler – exempel från äldre svensk mervärdesskatterätt om frivillig skattskyldighet, s. 177

12 213 000 Rättigheter, personliga tjänster och kommunikation m.m., s. 182

12 213 100 Rättigheter, s. 182

12 213 110 Upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk, s. 182

12 213 111 Bakgrund till upphovsrätten resp. regler i ML om upphovsrätt, s. 182

12 213 120 Exempel på problem med moms och upphovsrätter, s. 184

12 213 121 Moms i artists verksamhet – praktikfall, s. 184

12 213 122 Momsproblem med exempelvis filmverk i enkla bolag, s. 186

12 213 123 Momsproblem med exempelvis musikverk i oskiftade dödsbon från tiden före 1997, s. 187

12 213 124 Momsproblem med fastigheter i konkursbon, m.m., s. 188

12 213 130 Bildkonst m.m., s. 198

12 213 131 *Droit de suite* – konstnärs följerrätt avseende vidareförsäljning av konstverk, s. 199

12 213 140 Rätt till patent, rätten till varumärke och mönsterrätt m.m., s. 200

12 213 141 Mer om problem med att skapa skatteregler – exempel från äldre svensk mervärdesskatterätt angående bestämningen av undantag från skatteplikt för rättigheter, s. 201

12 213 150 Bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel, s. 203

12 213 151 Inledning till bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel, s. 203

12 213 152 Bank- och finansieringstjänster, s. 212

12 213 153 Värdepappershandel, s. 214

12 213 154 Något om återbetalningsrätt för ingående moms i verksamhet med omsättning av bank- eller finansieringstjänster eller värdepapperstransaktioner, s. 230

12 213 160 Försäkringstjänster, s. 231

12 213 161 Inledning till försäkringstjänster, s. 231

12 213 162 Viss varuomsättning av försäkringsföretag, s. 234

12 213 163 Utbetalning av försäkringsersättning, s. 234

12 213 164 Något om återbetalningsrätt för ingående moms i verksamhet med omsättning av försäkringstjänster, s. 235

12 213 170 Investeringsguld, s. 244

12 213 171 Inledning till investeringsguld, s. 244

12 213 172 Beskrivning av vad som avses med investeringsguld enligt ML, s. 246

12 213 173 Identitetskontroll köpare, s. 247

- 12 213 174 Varför undantag från momsplikt för investeringsguld finns, s. 248
- 12 213 175 Investeringsguld – översikt av tillämpning av reglerna, s. 249
- 12 213 176 Vilka avdrag för ingående moms som en beskattningsbar person kan göra beträffande sin befattning med investeringsguld om denne inte själv kan utnyttja beskattningsoptionen, s. 250
- 12 213 177 Mer om ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler – exemplet olika slag av investeringsguld, s. 250
- 12 213 200 Personliga tjänster och kommunikation m.m., s. 256
- 12 213 201 Personliga tjänster, s. 256
- 12 213 210 Vårdområdet, s. 257
- 12 213 211 Inledning till vårdområdet, s. 257
- 12 213 212 Sjukvård, s. 262
- 12 213 213 Tandvård, s. 268
- 12 213 214 Social omsorg, s. 272
- 12 213 220 Utbildningsområdet, s. 284
- 12 213 221 Inledning till utbildningsområdet, s. 284
- 12 213 222 Utbildning, s. 286
- 12 213 223 Utbildande underentreprenör, s. 288
- 12 213 224 Omsättning av utbildningstjänster utom landet, s. 290
- 12 213 230 Kommunikation m.m., s. 292
- 12 213 231 Allmänt om transportområdet, s. 292
- 12 213 232 Sammansatta transaktioner på transportområdet, s. 294
- 12 213 233 Undantag för posttjänster och frimärken, s. 294
- 12 213 234 Resetjänster, s. 295
- 12 213 235 Telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, m.m., s. 299
- 12 213 240 Moms och bitcoins resp. momsens etc. framtid i ett forskningsperspektiv samt FTT, s. 309
- 12 214 000 Upplevelseindustrin, kultur, nöjen, idrott och medierna m.m. samt livsmedel, s. 324
- 12 214 001 Inledning till upplevelseindustrin, kultur, nöjen, idrott och medierna m.m. samt livsmedel, s. 324
- 12 214 010 Översikt ang. undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 2-24 §§ resp. ang. reducerade momssatser enligt 7 kap. andra och tredje st. ML, m.m., s. 327
- 12 214 020 Livsmedel resp. restaurang- och cateringtjänster, s. 340
- 12 214 030 Särskilt om utövande konstnärs framförande av litterärt eller konstnärligt verk, s. 346
- 12 214 040 Undantag inom massmedieområdet, s. 349
- 12 214 050 Särskilt om allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m., s. 353
- 12 215 000 Särskilt om upplägg kring varor i vissa lager enligt 9 c kap. ML, s. 358
- 12 215 100 **ALLMÄNT OM VAROR I VISSA LAGER ENLIGT 9 c KAP. ML**, s. 358
- 12 215 200 **KONKURRENSFÖRDELAR MED VARUOMSÄTTNINGAR EFTER MOMSFRIA OMSÄTTNINGAR AV VAROR I VISSA LAGER OCH AV FINANSIELLA TJÄNSTER**, s. 360
- 12 215 210 **Sammanfattning**, s. 360
- 12 215 220 **Om sänkning av beskattningsunderlaget och därmed priset på en skattepliktig vara på grund av åtgärder under tiden den har varit placerad i vissa lager – 9 c kap. ML**, s. 360
- 12 215 221 *Särskilt om omfattningen av bestämmelserna om undantag från skatteplikt för omsättning av vara i 9 c kap. ML*, s. 360
- 12 215 222 *Skatteupplag samt icke-unionsvara, anläggning för tillfällig lagring, tullager och frizon enligt 9 c kap. ML*, s. 361
- 12 215 223 *Särskilt om att sänka beskattningsunderlaget och därmed priset på en skattepliktig vara genom åtgärder under tiden varan har varit placerad i lager enligt 9 c kap. ML*, s. 362
- 12 215 224 Allmänna momsbestämmelser, s. 362

- 12 215 225 Särreglerna i 9 c kap. ML i förhållande till reglerna om undantag från skatteplikt för finansiella tjänster, s. 364
- 12 215 226 *Särskilt om art. 9 i tillämpningsförfordningen och art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet och privaträttsliga optioner – angående behov av precisering i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet*, s. 373
- 12 215 230 **Konklusioner**, s. 374
- 12 216 000 Voucher i momshänseende, s. 375
- 12 216 100 **BAKGRUND, NYA LAGRUM OCH LAGTEKNISKA SYNPKTER PÅ DE NYA REGLERNA**, s. 375
- 12 216 110 **Bakgrund**, s. 375
- 12 216 111 *Allmänt*, s. 375
- 12 216 112 *Exempel på vad som utgör resp. inte utgör voucher*, s. 376
- 12 216 113 *Skälen avseende de särskilda reglerna om voucher i momshänseende*, s. 377
- 12 216 114 *Gränsöverskridande handel mellan olika EU-länder*, s. 382
- 12 216 115 *Små företag*, s. 384
- 12 216 116 *Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser*, s. 384
- 12 216 117 *Skilnader enligt lagstiftaren i SKV:s tidigare ställningstagande jämfört med de nya reglerna*, s. 385
- 12 216 120 **Nya lagrum**, s. 385
- 12 216 130 **Lagtekniska synpunkter på de nya reglerna**, s. 386
- 12 216 131 *Uttrycket "annan person" i 2 kap. 13 § ML bör ändras till annan beskattningsbar person*, s. 386
- 12 216 132 *Den särskilda regeln om skattskyldighetens inträde vid överlåtelse av en enfunktionsvoucher bör ges ett eget st. i 1 kap. 3 § ML*, s. 387
- 12 216 133 *Uttrycket "den skattskyldige" i 13 kap. 17 a § andra st. ML bör ändras till beskattningsbar person med avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående skatt i sin ekonomiska verksamhet*, s. 388
- 12 216 200 **DEFINITIONER AV VOUCHRAR OCH BEDÖMNING AV OM EN VOUCHER ÄR EN ENFUNKTIONSVOUCHER ELLER EN FLERFUNKTIONSVOUCHER**, s. 390
- 12 216 210 **Definitioner av voucher**, s. 390
- 12 216 211 *Voucher*, s. 390
- 12 216 212 *Enfunktionsvoucher*, s. 393
- 12 216 213 *Flerfunktionsvoucher*, s. 394
- 12 216 220 **Bedömning av om en voucher är en enfunktionsvoucher eller en flerfunktionsvoucher**, s. 394
- 12 216 300 **SKATTSKYLDIGHETENS INTRÄDE, BESKATTNINGСУNDERLAG OCH REDOVISNING**, s. 395
- 12 216 310 **Skattskyldighetens inträde, beskattningsunderlag och redovisning – enfunktionsvoucher**, s. 395
- 12 216 311 *Skattskyldighetens inträde och beskattningsunderlag*, s. 395
- 12 216 312 *Redovisning*, s. 399
- 12 216 320 **Skattskyldighetens inträde, redovisning och beskattningsunderlag – flerfunktionsvoucher**, s. 400
- 12 216 321 *Skattskyldighetens inträde och redovisning*, s. 400
- 12 216 322 *Beskattningsunderlag*, s. 400
- 12 216 400 **OMSÄTTNINGAR VID TRANSAKTIONER MED VOUCHRAR**, s. 402
- 12 216 410 **Inledning**, s. 402
- 12 216 420 **Omsättning vid transaktioner med enfunktionsvoucher**, s. 403
- 12 216 421 *A Överlåtelser av enfunktionsvoucher samt inlösen av dem*, s. 403
- I. Överlåtelse av voucher görs i eget namn, s. 403
- II. Inlösen av voucher – faktisk leverans av vara eller faktiskt tillhandahållande av tjänst, s. 404
- a) Leverantören eller tillhandahållaren har i eget namn ställt ut vouchern, s. 404
- b) Leverantören eller tillhandahållaren har inte i eget namn ställt ut vouchern, s. 405
- 12 216 422 *B Enfunktionsvoucher ställs ut eller distribueras i annans namn samt inlöses*, s. 405
- I. Överlåtelse av voucher görs i annans namn för dennes räkning, s. 405
- II. Inlösen av voucher – faktisk leverans av vara eller faktiskt tillhandahållande av tjänst, s. 407
- 12 216 430 **Omsättning vid transaktioner med flerfunktionsvoucher**, s. 407

- 12 216 500 **EXEMPEL PÅ OMSÄTTNINGAR VID ÖVERLÅTELSE AV VOUCHRAR**, s. 410
- 12 216 511 *Överlåtelser av enfunktionsvouchrar samt inlösen av dem*, s. 410
Exempel 1 [jfr A I. resp. II. a)], s. 410
Exempel 2 [jfr A I. resp. II. b)], s. 415
Exempel 3 [jfr B I. resp. II.], s. 418
- 12 216 512 *Överlåtelser av flerfunktionsvouchrar samt inlösen av dem*, s. 423
[Ang. exemplen 4a och 4b: jfr Omsättning vid transaktioner med flerfunktionsvouchrar]
Exempel 4a, s. 423
Exempel 4b, s. 425
- 12 216 513 *Oinlösta vouchrar*, s. 430
Exempel 5, s. 430
- 12 216 521 *Enfunktionsvouchrar avseende varor som ska levereras i Sverige till köpare från utlandet*, s. 430
Exempel 6, s. 430
- 12 216 522 *Enfunktionsvouchrar avseende varor som ska levereras till utlandet*, s. 433
Exempel 7, s. 433
- 12 216 523 *Enfunktionsvouchrar avseende tjänster som ska tillhandahållas till utlandet*, s. 436
Exempel 8, s. 436
- 12 216 524 *Flerfunktionsvouchrar avseende varor eller tjänster som ska levereras eller tillhandahållas till köpare utomlands*, s. 438
Exempel 9, s. 438
- 12 216 531 *Gåva av enfunktionsvoucher – uttagsbeskattning aktualiseras*, s. 438
Exempel 10, s. 438
- 12 216 532 *Vouchrar som kan vara antingen en enfunktionsvoucher eller en flerfunktionsvoucher – exempelvis presentkort*, s. 439
Exempel 11, s. 439
- 12 216 533 *Fler exempel på vouchrar som kan vara antingen en enfunktionsvoucher eller en flerfunktionsvoucher*, s. 440
Exempel 12, s. 440
- 12 216 541 *Rabattvouchrar såsom bonuscheckar etc. – omfattas inte av de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende*, s. 441
Exempel 13, s. 441
- 12 216 551 *Särskild ersättning för betalningsförmedling ska åtskiljas från förmedling bestående i distribution av vouchrar*, s. 442
Exempel 14, s. 442
- 12 216 552 *Överlåtelse eller förmedling av instrument utan koppling till vara eller tjänst eller leverantör eller tillhandahållare utgör värdepappershandel och omfattas inte av de särskilda reglerna om vouchrar*, s. 443
Exempel 15, s. 443
- 12 216 553 *Särskilt om exempelvis kupongföretag och den så kallade floaten*, s. 445
Exempel 16, s. 445
- 13 000 000 Vissa branscher och momsens samt särskilda frågor om moms, s. 446
- 13 100 000 Vissa branscher, s. 446
- 13 110 000 Vinstmarginalbeskattning (VMB): begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, s. 446
- 13 120 000 VMB: viss resebyråverksamhet, s. 450
- 13 120 010 VMB: exempel på hantering av VMB-moms i resebyrå, s. 451
- 13 130 000 Byggbranschen, s. 452
- 13 200 000 Vissa frågor, s. 456
- 13 210 000 Investeringsvaror, s. 456
- 13 220 000 Personbilar och motorcyklar – avdragsrätt för ingående moms respektive uttag, s. 457

20 000 000 SEKTION 2 – INTERNATIONELLA AFFÄRER OCH MOMS, s. 459

- 21 000 000 Internationella affärer och moms, s. 461

21 100 000 Import samt unionsinternt förvärv av vara, omsättning av vara till annat EU-land, export av vara till tredje land (TL) och omsättning av tjänster till eller förvärv av tjänster från annat EU-land eller TL, s. 461

21 110 000 Import, s. 461

21 111 000 Import – förtullning (varors övergång i fri omsättning) och beskattningsunderlaget, m.m., s. 462

21 111 100 Undantag från skatteplikt vid import, s. 462

21 111 200 Undantag för viss import, s. 462

21 112 000 Import – skattskyldig och beskattningsmyndighet, m.m., s. 463

21 112 100 Importörer – importören kan göra importen själv eller anlita ett ombud för förtullningen, s. 466

21 112 200 Importörer – särskilt om importörer med s.k. enhetstillstånd, s. 466

21 120 000 Unionsinternt förvärv av vara, omsättning av vara till annat EU-land, export av varor till tredje land (TL) och omsättning av tjänster till eller förvärv av tjänster från annat EU-land eller TL, s. 467

21 121 000 Unionsinternt förvärv av vara (UIF) respektive omsättning av vara till annat EU-land, s. 467

21 121 100 Varuinförsel från annat EU-land till Sverige [unionsinternt förvärv (UIF)], s. 467

21 121 200 Undantag från skatteplikt vid UIF, s. 468

21 121 300 Varuutförsel från Sverige till annat EU-land, s. 468

21 122 000 Särskilt om varor i vissa lager – 9 c kap., s. 470

21 123 000 Export av vara till TL, s. 470

21 124 000 Omsättning av tjänster till eller förvärv av tjänster från annat EU-land eller TL, s. 471

21 124 100 Tjänst till eller från annat EU-land eller TL och köparen är en beskattningsbar person – huvudregel I för placering av omsättningen av en tjänst (5 kap. 5 § ML; art. 44 i mervärdesskattedirektivet), s. 471

21 124 200 Tjänst till eller från annat EU-land eller TL och köparen är inte beskattningsbar person – huvudregel II för placering av omsättningen av tjänst (5 kap. 6 § ML; art. 45 i mervärdesskattedirektivet), s. 472

21 200 000 Regelsystematiken för att bestämma om en omsättning ska placeras inom landet (Sverige) eller utomlands, s. 474

21 210 000 Omsättning av varor – 5 kap. 2-3 a §§, s. 474

21 220 000 Omsättning av tjänster – 5 kap. 4-19 §§, s. 474

21 220 100 5 kap. 5-19 §§ – Kommentarer till den schematiska översikten avseende placering av omsättning av tjänster, s. 475

21 220 200 5 kap. 4 § – Beskattningsbar person vid tillämpningen av 5 kap. 5-19 §§, s. 475

21 230 000 Omsättning av resetjänster – 9 b kap. 4 § första st., s. 475

21 300 000 Olika typiska beskattningssituationer angående handel med utlandet avseende varor (A-C) eller tjänster (D), s. 476

21 310 000 AA Unionsinternt förvärv av vara från annat EU-land (UIF) – köpare (K) i Sverige (SE) och säljare (S) i annat EU-land, s. 476

21 311 000 AA1. K är beskattningsbar person med avdrags- eller återbetalningsrätt och gör UIF i SE, s. 476

21 311 100 Vissa fall av omsättning av vara i SE (som en jämförelse till UIF), s. 477

21 311 200 Särskilt om varuinförsel från annat EU-land eller varuutförsel till annat EU-land eller tredje land och regler om vinstmarginalbeskattning (VMB), s. 477

21 312 000 AA2. K är inte beskattningsbar person utan t.ex. privatperson, s. 478

21 312 100 Huvudregel, s. 478

21 312 200 Undantag, s. 478

21 313 000 AA3. Nya transportmedel, s. 479

21 314 000 AAX. Reservregeln (RR) respektive triangeltransaktioner (TT), s. 480

21 315 000 RR, s. 480

21 316 000 TT1, s. 481

21 317 000 TT2, s. 482
 21 318 000 AAY. Monterings- och installationsregeln vid EU-handel eller tredjelandshandel, s. 482
 21 319 000 AAZ. Import via annat EU-land som görs av en juridisk person som inte är beskattningsbar person, s. 483
 21 320 000 AB Varuutförsel från Sverige till annat EU-land – S i SE och K i annat EU-land, s. 484
 21 321 000 AB1. K är beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person i annat EU-land än SE, s. 484
 21 322 000 AB2. K är inte beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person i annat EU-land än SE, s. 485
 21 322 100 Huvudregel, s. 485
 21 322 200 Undantag, s. 485
 21 323 000 AB3. Nya transportmedel, s. 486
 21 324 000 ABX. Varan transporteras till annat EU-land än det där K hör hemma, s. 487
 21 330 000 BA Varuinförsel från TL (import), s. 488
 21 340 000 BB Varuutförsel till TL (export), s.488
 21 340 100 Kommentarer till 5 kap. 3 a § första st. 8, s. 490
 21 350 000 C Varor i vissa lager i SE – varor som inte har förtullats i EU resp. unionsvaror, s. 491
 21 360 000 D Tjänster till och från annat EU-land eller plats utanför EU (tredje land, TL), s. 493
 21 361 000 D1. Huvudreglerna 5 kap. 5 och 6 §§ för placeringen av en omsättning av tjänst, s. 493
 21 361 100 Kommentarer till huvudregel I, s. 494
 21 361 200 Kommentarer till huvudregel II, s. 496
 21 362 000 D2. Undantagen i 5 kap. 7-19 §§ från huvudreglerna 5 kap. 5 och 6 §§ samt 9 b kap. 4 §, s. 497
 21 362 110 Kommentarer till 5 kap. 7 § ML, s. 497
 21 362 120 Kommentarer till 5 kap. 8 §, s. 499
 21 362 130 Kommentarer till 5 kap. 9 och 10 §§, s. 500
 21 362 131 5 kap. 9 § första st. ang. personbefordran, s. 500
 21 362 132 5 kap. 9 § andra st. ang. dess ordalydelse, s. 501
 21 362 133 Placeringen av omsättning bestående i brevbefordran, s. 501
 21 362 134 Översikt avseende hur 9 § första och andra st., och 10 § förhåller sig till varandra, till huvudregel I och till den allmänna huvudregeln samt till reglerna om resetjänster (9 b kap.), s. 502
 21 362 140 Kommentar till 5 kap. 11 § 5, s. 504
 21 362 150 Kommentar till 5 kap. 12 §, s. 504
 21 362 160 Kommentar till 5 kap. 13 §, s. 504
 21 362 170 Kommentar till 5 kap. 15 §, s. 505
 21 362 180 Kommentarer till 5 kap. 17 §, s. 506
 21 362 190 Kommentar till 5 kap. 18 §, s. 507
 21 362 200 Kommentarer till 9 b kap, 4 §, s. 508
 21 362 300 Undantag från 5 kap. 4-18 §§ och 9 b kap. 4 §, enligt 5 kap. 19 §, s. 509
 21 363 000 D2X. Särskilt om telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, s. 510
 21 363 100 Huvudregel I (5 kap. 5 §), s. 510
 21 363 200 Undantagsregeln 5 kap. 16 § respektive de särskilda ordningarna, s. 51
 21 363 210 5 kap. 16 §, s. 511
 21 363 220 De särskilda ordningarna, s. 512
 21 363 230 Kommentarer till de särskilda ordningarna, s. 513

30 000 000 SEKTION 3 – FORMELLA REGLER OCH REDOVISNINGSGREGLER OM MOMS, s. 517

- 31 000 000 Registreringsskyldighet till moms och faktureringskyldighet avseende moms, s. 519
- 31 100 000 Registreringsskyldighet till moms, s. 519
- 31 200 000 Fakturerings- och dokumentationsskyldighet, s. 521
- 31 210 000 Förhållandet mellan skattskyldighet, redovisningsskyldighet och faktureringskyldighet samt avdragsrätt, s. 521
- 31 220 000 Vem som är faktureringskyldig, i vilka situationer skyldigheten uppkommer och hur den ska fullgöras, s. 528
- 31 221 000 Allmänt om vem som är faktureringskyldig enligt ML, s. 528
- 31 222 000 Reglerna om vem som är faktureringskyldig enligt ML, s. 529
- 31 222 100 Huvudregeln om vem som är faktureringskyldig enligt ML, s. 529
- 31 222 200 Faktureringskyldighet i vissa situationer enligt ML, s. 530
- 31 223 000 Undantag från faktureringskyldigheten, s. 531
- 31 224 000 Förskott och a conto, s. 532
- 31 225 000 Självfakturerering och outsourcing, s. 533
- 31 230 000 När faktureringskyldigheten ska fullgöras, s. 535
- 31 240 000 Vad en faktura ska innehålla, s. 536
- 31 241 000 Verifikation enligt BFL och faktura enligt ML, s. 536
- 31 242 000 Fakturans innehåll enligt huvudregeln i ML, s. 537
- 31 243 000 Kommentarer av innehållskraven på fakturan enligt huvudregeln, s. 539
- 31 243 001 Datum, utfärdande (ang. pkt 1 i 11 kap. 8 § ML), s. 539
- 31 243 002 Löpnummer (ang. pkt 2 i 11 kap. 8 § ML), s. 539
- 31 243 003 Säljarens registreringsnummer (ang. pkt 3 i 11 kap. 8 § ML), s. 541
- 31 243 004 Kundens registreringsnummer (ang. pkt 4 i 11 kap. 8 § ML), s. 542
- 31 243 005 Säljarens och köparens namn och adress (ang. pkt 5 i 11 kap. 8 § ML), s. 542
- 31 243 006 Mängd och art av omsatta varor och tjänster (ang. pkt 6 i 11 kap. 8 § ML), s. 543
- 31 243 007 Datum, omsättning (ang. pkt 7 i 11 kap. 8 § ML), s. 544
- 31 243 008 Beskattningsunderlaget (ang. pkt 8 i 11 kap. 8 § ML), s. 544
- 31 243 009 Tillämpad mervärdesskattesats (ang. pkt 9 i 11 kap. 8 § ML), s. 544
- 31 243 010 Mervärdesskattebelopp som ska betalas (ang. pkt 10 i 11 kap. 8 § ML), s. 546
- 31 243 011 Självfakturerering (ang. pkt 11 i 11 kap. 8 § ML), s. 547
- 31 243 012 Undantag från skatteplikt (ang. pkt 12 i 11 kap. 8 § ML), s. 547
- 31 243 013 Omvänd betalningsskyldighet (ang. pkt 13 i 11 kap. 8 § ML), s. 549
- 31 243 014 Leverans av nytt transportmedel till annat EU-land (ang. pkt 14 i 11 kap. 8 § ML), s. 550
- 31 243 015 Vinstmarginalbeskattning för resebyråer (ang. pkt 15 i 11 kap. § ML), s. 551
- 31 243 016 Vinstmarginalbeskattning för begagnade varor m.m. (ang. pkt 16 i 11 kap. 8 § ML), s. 552
- 31 244 000 Förutsättningar för och innehållskrav på förenklad faktura enligt ML, s. 552
- 31 245 000 Kreditnota, s. 555
- 31 246 000 Samlingsfaktura, s. 560
- 31 247 000 Faktura i elektronisk form, s. 561
- 31 248 000 Underskrift, valuta och språk, s. 562
- 31 248 001 Underskrift, s. 562
- 31 248 002 Valuta, s. 562
- 31 248 003 Språk, s. 564
- 31 249 000 Vissa fastighetsöverlåtelse: krav på sammanställning över ingående

moms, s. 564

31 250 100 **Fakturan och utövande av avdragsrätten för ingående moms**, s. 566

31 250 200 **Godtrosvärv av ingående moms vid inköp från beskattningsbara personer med låg omsättning (enligt 9 d kap. ML)**, s. 571

31 250 210 *Bakgrund*, s. 571

31 250 220 *Förhållandet mellan begreppen skattskyldig, redovisningsskyldig och faktureringskyldig*, s. 572

31 250 230 *Frågan om det är möjligt att dra ingående moms i god tro vid inköp från beskattningsbara personer med låg omsättning*, s. 573

31 260 000 Bevarande av fakturor och annan räkenskapsinformation, s. 575

32 000 000 Översiktligt om redovisningsregler för moms, periodisk sammanställning och krav på att ha kassaregister, s. 577

32 100 000 Redovisningsregler om moms, s. 577

32 200 000 Periodisk sammanställning, skyldighet att lämna, s. 581

32 300 000 Krav på att ha kassaregister, s. 583

33 000 000 Frågor om skönsbeskattning och skattetillägg, m.m., s. 585

KÄLLFÖRTECKNING, s. 591

SAKREGISTER, s. 611

FÖRKORTNINGAR

A, Domar (förkortning i RÅ)
Aa, Domar i mål om skatt, m.m. (förkortning i RÅ)
AB, aktiebolag
ADB, Automatisk databehandling
ang., angående
art., artikel/artiklarna
avd., avdelning
BEPS, Base Erosion and Profit Shifting
bet., betänkande
BFL, bokföringslagen (1999:1078)
BL, bolagslagen, lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
bl.a., bland annat
C, curia (om EU-domstolen)
CD, compact disc
Cit., citat eller citeras
CLO, Central Liaison Office
cv, curriculum vitae
DJ, discjockey
dnr, diarienummer
Ds, departementsserien
EC, European Community (eng. för EG)
ECB, Europeiska centralbanken
ECLI, European Case Law Identifier/Europeisk identifieringskod för rättspraxis – används i electronic Reports of Cases/Elektroniska rättsfallssamlingen vari fr.o.m. 2012 publikation uteslutande sker av EU-domstolens etc. domar. Publikation sker inte längre i den tryckta formen REG etc.
e.d., eller dylikt
EDI, Electronic Data Interchange
EEG, Europeiska ekonomiska gemenskaperna
EES, Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG, Europeiska gemenskaperna
EKMR, Europakonventionen
e.Kr., efter Kristus
el., eller
eng., engelska
enl., enligt
EORI, Economic Operators Registration and Identification number
etc., etcetera
EU, Europeiska unionen
ev., eventuell/-t
exkl., exklusive
F, företagare (i F-skatt)
f, följande sida; ff, följande sidor
FB, förhandsbesked
f.d., före detta
FEU, Fördraget om EU
FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt
Fi, Finansdepartementet
FMV, Försvarets materielverk
FN, Förenta Nationerna
FOA, Försvarets forskningsanstalt
FPL, förvaltningsprocesslagen (1971:291)
fr., franska
fr.o.m., från och med

FTT, Financial Transaction Tax
 GML, lag (1968:430) om mervärdesskatt
 GST, goods and services tax
 HD, Högsta domstolen
 HFD, Högsta förvaltningsdomstolen (även HFD:s årsbok)
 HVB, hem för vård eller boende
 IL, inkomstskattelagen (1999:1229)
 Im, indirekt skatt mervärdesskatt
 inkl., inklusive
 JB, jordabalken (1970:994)
 Jfr, jämför
 JPS, Institutionen för juridik, psykologi och socialt arbete (Örebro universitet)
 KHO, Korkein hallinto-oikeus (Högsta förvaltningsdomstolen i Finland)
 kr, kronor
 Kungl. Maj:ts, Kunglig majestäts
 men., mening/-en
 MF, mervärdesskattförordningen (1994:223)
 m.fl., med flera
 ML, mervärdesskattelagen (1994:200)
 Moms, mervärdesskatt
 MVD, mervärdesskattedeklaration (momsdeklaration)
 NAFTA, North American Free Trade Agreement (ersatt den 1 oktober 2018 av
 USMCA)
 NATO, North Atlantic Treaty Organization
 NJA, Nytt juridiskt arkiv, avdelning I
 not., notismål
 nr, nummer
 o.d., och dylikt
 OECD, Organization for Economic Co-operation and Development
 osv., och så vidare
 p., page/-s
 PDF, Portable Document Format
 pga, på grund av
 pkt, punkt
 prop., Regeringens proposition
 PS, periodisk sammanställning
 PTS, Post- och telestyrelsen
 ref., referatmål
 REG, Rättsfallssamling från EU-domstolen, Tribunalen och Personaldomstolen (fr.o.m.
 2012 sker publikation utslutande i Elektroniska rättsfallssamlingen – jfr ang. ECLI)
 resp., respektive
 RF, regeringsformen (1974:152)
 RSN, Riksskattenämnden (en av föregångarna till RSV)
 RSV, Riksskatteverket (numera SKV)
 RÅ, Regeringsrättens årsbok (från och med 2011 HFD:s årsbok)
 s., sida/-or
 SAL, socialavgiftslagen (2000:980)
 SAS, Scandinavian Airlines System
 SCB, Statistiska centralbyrån
 SE, Sverige
 SFF, skatteförfarandeförordningen (2011:1261)
 SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)
 SFS, svensk författningssamling
 SIDA, Swedish International Development Authority
 SIFO, svenska institutet för opinionsundersökningar AB
 sit., situation/-er
 SJ, Statens järnvägar
 SKV, Skatteverket

SKVFS, Skatteverkets författningssamling
SOU, statens offentliga utredningar
SRN, Skatterättsnämnden
st., stycket/-na
t.ex., till exempel
tid., tidigare
TL, tredje land
tp, tillägsprotokoll
3D, tredimensionell (jfr 3D-skrivare)
TTIP eller T-TIP, The Transatlantic Trade and Investment Partnership
ty., tyska
UIF, unionsinternt förvärv
ung., ungefär
Uppl., upplaga
URL, lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (upphovsrättslagen)
USA, United States of America (Amerikas Förenta Stater)
USB, Universal Serial Bus (jfr USB-minne)
USMCA, United States-Mexico-Canada Agreement (tid. NAFTA)
VAT, value added tax (mervärdesskatt)
VIES, VAT Information Exchange System
VMB, vinstmarginalbeskattning
VPC, Värdepapperscentralen
www, worldwide web
Åf, beskattningsbar återförsäljare

GUIDE TILL MOMSRULLAN

Momsrullan består i tre sektioner: *Grundläggande regler om moms* (10 000 000); *Internationella affärer och moms* (20 000 000); och *Formella regler och redovisningsregler om moms* (30 000 000).

Den första sektionen, *Grundläggande regler om moms*, delas in i tre huvuddelar:

- Under 11 000 000 beskrivs mervärdesskattens (momsens) skyldigheter och rättigheter.
- Under 12 000 000 beskrivs skatteplikten och undantag från skatteplikten för vissa omsättningar av varor och tjänster.
- Under 13 000 000 berörs vissa branscher och momsen samt särskilda frågor om moms.

Den andra sektionen, *Internationella affärer och moms*, består i en del:

- Under 21 000 000 beskrivs översiktligt just internationella affärer och moms.

Den tredje sektionen, *Formella regler och redovisningsregler om moms*, delas in i två delar:

- Under 31 000 000 behandlas översiktligt de formella reglerna om registreringskyldighet till moms och faktureringskyldighet avseende moms.
- Under 32 000 000 behandlas översiktligt redovisningsregler om moms, periodisk sammanställning (PS) och krav på att ha kassaregister.
- *Fakturan* berörs för övrigt inte bara i den tredje sektionen, utan också i korthet på flera ställen i de båda föregående sektionerna.

Sifferserien bestående i åtta siffror indelar boken i sektion, kapitel och avsnitt enligt följande: första siffran står för sektion, den andra för kapitel i respektive sektion och övriga siffror anger avsnitt i respektive kapitel. Sifferserien är tänkt att underlätta att förflytta sig i främst PDF-versionen av boken från innehållsförteckningen till en viss sektion, kapitel och avsnitt med hjälp av dataprogrammets sökfunktion.

**10 000 000 SEKTION 1 – GRUNDLÄGGANDE REGLER OM
MOMS**

11 000 000 Mervärdesskattens (momsens) skyldigheter och rättigheter

11 100 000 Översiktligt om mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter

Mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter kan beskrivas med följande schematiska översikt:

Personer		
Beskattningsbara personer		Andra: konsumenter/skattebärare
Omsättning av vara eller tjänst		
Skattepliktig	Från skatteplikt kvalificerat undantagen	Från skatteplikt okvalificerat undantagen
Avdragsrätt för ingående moms	Återbetalningsrätt för ingående moms	Ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms (på förvärv som görs av icke beskattningsbara personer eller av beskattningsbar person som omsätter från skatteplikt okvalificerat undantagna varor eller tjänster).
Vissa förvärv omfattas av avdragsförbud: ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms		

Mervärdesskatt (moms) är en konsumtionsskatt som ska bäras av konsumenterna [se mervärdesskatteprincipen i enlighet med art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)]. Momsen ska inte vara en skatt på investeringarna i företaget. En *beskattningsbar person* – skattesubjektet – som i denna egenskap gör *skattepliktig omsättning av vara eller tjänst* inom landet (Sverige) blir *skattskyldig*, vilket följer av huvudreglerna för skattskyldighet och skattskyldig i 1 kap. 1 § första st. 1 och 2 § första st. 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Till skillnad från vad som gäller punktskatterna har en beskattningsbar person – dvs. i princip en företagare – som gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster rätt till avdrag respektive återbetalning av ingående moms på sina utgifter, när denne gör förvärv från andra företagare eller importerar varor (se art. 1.2 och 401 i mervärdesskattedirektivet). Det gäller enligt de allmänna bestämmelserna i ML (1 kap. 2 § första st. 1 med hänvisning till 1 § första st. 1 och 8 kap. 3 § första st. och 10 kap. 11-12 §§ ML).

Skattskyldig i ML motsvarar enligt 1 kap. 2 § första st. 1 och 1 kap. 8 § första st. (med hänvisning till 1 §) *betalningsskyldig* i art. 193 i direktivet, dvs. någon som är skyldig att redovisa och betala *utgående moms* till staten. *Beskattningsbar person* enligt 4 kap. 1 § ML (dess lydelse enligt SFS 2013:368) motsvaras av *beskattningsbar person* enligt huvudregeln i art. 9.1 i mervärdesskattedirektivet: ”Med beskattningsbar

person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat” (4 kap. 1 § första st. första men. ML; art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet).

Reglerna i mervärdesskattedirektivet om beskattningsbara personer återfinns för övrigt i art. 9-13, där huvudregeln om beskattningsbar person är art. 9.1 första st. och bestämningen av kriterierna för det begreppet, ekonomisk verksamhet resp. självständighet, återfinns i art. 9.1 andra st. resp. art. 10. Art. 9.1 och 10 återspeglas sedan den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, i stort sett ordagrant av 4 kap. 1 § ML.

Reglerna om beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet återfinns i 4 kap. ML. De återges här i sin helhet:

Vad som avses med beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet

1 § Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Anställda och andra personer anses inte bedriva verksamhet självständigt i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av ett annat rättsligt förhållande som skapar ett anställningsförhållande vad avser arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.

2 § Med beskattningsbar person avses även den som tillfälligtvis omsätter nya transportmedel som transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EU-land.¹

3-5 §§ har upphävts genom SFS 2013:368.

Särskilt om viss offentlig verksamhet

6 § Verksamhet som bedrivs av staten, ett statligt affärsverk eller en kommun anses inte som ekonomisk verksamhet om den

1. ingår som ett led i myndighetsutövning, eller
2. avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning.

7 § Bestämmelserna i 6 § tillämpas inte om det skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen.

Omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening är att anse som ekonomisk verksamhet även i sådana fall som avses i 6 §, under förutsättning att åtgärderna utförs mot ersättning.

Ideella föreningars och registrerade trossamfunds verksamhet

8 § Som ekonomisk verksamhet räknas inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund, när inkomsten av verksamheten

¹ Paragrafen upphävdes den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368. Nuvarande paragraf trädde i kraft den 1 januari 2016, genom SFS 2015:888.

utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger för föreningen eller trossamfundet enligt 7 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Vad som sägs i första stycket om ideella föreningar gäller också för sådan förening som omfattas av 4 kap. 2 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229).

Ang. 4 kap. 1 § ML och begreppet beskattningsbar person får nämnas att jag i min licentiatavhandling tog upp som huvudfråga A att det inte var EU-konformt att bestämningen av skattesubjektet i tidigare huvudregeln om yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML skedde genom hänvisning till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL, dvs. till de icke harmoniserade inkomstskattereglerna. Genom momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368) upphörde den kopplingen och numera innehåller, som nämnts, 4:1 ML begreppet beskattningsbar person i enlighet med dess lydelse enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, etc. (jfr 11 100 000). Jag upprepar här från min licentiatavhandling, Forssén 2011, några aspekter om kriterierna självständighet resp. ekonomisk verksamhet för bestämningen av beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. och hänvisar i övrigt för fördjupning i begreppet beskattningsbar person till Forssén 2011 [samt till min doktorsavhandling 2013 – senaste upplagan Forssén 2019 (1)]:

Innehållet i rekvisiten *självständighet* respektive *ekonomisk verksamhet* för bestämningen av beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet ska anses implementerat i 4 kap. 1 § ML. Art. 9.1 första st. lyder, precis som 4:1 första st. första men. ML, ”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat”.

Självständighetskriteriet åtskiljer enligt art. 10 i mervärdesskattedirektivet – jfr 4:1 första st. andra men. ML – den beskattningsbara personen från personer omfattade av anställningsförhållanden. Den beskattningsbara personen ska vara fristående i organisatorisk mening, vilket kan utläsas direkt ur art. 10, som lyder:² ”Genom villkoret i artikel 9.1 att den ekonomiska verksamheten skall bedrivas självständigt utesluts anställda och andra personer från beskattning i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av andra rättsliga band som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar”. Dessutom ska enligt EU-domstolens praxis den beskattningsbara personen själv stå

² Jfr Forssén 2011, avsnitten 1.1.3.1 och 3.1 och 3.3. Jfr ang. fråga om avdragsrätt för ingående moms i samband med fråga om rättsverkningar av F-skattsedel (numera godkännande för F-skatt – enligt 9 kap. SFL) målen RÅ 2007 ref. 61 I och II. Jfr även HFD:s förhandsbesked HFD 2017 ref. 41 och frågan om självständighetskriteriet ang. det inkomstskatterättsliga begreppet näringsverksamhet när det gäller styrelsearvodet samt Forssén 2017 (1), där jag kommenterar förhandsbeskedet i fråga.

den ekonomiska risken, en företagarrisk för verksamheten i fråga, för att självständighetskriteriet ska anses uppfyllt med verksamheten i fråga.³

Ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 andra st. i mervärdesskattedirektivet – jfr 4:1 andra st. ML – utgör det andra nödvändiga rekvisitet för att bestämma om en person har karaktären av beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Min konklusion utifrån EU-målet C-216/97 (Gregg) är att en person kan ha den karaktären oavsett omfattningen på verksamheten. Åtskillnaden mellan skattesubjekt (företagare) och konsumenter ska vara neutral oavsett omfattningen av verksamheten hos olika beskattningsbara personer.⁴ Beträffande vid vilken grad av aktivitet en ekonomisk verksamhet uppkommer enligt direktivbestämmelsen följer av pkt:erna 27-30 i EU-målet C-230/94 (Enkler) att en helhetsbedömning måste göras i det enskilda fallet av samtliga omständigheter.⁵ Då kan en bestämning ske av om förvärvet av en tillgång verkligen skett i avsikt att varaktigt ge inkomst, och att därmed en ekonomisk verksamhet etablerats av förvärvaren. Av intresse är följande EU-mål angående holdingbolag, och huruvida de kan anses ha aktiviteter i sådan grad att de kan anses ha ekonomisk verksamhet enligt art. 4.1 i sjätte direktivet [numera art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet]: Sofitam (C-333/91), Floridienne och Berginvest (C-142/99), Harnas & Helm (C-80/95) och Wellcome Trust (C-155/94) samt Polysar (C-60/90).⁶ I enlighet med dessa EU-mål räcker det inte med enbart egendomsinnehavet. Först om vederbörande ägnar det mera förvaltningsåtgärder än vad en privat investerare gör, kan denne anses ha en ekonomisk verksamhet och karaktären av beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet.⁷ EU-målet C-23/98 (Heerma) bekräftar den inställningen, när det gäller delägarbolag och deras investeringar i andra verksamheter. Uttrycket holdingbolag definieras för övrigt inte i svensk rätt, och inte heller i exempelvis dansk rätt. Uttrycket är vagt och de allmänna bolags- och skatterättsliga regelverken blir i stället tillämpliga när ett holdingbolag ska bildas.⁸ Ett rent holdingbolag ägnar sig dock enbart åt att inneha aktier i dotterbolag, och kan således inte anses utgöra beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML, eftersom det inte har den karaktären enligt den EU-domstolens praxis som gäller art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁹ Däremot kan ett holdingbolag anses utgöra beskattningsbar person enligt den särskilda bestämmelsen i 5 kap. 4 § ML för tillämpning av begreppet i samband med reglerna om bestämning av omsättningsland för tjänster i 5 kap. ML (jfr 21 220 200).

Beträffande 4 kap. 1 § och begreppet ekonomisk verksamhet i andra st. i lagrummet får, i enlighet med nyss nämnda rättspraxis från EU-domstolen ang. innebörden i det begreppet enligt art. 9.1 andra st. i mervärdesskattedirektivet, följande i kort sammanfattning anföras avseende bl.a. de förvaltningsåtgärder som krävs för att ekonomisk verksamhet i förevarande hänseende ska anses föreligga med ett egendomsinnehav:

³ Jfr pkt 13 i EU-målet C-202/90 (Ayuntamiento de Sevilla). Jfr även Forssén 2011, avsnitt 1.1.3.1.

⁴ Jfr Forssén 2011, avsnitten 2.5 och 3.1.

⁵ Jfr Forssén 2011, avsnitt 3.4.1.

⁶ Jfr Forssén 2011, avsnitt 3.4.1, där olika aspekter på förevarande frågeställning om varaktigheten för ekonomisk verksamhet från dessa fem EU-mål berörs.

⁷ Jfr EU-målen C-333/91 (Sofitam), pkt 12, C-142/99 (Floridienne och Berginvest), pkt 28, C-80/95 (Harnas & Helm), pkt 18, C-155/94 (Wellcome Trust) och C-60/90 (Polysar). Jfr även Forssén 2011, avsnitt 3.4.1.

⁸ Se Dahlberg 2001 s. 237. Jfr även Forssén 2011, avsnitt 3.4.1.

⁹ Jfr även Forssén 2011, avsnitt 3.4.1.

- Någon fysisk aktivitet i vanlig mening krävs inte, men det av de nämnda EU-målen följande varaktighetsrekvisitet för förvärvssyftet med egendomsinnehavet är den tröskel som en person måste passera, för att anses ha en ekonomisk verksamhet och inte tillhöra kategorin konsumenter, dvs. för att betraktas som beskattningsbar person. En tillgång kan med andra ord inte i sig konstituera ekonomisk verksamhet.¹⁰ Jfr art. 9.1 andra st. andra men. i mervärdesskattedirektivet, där fortlöpanderekvisitet anges: ”Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet”. Den andra varianten av ekonomisk verksamhet är annars baserad på att en person bedriver verksamhet inom en viss yrkeskategori, vilket följer av att art. 9.1 andra st. första men. i mervärdesskattedirektivet lyder: ”Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken”.
- Den ekonomiska verksamhetens uppkomst indikeras på objektssidan av att tillräckliga tillgångar förvärvats för att förvärven inte kan antas vara för personens i fråga egen konsumtion, utan att de är ägnade åt vederbörandes försörjning (förvärvssyfte). Något mervärde definieras inte explicit i mervärdesskattedirektivet eller ML. Den nödvändiga varaktigheten med förvärvssyftet indikeras i stället på objektssidan av att de förvärv av varor eller tjänster som sker etablerar en ekonomisk verksamhet som ska skiljas från personens i fråga privatekonomi.¹¹ I stället för att definiera ett mervärde uttrycks i mervärdesskattedirektivets art. 1.2 mervärdesskatteprincipen.¹² Härvidlag får också nämnas att i enlighet med EU-målet Hong-Kong Trade (89/81) anses inte den som avser att tillhandahålla sina prestationer gratis ha karaktären av beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. En ekonomisk verksamhet uppkommer inte, om inte ersättning utgår för personens i fråga egna leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster.¹³ Däremot behöver inte en verksamhet ge vinst för att den ska anses utgöra ekonomisk verksamhet och personen i fråga anses ha karaktären av beskattningsbar person, eftersom det följer av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet – och 4 kap. 1 § första st. första men. ML – att den bedömningen är oberoende av verksamhetens syfte eller resultat.

Följande är också intressant när det gäller bedömningen av kriterierna för beskattningsbar person enligt huvudregeln därom i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet:

- Det kan inte råda ett anställningsförhållande mellan två juridiska personer. Om exempelvis ett aktiebolag är delägare i ett handelsbolag eller ett kommanditbolag, är aktiebolaget självständigt i förhållande till det bolag vari det är delägare. Det innebär att aktiebolaget, förutsatt att det uppfyller kravet på att det ska ha en ekonomisk verksamhet, är en beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

¹⁰ Jfr Forssén 2011, avsnitt 3.4.1 och 3.7.

¹¹ Jfr Forssén 2011, avsnitt 3.4.1.

¹² Jfr ang. ’momsen enligt EU-rätten’/’mervärdesskatteprincipens beståndsdelar enligt EU-rätten’: Forssén 2011, avsnitten 4.4, 8.1.4, Bilaga 1 och Bilaga 2 samt avsnitten 2.4.1-2.4.1.4 i Forssén 2019 (1).

¹³ Jfr Forssén 2011, avsnitt 3.5.2.1.

- Om ett sådant aktiebolag är komplementär i ett kommanditbolag, ska det i enlighet med Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) avgörande i målet HFD 2016 ref. 58 mervärdesbeskattas för förvaltningstjänster som det tillhandahåller kommanditbolaget mot ett arvode som utgår oavsett resultatet i kommanditbolaget. Detsamma verkar HFD anse gälla om komplementären är en fysisk person. HFD utvecklade inte om det ska anses föreligga någon skillnad i förevarande hänseende mellan att det – som i målet – är fråga om en komplementär som är aktiebolag (juridisk person) resp. om komplementären är en fysisk person. HFD hänvisar utan någon sådan distinktion till EU-målet C-264/14 (Hedqvist), pkt 27, och anför att kravet för att ett tillhandahållande av tjänst mot ersättning ska anses föreligga enligt art. 2.1 c i mervärdesskattedirektivet – dvs. för att en omsättning av tjänst ska anses föreligga – är uppfyllt om det finns ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det motvärde som erhålls. Enligt HFD är det kravet uppfyllt om det mellan tjänsteleverantören (komplementären) och mottagaren av tjänsten (kommanditbolaget) föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, där den ersättning som tjänsteleverantören tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren.¹⁴ Om en bolagsman i ett handelsbolag eller kommanditbolag enbart uppfyller sina förpliktelser i den egenskapen gentemot bolaget, uppkommer ingen omsättning, men om en utomstående person utför tjänster åt bolaget mot ersättning föreligger en omsättning oavsett om det sker på uppdrag av en bolagsman eller inte, varvid bolaget – enligt HFD:s bedömning i förhandsbeskedet RÅ 2007 ref. 6 – kan förvärvsbeskattas för ersättningen till den utomstående personen, om reglerna om omvänd skattskyldighet aktualiseras.¹⁵ HFD fastställde sålunda Skatterättsnämndens (SRN) förhandsbesked i överklagade delar.
- Emellertid får jag nämna i sammanhanget att om en fysisk person är en kommanditdelägare, kan denne anses vara en anställd hos kommanditbolaget och sålunda inte att betrakta som självständig. Då ska denne inte debitera moms i faktura till kommanditbolaget för sina förvaltningstjänster åt kommanditbolaget. Jag jämför härvidlag med att kommanditdelägare, vilka enbart ansvarar med insatt kapital för kommanditbolagets skulder, anses vara att betrakta som anställda socialavgiftsmässigt sett. Då ska kommanditbolaget redovisa arbetsgivaravgifter för ersättning till kommanditdelägaren, oavsett vad som formellt sett anses gälla mellan parterna.

För övrigt får nämnas att HFD, vid prövning i målet HFD 2011 ref. 88 av ansvar enligt 12 kap. 8 a § skattebetalningslagen (1997:483)SBL – föregångaren till 59 kap. 11 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL – ansåg att hinder inte förelåg för att ålägga en komplementär i ett kommanditbolag betalningsansvar för skattetillägg enligt 2 kap. 22 § lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, BL (bolagslagen), trots att denne hade avgått då Skatteverket (SKV) beslutade om skattetillägg. Ett

¹⁴ I HFD 2016 ref. 58 hänvisade HFD – jämte sin hänvisning till EU-målet C-264/14 (Hedqvist) – också till sina förhandsbesked RÅ 2009 ref. 56 och HFD 2013 not. 27. Jfr även RÅ 2005 ref. 19 (förhandsbesked), där ett aktiebolag som i egenskap av komplementär i kommanditbolag inte ansågs ha omsatt mervärdesskattepliktiga tjänster.

¹⁵ Jag berör för övrigt RÅ 2007 ref. 6, jämte annan rättspraxis från HFD och EU-domstolen, i avsnitt 6.2.1.3 i Forssén 2019 (1), och vilken anges under 12 213 153. Jfr även Forssén 2011, avsnitt 3.4.2.4, där bl.a. RÅ 2005 ref. 19, RÅ 2007 ref. 6 och RÅ 2009 ref. 56 nämns.

ändamål med bestämmelsen i 2 kap. 22 § BL är enligt HFD att skydda en godtroende borgenär mot verkningarna av att en bolagsman lämnar kretsen av bolagsmän som svarar för bolagets skulder. HFD hänvisade emellertid i det hänseendet till sitt mål RÅ 1990 ref. 50, som gällde betalningsskyldighet för arbetstagares skatt och för arbetsgivaravgift. Där ansåg HFD att betalningsskyldighet enligt bestämmelsen i fråga i BL bara borde komma i fråga för den som faktiskt burit ansvaret för arbetsgivarens ekonomiska förpliktelser under aktuell period eller som därefter inträtt i detta ansvar, vilket HFD dock ansåg gälla också krav på skattetillägg enligt skattebetalningslagen – numera SFL. Sålunda innebär HFD:s uppfattning att också en komplementär i ett kommanditbolag kan åläggas betalningsansvar även för ett skattetillägg som påförts bolaget, och inte bara för exempelvis moms som bolaget inte har betalat till SKV.

Jag har berört HFD 2011 ref. 88 även i min bok om företrädaransvaret enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL, vilket riktar sig mot framför allt företrädare för sådana juridiska personer som aktiebolag och ekonomiska föreningar m.fl.¹⁶ Där gör jag följande reflektion beträffande att ett kommanditbolag är ett handelsbolag där en eller flera bolagsmän förbehållit sig att enbart svara för bolagets förpliktelser med insatt kapital.¹⁷ Mot en kommanditdelägare kan SKV sålunda också ha anledning att åberopa 59 kap. 12-14 §§ SFL för att utkräva samma personliga ansvar för kommanditbolagets skulder som för en delägare i ett handelsbolag, medan 59 kap. 11 § SFL bör kunna åberopas av SKV mot komplementären i ett kommanditbolag, dvs. mot bolagsman i ett sådant bolag som svarar fullt ut för bolagets skulder. Lagrummet 59 kap. 11 § SFL gäller ansvar för delägare i handelsbolag enligt 2 kap. 20 § BL, och i 3 kap. 1 § BL anges att 2 kap. gäller i fråga om kommanditbolag, om inte något annat föreskrivs. Eftersom det begränsade ansvaret enligt 3 kap. 8 § första st. BL enbart avser kommanditdelägare, bör komplementär i kommanditbolag behandlas på samma sätt som delägare i handelsbolag i förevarande hänseende.¹⁸ En skillnad är dock att SKV i praktiken inte inleder en företrädaransvarstalan i förvaltningsrätten enligt 59 kap. 16 § SFL mot en företrädare för exempelvis ett aktiebolag beträffande ett krav avseende skattetillägg mot bolaget. Det beror på att bolaget i själva skattemålet har rätt till anstånd med ett krav på skattetillägg tills den frågan prövats i första instans, dvs. i förvaltningsrätten, vilket följer av 63 kap. 7 § SFL. Det förhållningssättet till skattetilläggskravet har SKV haft alltsedan företrädaransvarsmålen överfördes från de allmänna domstolarna till de allmänna förvaltningsdomstolarna 2004.¹⁹ Sålunda är enligt min uppfattning behandlingen av delägars personliga betalningsansvar för krav på skattetillägg mot en juridisk person inte neutral vid jämförelse mellan vad som gäller därvidlag beträffande å ena sidan en kommanditdelägare i ett kommanditbolag och å andra sidan en företrädare för ett aktiebolag, vilket HFD inte har berört i HFD 2011 ref. 88.

HFD har i RÅ 2009 ref. 72 ansett att företrädaransvaret enligt 12 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483) – numera 59 kap. 13 § SFL – är förenligt med EU-rätten och den fakultativa bestämmelsen i art. 21.3 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), numera art. 205 i

¹⁶ Se Forssén 2019 (2).

¹⁷ Se 1 kap. 2 § och 3 kap. 8 § första st. BL.

¹⁸ Se Forssén 2019 (2), avsnitt 1.3.

¹⁹ Jfr Forssén 2019 (2), avsnitt 2.4.1.

mervärdesskattedirektivet, när det gäller företrädares betalningsskyldighet för juridisk persons mervärdesskatteskulder. Emellertid inhämtade HFD inte något förhandsavgörande från EU-domstolen, och jag anför i annat sammanhang att det sålunda kan finnas synpunkter på det svenska institutet företrädaransvar från EU-domstolen eller EU:s övriga institutioner. Framför allt gäller det enligt min mening beträffande hur företrädaransvaret enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL fungerar i förhållande till principerna om fri rörlighet inom unionen för varor, personer, tjänster och kapital resp. principen om fri etableringsrätt inom EU för EU:s medborgare i art. 28, 45, 56 och 63 resp. art. 49 Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF).²⁰

Ang. skattetillägg: jfr även bl.a. 33 000 000.

Beskattningsbar person utvidgas i 5 kap. 4 § jämfört med bestämmelsen i 4 kap. 1 § vid tillämpning av reglerna om placering av omsättningen av en tjänst i 5 kap. 5-19 §§ ML (se 21 220 200).

OBS! Sedan den 1 januari 2017 omfattas *beskattningsbara personer med liten omsättning* (högst 30 000 kr/år) i princip av *skattebefrielse*: jfr 1 kap. 1 § andra st. sista men. och 9 d kap. ML (se SFS 2016:1069). Ang. 9 d kap.: jfr även 12 213 240, 12 214 010 (III.), 21 121 300 och 31 223 000 samt 31 250 200-31 250 230.²¹ Ang. att de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende som infördes den 1 januari 2019, genom SFS 2018:1333, inte berör ifrågakvarande regler om små företag i ML: se under 12 216 115.

Ang. 4 kap. 2 § ML: Jfr 21 323 000.

Ang. offentlig verksamhet och 4 kap. 6 och 7 §§ ML samt 3 kap. 11 a och 29 §§, 6 kap. 6 § och 8 kap. 8 § ML och lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund: Jfr 12 214 050.

Ang. 4 kap. 8 § ML: Jfr 12 124 000 d, 12 212 010, 12 212 120, 21 213 153, 12 214 001, 12 214 010, 12 214 050 och 21 220 200.

Enligt 3 kap. 1 § första st. ML är en omsättning av vara eller tjänst (samt import) skattepliktig, om inte undantag anges i en regel i 3 kap. (jfr art. 131-166 i mervärdesskattedirektivet). Normalskattesatsen är 25 procent (7 kap. 1 § första st. ML). Reducerad skattesats om 12 respektive 6 procent anges för vissa varor och tjänster (7 kap. 1 § andra respektive tredje st. ML). En omsättning uppkommer enligt 2 kap. ML genom att vara överläts mot ersättning eller att en tjänst utförs mot ersättning samt genom att en vara eller tjänst tas i anspråk genom uttag.²²

²⁰ Se Forssén 2019 (2), avsnitt 1.7.2.

²¹ Under 31 250 200-31 250 230 berör jag den särskilda frågan om godtrosvärv av ingående moms vid inköp från beskattningsbara personer med låg omsättning (enligt 9 d kap. ML), och återger därvid i stort sett artikeln Forssén 2018 (1).

²² Se 2 kap. 1 § första st. 1 och 2 och tredje st. 1 och 2 ML.

Mervärdesbeskattning sker också avseende s.k. investeringsvaror, genom förändrad användning eller avyttring som medför jämkning av ingående moms (8 a kap. och 9 kap. 9-13 §§ ML). Med *vara* förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Med *tjänst* förstås allt annat som kan tillhandahållas (1 kap. 6 § ML). Omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktig, om inte annat anges i en regel om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML (3 kap. 1 § första st. ML). Om omsättning av en vara undantas enligt 3 kap., är en import eller ett unionsinternt förvärv (UIF) av sådan vara inte heller skattepliktig (3 kap. 1 § andra och tredje st. ML).

Avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten knyts enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML till *skattskyldighetsbegreppet*, medan avdragsrätten enligt mervärdesskattedirektivet knyts till begreppet beskattningsbar person. Enligt EU-rätten förutsätts inte att skattepliktiga omsättningar först ska ha gjorts av den beskattningsbara personen, innan avdragsrätt uppkommer. Avgörande för avdragsrätten är att den beskattningsbara personen avser att med sina förvärv skapa skattepliktiga transaktioner i sin ekonomiska verksamhet [se pkt 23 i EU-målet 268/83 (Rompelman) samt art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet]. *Från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst* i 3 kap. ML berättigar inte till avdragsrätt, medan från *skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst* berättigar till återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten enligt bl.a. 10 kap. 11 och 12 §§ ML (jfr art. 169 i mervärdesskattedirektivet).

De från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningarna i 3 kap. ML är omsättning av:

- vissa tjänster till en utgivare av periodiska medlemsblad etc. (3 kap. 19 § första st. 2),
- luftfartyg som ska användas i internationell trafik, etc. (3 kap. 21 §),
- fartyg som används på öppna havet för passagerarbefordran eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet, etc. (3 kap. 21 a §),
- vissa tjänster avseende nämnda luftfartyg eller fartyg (3 kap. 21 b §) resp. förmedlingstjänster avseende omsättningar som anges i 3 kap. 21, 21 a eller 21 b §§ (3 kap. 22 §),
- receptbelagda läkemedel eller läkemedel som säljs till sjukhus (3 kap. 23 § 2),
- flygbensin och flygfotogen (3 kap. 23 § 4),
- guld som levereras till Sveriges riksbank (3 kap. 23 § 7),
- överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar m.fl. (3 kap. 26 a §),
- omsättning av varor från Sverige till andra EU-länder under vissa förutsättningar (3 kap. 30 a §),

- omsättning av tjänster avseende varustransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar (3 kap. 30 e §),
- vissa omsättningar av varor eller tjänster till annat EU-land avsedda för NATO [3 kap. 31 § (se ang. krav på intyg från köparen till säljaren om utförelsesavsikt, 14 c § andra st. mervärdesskatteförordningen (1994:223), MF)],
- omsättning av varor eller tjänster till Storbritanniens och Nordirlands väpnade styrkor på Cypern [3 kap. 31 a § (se ang. krav på intyg från köparen till säljaren om utförelsesavsikt, 14 c § andra st. MF)],
- omsättning av tjänst som utgör bikostnad i samband med import till Sverige eller till annan bestämmelseort inom EU som är känd vid förtullningen (3 kap. 32 §) eller
- omsättning av varor i vissa lager eller av tjänster avseende sådan omsättning av varor (9 c kap. 1 §).
[10 kap. 11 § första st. ML, dess lydelse enligt SFS 2017:1196]

Andra från skatteplikt undantagna omsättningar i 3 kap. ML än de ovan angivna utgör okvalificerat undantagna omsättningar.

Oavsett karaktären på omsättningarna i verksamheten, kan s.k. avdragsförbud för ingående moms föreligga för förvärv eller import i verksamheten. Enligt 8 kap. 9 § första st. 1 resp. 2 ML föreligger avdragsförbud för ingående moms om den hänför sig till utgifter för stadigvarande bostad respektive utgifter för representation och liknande ändamål enligt 16 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL (jfr SFS 2017:1196). Ett annat avdragsförbud respektive begränsning av avdragsrätten följer av 8 kap. 15 och 16 §§ ML för personbilar (och motorcyklar).²³ Avdragsförbuden i ML tillåts i enlighet med art. 176 andra st. i direktivet så länge EU:s råd inte beslutar annat.

Jag kommenterar schemat (bilden) ovan också i 12 210 000. I avsnitt 12 210 010 gör jag en detaljstudie av lådorna i schemat, där jag bl.a. går igenom vad som gäller beträffande avdrags- och återbetalningsrätt för ingående moms i s.k. blandad verksamhet, dvs. när beskattningsbar person gör omsättningar som är å ena sidan skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna respektive å andra sidan omsättningar som är från skatteplikt okvalificerat undantagna.

Ang. skatteplikten och undantag från skatteplikt respektive momssatser etc.: Jfr 12 200 000-12 215 230.

²³ HFD ansåg i målet RÅ 2005 ref. 23 att ett bolag inte hade rätt till avdrag för ingående moms på förvärv av en tävlingsbil, s.k. STCC-bil.

För övrigt finns, enligt 1 kap. 2 § sista st. ML, särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. ML: Jfr 11 220 000.

Dessutom får nämnas att det, som berörts ovan, den 1 januari 2019 infördes, genom SFS 2018:1333, särskilda regler om vouchrar i momshänseende. Dessa regler baseras på ändringar i mervärdesskattedirektivet beträffande vouchrar enligt rådets direktiv (EU) 2016/1065. Reglerna berör i första hand omsättningsbegreppet vid transaktioner med vouchrar, men även i sådana fall vad som särskilt gäller beträffande skattskyldighetens inträde, beskattningsunderlaget och momsredovisningen. Eftersom reglerna om vouchrar i momshänseende är särskilda regler i första hand i förhållande till de allmänna bestämmelserna i ML, återfinns under 12 216 000-12 216 552 en samlad redogörelse vilken är tänkt att i ett sammanhang visa vad som särskilt gäller om vouchrar i momshänseende – i kontrast till vad som annars gäller beträffande rättigheter och skyldigheter enligt ML. Löpande i framställningen lämnas också hänvisningar till i vilka hänseenden det kan vara relevant att jämföra en viss bestämmelse i ML med vad som anges enligt en särskild regel om vouchrar i ML under 12 216 000-12 216 552.

11 200 000 Huvudprinciperna om beskattningsrätten

I enlighet med principen om tilldelade befogenheter (legalitetsprincipen) enligt art. 4.1 och 5.2 i Fördraget om EU har Sverige kvar kompetensen på områden där befogenheter inte har tilldelats EU:s institutioner [prop. 1994/95:19 Del 1 s. 111, 470, 471 och 507; lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen (benämns också anslutningslagen eller EU-lagen)]. På momsområdet har dock Sverige genom EU-anslutningen 1995 – med stöd av 10 kap. 6 § första st. första men. regeringsformen (1974:152), RF – i princip tilldelat kompetensen till EU:s institutioner. Enligt art. 288 tredje st. i Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF) är Sverige som medlemsland i EU skyldigt att i ML implementera EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) som en s.k. bindande rättsakt med avseende på resultatet som ska uppnås med direktivet. Sverige har bara kvar kompetensen beträffande vad för *slags* åtgärder – *form och tillvägagångssätt* – att använda för implementeringen av direktivet (prop. 1994/95:19 Del 1 s. 526).²⁴ EU har emellertid inte någon egen beskattningsrätt. Därför har Sverige – liksom övriga medlemsländer – kvar sin skattesuveränitet på momsområdet (prop. 1994/95:57 s. 77 och 78). Medlemsländerna är stater med skattesuveränitet som konkurrerar om beskattningsrätten till omsättningarna inom EU. Det innebär att reglerna i 5 kap. ML angående

²⁴ Jfr även 12 201 024.

huruvida en omsättning placeras inom landet (Sverige) eller utomlands i grunden har karaktären av lagvalsregler beträffande vilket medlemsland som har beskattningsrätten till en viss omsättning. Här berörs inte om en regel i mervärdesskattedirektivet har implementerats korrekt i ML. När hänvisning sker till en regel i ML, anges dock ibland närmast motsvarande direktivbestämmelse.

11 210 000 Inländska respektive utländska beskattningsbara personer

I förevarande sammanhang är det av intresse i första hand att ML delar in beskattningsbara personer i inländska och utländska. Med en utländsk beskattningsbar person förstås en beskattningsbar person som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här (1 kap. 15 § ML). För att en etablering ska anses utgöra fast etableringsställe krävs att det varaktigt finns både mänsklig arbetskraft och andra tekniska resurser för att göra omsättningar där (prop. 2001/02:28 s. 46). Exempelvis har Skatterättsnämnden (SRN) i ett förhandsbesked 2017-01-19 om moms ansett att enbart en skogsmaskin inte utgör något fast etableringsställe i Sverige.²⁵

Med andra ord är en beskattningsbar person som har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige att beteckna som inländsk eller skatteinlämning, även om det inte uttrycks explicit i ML. [Här används uttrycket inländsk beskattningsbar person enbart för åskådliggörande av systematiken i ML angående internationella affärer.]

²⁵ Ang. att ansöka om förhandsbesked hos SRN får nämnas att reglerna om det återfinns i lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. En ansökan kan ske såväl från den enskildes sida som från allmänna ombudet hos SKV. I ett skatteärende som prövas i de allmänna förvaltningsdomstolarna efter överklagande (skattemål) förs det allmännas talan av SKV, medan den enskildes motpart i ett ärende om förhandsbesked är allmänna ombudet hos SKV. I 12 § andra st. i den nyss nämnda lagen anges att en ansökan om förhandsbesked från allmänna ombudet hos SKV ska avvisas av SRN, om den fråga som ansökan avser efter överklagande har anhängiggjorts vid allmän förvaltningsdomstol, innan allmänna ombudets ansökan kommit in till SRN. På grund av sådan litispens (dvs. anhängig sak) avvisade HFD allmänna ombudets överklagande i målet RÅ 2009 ref. 92 om förhandsbesked ang. moms, vilket avsåg fråga om fast etableringsställe, och undanröjde SRN:s förhandsbesked i frågan. En ansökan om förhandsbesked kan också avvisas om de faktiska omständigheterna är ofullständigt redovisade, vilket borde ha skett i RÅ 2005 ref. 80, där HFD på den grunden undanröjde SRN:s förhandsbesked i fråga om tillämpning av 3 kap. 10 § ML.

11 210 100 Likställande av en (inländsk) beskattningsbar person med en utländsk beskattningsbar person

En beskattningsbar person som är att beteckna som inländsk, genom att denne har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige, likställs med en utländsk beskattningsbar person, om omsättningen som ska bedömas görs utan medverkan av det svenska etableringsstället (1 kap. 2 § fjärde st. och 2 d § andra st. ML). Därvid får det svenska etableringsställets tekniska eller personella resurser inte alls medverka vid fullgörandet av omsättningen. Medverkan föreligger inte om etableringsstället i Sverige bara använder sina resurser för administrativa stödfunktioner, t.ex. redovisning, utfärdanden av fakturor eller hanteringen av fordringar (prop. 2009/10:15 s. 90).

11 211 100 Omsättning görs av en inländsk beskattningsbar person

- Om en *beskattningsbar person* gör en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst inom landet (Sverige), ska denne *betala utgående moms i Sverige* (1 kap. 2 § första st. 1 ML). Grundprincipen är att en beskattningsbar person som gör skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster i t.ex. EU-landet Sverige kan omfattas av svensk beskattningsrätt momsmässigt sett, oavsett var i världen dennes verksamhet är etablerad. Även en tillfällig, enstaka omsättning här är tillräcklig (prop. 1994/95:57 s. 139, 155 och 175). Vid Sveriges EU-inträde utmönstrades nämligen kravet i huvudregeln för skattskyldighet, 1 kap. 1 § första st. 1 ML, på att verksamhetens skulle bedrivas här i landet. Numera innebär huvudregeln att det är placeringen av omsättningen här som ger Sverige beskattningsrätten.
- Om omsättning av en vara eller tjänst i stället anses ske utomlands enligt någon av reglerna i 5 kap. ML, ska den beskattningsbara personen inte erlagga utgående moms i Sverige (oavsett om omsättningen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt enligt någon av reglerna i 3 kap. ML). Detsamma gäller när omsättning av en vara i och för sig placeras inom landet, men undantag från skatteplikt stipuleras i 3 kap. 30 a § ML. Säljaren har i dessa fall återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv (eller import) för att skapa omsättningarna. Reglerna om placering av omsättning utomlands etc. kan inte utvidga beskattningen i förhållande till vad som gäller beträffande nationella affärer. Däremot kan de utvidga avdrags- och återbetalningsrätten såtillvida att det för vissa fall av internationella affärer stipuleras återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv (eller import) för att utföra dem, trots att omsättningarna omfattas av okvalificerat undantag från

skatteplikt om de sker inom landet (se 21 340 100 och 21 361 000).

- För omsättning inom landet mellan beskattningsbara personer stipuleras, under vissa förutsättningar, beskattning hos förvärvaren (omvänd skattskyldighet) i stället för hos säljaren avseende finguld eller investeringsguld (1 kap. 2 § första st. 4 a ML), byggtjänster (1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. ML),²⁶ utsläppsätter för växthusgaser (1 kap. 2 § första st. 4 d) och avfall och skrot av olika oädla metaller eller av galvaniska element, batterier och elektriska ackumulatorer (1 kap. 2 § första st. 4 e och tredje st. ML).

11 211 200 Omsättning görs av en utländsk beskattningsbar person

- Om en utländsk beskattningsbar person gör en skattepliktig omsättning inom landet till en beskattningsbar person, till en juridisk person som inte är en beskattningsbar person men är mervärdesskatteregistrerad här, eller till en juridisk person som skulle ha varit en beskattningsbar person om inte dess verksamhet inte räknades som ekonomisk verksamhet på grund av att inkomsterna i verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet som undantas från skattskyldighet enligt reglerna därom för allmännyttiga ideella föreningar eller registrerade trossamfund i 7 kap. 3 § IL, ska *förvärvaren betala en beräknad utgående moms i Sverige*, om det är fråga om
 - a) tjänster som av en utländsk beskattningsbar person tillhandahålls en beskattningsbar person som antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här och tjänsten tillhandahålls detta eller om den beskattningsbara personen varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe men den beskattningsbara personen är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (1 kap. 2 § första st. 2 och 5 kap. 5 § första st. ML);
 - b) gas (vara) som genom ett naturgassystem beläget inom EU eller genom ett gasnät anslutet till sådant system omsätts av en utländsk beskattningsbar person till en förvärvare som är beskattningsbar återförsäljare av gasen och momsregistrerad i Sverige, och gasen levereras för säte eller fast etableringsställe som förvärvaren har i Sverige, eller

²⁶ Se 13 130 000.

förvärvarens faktiska användning och förbrukning av gasen äger rum i Sverige (1 kap. 2 § första st. 3 och 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML); eller

- c) tjänst eller vara med anknytning till fastighet belägen i Sverige, förutsatt att den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk beskattningsbar person och förvärvaren är momsregistrerad i Sverige och det inte är fråga om vare sig fastighetstjänst som omfattas av omvänd skattskyldighet inom byggsektorn eller om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler etc. (1 kap. 2 § första st. 4 c och 5 kap. 8 § med hänvisning till 1 kap. 2 § första st. 4 b²⁷ och 3 kap. 3 § andra och tredje st. ML).
 - d) I fall c) ovan kan en utländsk beskattningsbar person välja att bli inländsk beskattningsbar person, dvs. skatteinlänning i momshänseende i Sverige. Den utländska beskattningsbara personens skattskyldighet ska därvid gälla all sådan omsättning inom landet (1 kap. 2 d § första st. ML).
- Särskilt gäller angående en *utländsk mervärdesskattegrupp etablerad i ett annat EU-land*, när den inom ramen för en s.k. särskild ordning redovisar moms för tillhandahållande inom landet av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar eller elektroniska tjänster, att det är gruppen som är att anse som skattskyldig här (1 kap. 2 § första st. 1 a ML).²⁸
 - Om det är fråga om en s.k. triangeltransaktion och en utländsk beskattningsbar person som är momsregistrerad i annat EU-land gör ett UIF till Sverige för en efterföljande omsättning inom landet, ska köparen förvärvsbeskattas här (1 kap. 2 § första st. 4 ML).

11 220 000 Särskilda bestämmelser om skattskyldighet

Särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap. (1 §, om handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG); 2 § om delägare i enkla bolag och partrederier; 3 § om konkursbon; 4 § dödsbon; 6 § om statligt affärsverk; 7 och 8 §§ om vissa mellanmän), 9 kap. (om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m.) och 9 c kap. (om varor i vissa lager). Jfr 1 kap. 2 § sista st. ML.

²⁷ Se 13 130 000.

²⁸ Se SFS 2014:941.

Särskilt får följande nämnas beträffande 6 kap. 1 § ML, som lyder:

”För omsättning i den verksamhet som ett handelsbolag bedriver är bolaget skattskyldigt. För omsättning i den verksamhet som en europeisk ekonomisk intressegruppering bedriver är grupperingen skattskyldig.”

- Ett handelsbolag är ett rättssubjekt (och enligt 1 kap. 2 § BL är kommanditbolag också handelsbolag). 6 kap. 1 § första men. ML anger att ett handelsbolag är ett skattesubjekt. Det var bara en nödvändig lagteknisk lösning så länge beskattning av handelsbolag sker på delägarnivå i IL, och huvudregeln för yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML tidigare hänvisade till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL, eftersom handelsbolag – i likhet med vad som gäller numera – skulle utgöra skattesubjekt momsmässigt sett. En EEIG är en juridisk person och ett självständigt rättssubjekt som närmast kan liknas vid ett handelsbolag som verkar över nationsgränserna.²⁹
- Trots att SFS 2013:368 innebar att nämnda koppling i 4:1 ML till 13 kap. IL upphävdes den 1 juli 2013 (jfr nuvarande lydelse av 4:1 ML under 11 100 000), och den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet i 6:1 enligt min mening numera är obsolet, kvarstår 6 kap. 1 § ML oförändrad. För övrigt angavs i dess föregångare, dvs. 3 § andra st. första men. lagen (1968:430) om mervärdesskatt (GML) uttryckligen att regeln också omfattade kommanditbolag, men det ansågs onödigt att särskilt omnämna kommanditbolag i 6:1 ML, eftersom kommanditbolag är en form av handelsbolag (jfr prop. 1993/94:99 s. 188).³⁰

Jag redogör för de övriga särskilda bestämmelserna om skattskyldighet i ML i följande avsnitt:

- Närmast under 11 221 000 och 11 222 000 behandlas översiktligt två av de särskilda reglerna om skattskyldighet i 6 kap., nämligen 6 kap. 2 § ML om moms i enkla bolag och partrederier (11 221 000) respektive 6 kap. 7 § om moms och förmedlare (11 222 000).

Jag berör 6 kap. 2 § ML [och 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL] även under 12 201 031, 12 201 032, 12 202 101, 12 212 211, 12 213 111, 12 213 122 och 12 213 124.³¹

Jag berör 6 kap. 7 § ML även under 12 200 001, 12 201 031, 12 201 032, 12 201 033, 12 213 130 och 12 214 001 samt under 12 216 120, 12 216 422 och 12 216 511.³²

²⁹ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 8.2.1 (s. 200).

³⁰ Jfr avsnitt 1.1.3 i Forssén 2019 (1). Jfr även Forssén 2019 (3), Avd. II, 2 kap.

³¹ Jfr även Forssén 2019 (1) och Forssén 2019 (3), Avd. II, 3 kap..

³² Jfr även Forssén 2019 (3), Avd. II, 4 kap.

- Under 12 200 001 nämns även något om 6 kap. 8 § ang. producentföretag som har bildats av producenter för avsättning av deras produktion på auktion.³³
- Under 12 213 123 berör jag dessutom den särskilda regeln om skattskyldighet för dödsbon i 6 kap. 4 § ML.³⁴
- Under 12 213 124 berörs den särskilda regeln om skattskyldighet för konkursbon i 6 kap. 3 § ML.³⁵
- Under 12 214 050 berörs den särskilda regeln om skattskyldighet för statliga affärsverk i 6 kap. 6 § ML.³⁶
- Under 12 212 200-12 212 211 berör jag 9 kap. ML om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m.³⁷
- Under 12 215 000-12 215 230 berör jag 9 c kap. ML ang. vad som gäller särskilt om varor i vissa lager. Se även 21 122 000 samt 11 100 000, 12 214 010, 21 350 000 och 21 362 300.³⁸

Under 12 213 130 nämns det särskilda fall av frivillig skattskyldighet som gäller konstnärer med låg omsättning avseende sin egen bildkonst (under 300 000 kr exklusive moms för beskattningsåret). I sådan del av sin verksamhet är konstnären inte skattskyldig enligt 1 kap. 2 a § ML. Konstnären kan dock ansöka hos Skatteverket (SKV) om skattskyldighet i det hänseendet, enligt 1 kap. 2 b § ML.

Under 12 213 170-12 213 176 berörs översiktligt det särskilda fall av frivillig skattskyldighet som kan sägas föreligga ang. s.k. beskattningsoption beträffande momsreglerna om investeringsguld, enligt 1 kap. 2 § första st. 4 a och 3 kap. 10 b och 10 c §§ ML.

Under 21 311 100 nämns det särskilda fall av frivillig skattskyldighet som är möjligt för en utländsk beskattningsbar person att utnyttja enligt 1 kap. 2 d § första st. ML, i stället för att dennes momsregistrerade kund i Sverige ska förvärvsbeskattas (enligt 1 kap. 2 § första st. 4 c) för tillhandahållen tjänst avseende fastighet.

³³ Jfr även Forssén 2019 (3), Avd. II, 4 kap.

³⁴ Jfr även Forssén 2019 (3), Avd. II, 5 kap.

³⁵ Jfr även Forssén 2019 (3), Avd. II, 6 kap.

³⁶ Jfr även Forssén 2019 (3), Avd. II, 7 kap.

³⁷ Jfr även Forssén 2019 (3), Avd. II, 8 kap..

³⁸ Jfr kapitel 4 i Forssén 2019 (4) och artikeln Forssén 2018 (2) samt Forssén 2019 (3), Avd. II, 9 kap.

Under 12 212 119 berör jag dessutom den särskilda regeln 1 kap. 2 c § ML, som anger att: ”Särskilda bestämmelser om mervärdesskatt finns i lagen (2000:142) om avtal med Danmark om mervärdesskatt för den fasta vägförbindelsen över Öresund”.

Under 12 201 033 och 12 202 021 berörs för övrigt något om de särskilda bestämmelserna i 6 a kap. ML ang. mervärdesskattegrupper och moms.

11 221 000 Skattskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier (6 kap. 2 § ML)

Den s.k. representantregeln är en av de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är skattskyldig enligt ML. Den återfinns dels i 6 kap. 2 § ML, dels i 5 kap. 2 § SFL. Den har behandlats utförligt i annat sammanhang,³⁹ och här återges enbart regelns ordalydelse samt den översikt av slutsatserna från den analys som skett i annat sammanhang av representantregeln:

6 kap. 2 § ML

”En delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi är skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet. I 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244) finns bestämmelser om när Skatteverket får besluta att en av delägarna ska vara representant.”

5 kap. 2 § SFL

”Om en verksamhet bedrivs genom ett enkelt bolag eller ett partrederi, får Skatteverket efter ansökan av samtliga delägare besluta att den av delägarna som dessa föreslår ska vara representant. Representanten ska redovisa och betala skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt för verksamheten samt i övrigt företräda bolaget eller partrederiet i frågor som rör sådana skatter och avgifter.

Underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos representanten.

Beslutet innebär inte att övriga delägare befrias från sina skyldigheter om representanten inte fullgör sina skyldigheter.”

Översikt avseende slutsatserna från analys av representantregeln⁴⁰

Ett viktigt konstaterande från Forssén 2011,⁴¹ och som jag har återkommit till i Forssén 2019 (1), är att en vanlig privatperson inte kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i

³⁹ Se Forssén 2019 (1).

⁴⁰ Se avsnitt 3 i den s.k. kappan (”Skattskyldighet för moms – Huvudregeln, enkla bolag och partrederier”) i Forssén 2019 (1).

⁴¹ Forssén 2011.

mervärdesskattedirektivet. Jag har tolkat ordalydelsen av representantregeln på så sätt att en vanlig privatperson kan bli skattskyldig enbart på grund av sin roll som delägare i ett enkelt bolag eller partrederi. Det är sålunda inte förenligt med huvudregeln för vem som är beskattningsbar person. Min tolkning har avgjorts av frågan om vad som avses med enkla bolag och partrederier enligt 6 kap. 2 § ML, varvid konstaterats att oavsett om den obligatoriska regeln i första men. eller den frivilliga regeln i andra men. är i fråga bestäms vad som däri avses med enkelt bolag eller partrederi av civilrätten. Ett bolag kan föreligga även om varken verksamhetsföremålet eller ändamålet är av ekonomisk natur, bara ändamålet är gemensamt. Ett enkelt bolag kan sålunda föreligga utan krav på att verksamheten utgör näringsverksamhet. En delägare som är en vanlig privatperson kan anses som skattskyldig för sin andel i bolaget enbart på grund av rollen som delägare, enligt 6 kap. 2 § första men. ML.⁴²

Att uttrycket *för verksamheten* används i 5 kap. 2 § SFL, vartill den frivilliga regeln 6 kap. 2 § andra men. ML hänvisar, visar på att det enkla bolagets eller partrederiets verksamhet inte behöver vara en ekonomisk verksamhet.⁴³ Den frivilliga regeln påverkar på så sätt bedömningen att en vanlig privatperson kan bli skattskyldig enbart på grund av sin roll som delägare i ett enkelt bolag eller partrederi. Sålunda föreligger det ett behov av att förtydliga representantregeln så att en vanlig privatperson inte kan ges karaktären av skattskyldig enligt ML *via* att 6 kap. 2 § första men. ML skulle vara tillämplig. Representantregeln bör enligt min mening preciseras så att 6 kap. 2 § första men. ML anges avse enkla bolag och partrederier med ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML *och* att det också anges att delägarna i sådana bolag och rederier ska vara beskattningsbara personer i sig. Om representantregeln behålls, är följdfrågan om skattskyldigheten enligt 6 kap. 2 § första men. ML fortsatt bör åläggas delägarna i förhållande till deras andelar i enkla bolaget eller partrederiet. Jag har dragit slutsatsen att fördelningen av skattskyldigheten i så fall i stället bör ske på så sätt att omsättningskriteriet knyts till den bolagsman eller delägare som agerar för bolaget eller rederiet. Det bör ske genom att en bolagsmans eller delägars skattskyldighet för bolagets eller rederiets ekonomiska verksamhet bestäms med hänvisning enbart till 4 kap. 5 § första st. BL. För övrigt bör det klarläggas i representantregeln att en ansökan om utseende av representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML är möjlig även för det fall bolaget eller rederiet har bildats av enbart utländska beskattningsbara personer. Emellertid bör den frågan lösas i samband med en genomgång av det särskilda problemet att ML, till skillnad från mervärdesskattedirektivet, låter bestämningen av vem som är utländsk beskattningsbar person avgöra om förvärvaren av vissa varor eller tjänster är skattskyldig i stället för den som gör omsättningen inom landet.⁴⁴ Jag stannar därför vid att nämnda klarläggande bör innebära att möjligheten till registrering av en representant för redovisning av momsen i enkla bolagets eller partrederiets verksamhet bestäms av om omsättningar sker i Sverige i dess verksamhet, oberoende av t.ex. frågor om registrering av filial för utländska företag ska ske eller inte. Det bör också klarläggas i representantregeln att 6 kap. 2 § andra men. ML

⁴² Se avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2019 (1).

⁴³ Se avsnitten 6.2.2.3 och 6.2.2.4 i Forssén 2019 (1).

⁴⁴ I Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23 föreslogs bl.a. att bestämningen av utländsk företagare i 1 kap. 15 § ML skulle ändras till bestämning av utländsk beskattningsbar person, vilket skedde genom SFS 2013:368. Emellertid berördes inte frågan om möjlighet att registrera en representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML för enkla bolag eller partrederier bildade av enbart utländska personer. Representantregeln berördes över huvud taget inte i promemorian. Se avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2019 (1).

även omfattar begreppet beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML angående bestämningen av om omsättning av tjänster sker inom landet.⁴⁵

Alternativet till att behålla representantregeln med föreslagna klarläggande tillägg eller att utmönstra regeln är att helt formulera om den. Jag har inte med ledning av den praxis från EU-domstolen som finns på området med säkerhet kunnat komma fram till om ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Det är helt klart att den inom EU harmoniserade mervärdesskatten inte är beroende av nationella civilrättsliga klassificeringar, men frågan är ändå om en person som inte är ett rättssubjekt kan vara tillräckligt självständig för att vara ett mervärdesskatterättsligt skattesubjekt. Emellertid anser jag att ett förtydligande borde införas i mervärdesskattedirektivet om att det ska vara möjligt för icke rättssubjekt att vara beskattningsbara personer. Då kunde även 6 kap. 2 § ML omformuleras så att också de enkla bolagen och partrederierna vore skattskyldiga, om de uppfyller huvudregeln enligt de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet i ML, dvs. 1 kap. 1 § första st. 1.⁴⁶ En sådan åtgärd skulle möjliggöra att ML också beträffande enkla bolag och partrederier uppfyller de av mig utifrån EU-rätten på området anförda rättspolitiska målsättningarna för det svenska momssystemet, dvs. ett sammanhållet momssystem, neutralitet, EU-konformitet, effektiv uppbörd och rättssäkerhet.⁴⁷ Det bör dock anstå med en sådan lagstiftningsåtgärd i ML tills det på EU-nivå klarlagts att ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁴⁸ En omformulering av 6 kap. 2 § ML enligt mitt förslag så att enkla bolag (och partrederier) skulle utgöra skattesubjekt momsmässigt sett, skulle för övrigt, för dem som använder samverkansformen enkelt bolag för att skapa ett gemensamt litterärt eller konstnärligt verk, inte lösa det särskilda problemet med frågan om tillämplig skattesats vid gemensam upphovsrätt. Den problematiken uppkommer för enkla bolag med sådan verksamhet oberoende av representantregelns existens. I stället skulle den frågan lösas genom att 7 kap. 1 § tredje st. 9 ML ändrades så att det lagrummet inte bara omfattar självständiga verk, utan också gemensamma verk.⁴⁹

Faktureringsskyldighetens uppkomst enligt 11 kap. 1 § ML grundas numera på begreppen *beskattningsbar person* och omsättning. För att samma omsättning ska leda till såväl skattskyldighet som skyldighet att utfärda faktura enligt ML föreslår jag att faktureringskyldigheten utvidgas till att omfatta bolagsmän respektive delägare som är *skattskyldiga* enligt 6 kap. 2 § första men. ML. Det bör gynna rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut och kontrollmöjligheterna avseende bolagsmannens eller delägarens redovisning av moms. Om en representant har utsetts för uppbörd av momsen i ett enkelt bolag eller partrederi, är det enligt min mening för en effektiv uppbörd och av kontrollskäl också lämpligt att det i 11 kap. 1 § ML anges att en representant enligt 6 kap. 2 § andra men. ML omfattas av faktureringskyldigheten enligt ML.⁵⁰ Ett omfattande behov av preciserande tillägg i representantregeln medför även att det bör anges i regeln att det ska vara obligatoriskt för den som utses som representant att ansvara för en gemensam bokföring för bolagsmännen eller delägarna enligt 4 kap. 5 § bokföringslagen

⁴⁵ Se avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2019 (1).

⁴⁶ Se avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2019 (1).

⁴⁷ Se avsnitten 7.1.3.2 och 7.1.3.5 i Forssén 2019 (1).

⁴⁸ Se avsnitt 7.1.3.5 i Forssén 2019 (1). Jfr även artikeln Forssén 2019 (5) s. 69.

⁴⁹ Se avsnitt 7.1.3.6 i Forssén 2019 (1). Jfr även artikeln Forssén 2018 (3), avsnitt 3.1, och artikel Forssén 2018 (4), avsnitt 3.

⁵⁰ Se avsnitt 7.1.3.4 i Forssén 2019 (1).

(1999:1078), BFL. Representanten bör i så fall inte enbart ansvara för att underlag för moms kontroll finns tillgängligt hos honom enligt 5 kap. 2 § andra st. SFL.⁵¹

Beträffande tillämpningsfrågorna föreslår jag inte att någon precisering genom tillägg i den obligatoriska regeln 6 kap. 2 § första men. ML införs. Det föreligger ett problem med begränsad avdragsrätt och kumulativa effekter vid fördelning av skattskyldighet mellan bolagsmännen eller delägarna i de enkla bolagen eller partrederierna på grund av formella begränsningar av avdragsrätten. Det problemet får dock sin lösning genom förslaget [enligt ovan i detta kapitel] om att ersätta andel i lagrummet med att skattskyldigheten – och därigenom avdragsrätten – åläggs respektive bolagsman eller delägare enbart i enlighet med 4 kap. 5 § första st. BL.⁵²

Ett omfattande behov av precisering genom tillägg i regeln har konstaterats beträffande 6 kap. 2 § andra men. ML med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL, för att en effektiv uppbörd ska kunna åstadkommas av momsen i enkla bolag och partrederier genom representantregeln. Även om sådana tillägg skulle gagna kontrollen av uppbörden, skulle det ske på bekostnad av individens rättssäkerhet. Omfattande preciserande tillägg gagnar inte den enskildes rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beslut beträffande den materiella beskattningsregeln. Med hänsyn till att jag sätter de rättssäkerhetsmässiga aspekterna framför målsättningen med en effektiv uppbörd och att preciserande tillägg i representantregeln blir alltför omfattande och komplexa, är min slutsats att uppbörden bör skötas av de skattskyldiga själva, dvs. av bolagsmännen och delägarna enligt 6 kap. 2 § första men. ML. Jag anser sålunda att 6 kap. 2 § andra men. bör utmönstras ur ML samt – som en konsekvens av det – 5 kap. 2 § SFL begränsas till att enbart avse skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och punktskatt, inte moms. Det är mitt förslag om det inte klarläggs att ett icke rättssubjekt kan anses utgöra beskattningsbar person, så att enkla bolag och partrederier skulle kunna utgöra skattesubjekt momsmässigt sett. I förevarande fall är för övrigt mitt förslag om att ålägga representanten faktureringskyldighet enligt ML inte aktuellt.⁵³

Beträffande de båda andra fallen av skattskyldighet i 1 kap. 1 § första st. ML vid sidan av huvudregeln i pkt 1, dvs. pkt 2 och 3, har jag dragit följande slutsats. I sistnämnda hänseende bör det klarläggas i 6 kap. 2 § första men. ML att lagrummet ålägger en person som gör en import av vara till ett enkelt bolag eller partrederi skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första st. 3 ML, oavsett om denne är beskattningsbar person eller bolaget eller rederiet bedriver ekonomisk verksamhet. Det föranleds av att även en privatperson kan vara skattskyldig för import. När det gäller skattskyldighet för unionsinterna förvärv av varor och 1 kap. 1 § första st. 2 ML bör, utöver mitt förslag om krav på beskattningsbar person beträffande 6 kap. 2 § första men. ML, införas ett förtydligande i lagrummet om att beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML även omfattar samma begrepp enligt 2 a kap. ML. Det krävs för att en delägare i ett enkelt bolag eller partrederi ska bli skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. ML för unionsinterna förvärv av varor för bolagets eller rederiets räkning. Begreppet beskattningsbar person gäller nämligen för köparen enligt huvudregeln i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML och beträffande punktskattepliktiga varor i pkt 2 av samma lagrum.⁵⁴ För att underlätta kontrollen av de enkla bolagens och partrederiernas varuhandel med andra EU-länder – via VIES-systemet – bör för övrigt ett tillägg i representantregeln ange följande. Det bör ange att representanten ska göra unionsinterna förvärv av varor för bolaget eller rederiet med återopande av

⁵¹ Se avsnitt 7.1.3.5 i Forssén 2019 (1).

⁵² Se avsnitt 7.1.3.5 i Forssén 2019 (1).

⁵³ Se avsnitt 7.1.3.5 i Forssén 2019 (1).

⁵⁴ Se avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2019 (1).

tilldelat 662-nr. Det bör också ange att det är representanten – och inte annan bolagsman eller delägare – som ska utfärda fakturor i samband med leverans av varor till annat EU-land som sker i enkla bolagets eller partrederiets verksamhet.⁵⁵ Om 6 kap. 2 § andra men. utmönstras ur ML, blir inte de båda sistnämnda förslagen beträffande representanten aktuella.

Jfr mer om 6 kap. 2 § ML (5 kap. 2 § SFL): 12 201 031, 12 201 032, 12 202 101, 12 212 211, 12 213 111, 12 213 122 och 12 213 124.

11 222 000 Skattskyldighet för förmedlare (6 kap. 7 § ML)

En mellanman – förmedlare – av en vara eller tjänst betraktas enligt 6 kap. 7 § ML som en egenförsäljare, om vederbörande agerar i eget namn och dessutom uppbär likviden för varan eller tjänsten från kunden. Det innebär att en sådan förmedlare inte betraktas som en vanlig agent momsmässigt sett, utan denne anses ha gjort ett förvärv från sin huvudman, som anses ha omsatt varan eller tjänsten till förmedlaren, och sedan anses förmedlaren i sin tur ha gjort samma omsättning till köparen av varan eller tjänsten. Därigenom är beskattningsunderlaget hos förmedlaren priset till kunden, medan det momsmässiga beskattningsunderlaget hos en vanlig agent är den provision som vederbörande erhåller för den tjänst det innebär att sammanföra en säljare och en köpare av en vara eller tjänst. 6 kap. 7 § ML lyder:

”Om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten skall vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman.”

Bestämmelsen i 6 kap. 7 § är en specialregel i ML, och någon motsvarighet finns t.ex. inte inom inkomstskatterätten. Regeln om särskild skattskyldighet i 6 kap. 7 § ML härrör från den allmänna varuskatten från 1959, som ersattes av den första svenska lagstiftningen om mervärdesskatt 1969, dvs. av lag (1968:430) om mervärdesskatt (GML). I tredje st. första men. i anvisningarna till 12 § Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt angavs: ”Vid försäljning i *kommission* anses kommissionären såsom säljare.” Regeln överfördes sedan till första st. i pkt 3 av anvisningarna till 2 § GML, när mervärdesskatten således ersatte varuskatten den 1 januari 1969.⁵⁶ När ML ersatte GML den 1 juli 1994 överfördes regeln till 6 kap. 7 § ML.⁵⁷ Därefter har Sverige anslutit sig till EU 1995, och vid tolkningen av 6 kap. 7 § ML bör därför två regelverk numera beaktas: ML respektive EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG).

⁵⁵ Se avsnitt 7.1.3.5 i Forssén 2019 (1).

⁵⁶ Se prop. 1968:100 s. 17, 120 och 121.

⁵⁷ Se prop. 1993/94:99 s. 190.

Specialregeln kommenteras i SOU 2002:74 (Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv) Del 1 s. 653, där det anges att den har sin närmaste motsvarighet i art. 5.4 c och 6.4 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG). Numera återfinns dessa bestämmelser i art. 14.2 c och 28 i EG:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). I art. 14.2 c uppställs kravet att det ska vara fråga om ”Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning”. Sålunda bör ett kommissionsavtal i civilrättslig mening föreligga, innan det kan bli fråga om tillämpning av 6 kap. 7 § ML. En förmedlare som enbart har agerat som en vanlig agent bör anses omfattad av de allmänna bestämmelserna i ML, och inte av specialregeln för 6 kap. 7 §, vilket innebär att dennes beskattningsunderlag motsvarar provisionen som vederbörande uppbär för att sammanföra säljaren och köparen av aktuell vara eller tjänst. För övrigt noteras att art. 28 i mervärdesskattedirektivet – som innehåller – lokutionen ”i eget namn” enbart omfattar tjänster och att art. 14.2 c enbart omfattar varor, medan 6 kap. 7 § ML omfattar förmedling av varor eller tjänster. De båda artiklarna återges här:

Art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet

”2. Förutom den transaktion som avses i punkt 1 skall följande transaktioner anses som leverans av varor:

c) Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.”

Art. 28 i mervärdesskattedirektivet

”Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, skall han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.”

Jfr mer om 6 kap. 7 § ML: 12 201 030-12 201 033, 12 213 130 och 12 214 001 samt under 12 216 120, 12 216 422 och 12 216 511.

11 230 000 Unionsinternt förvärv av vara (UIF)

För unionsinternt förvärv av vara (UIF), dvs. gränsöverskridande varuhandel inom EU där en vara införs från ett EU-land till ett annat EU-land, är, vid UIF till Sverige, förvärvaren av varan skattskyldig här (1 kap. 2 § första st. 5 med hänvisning till 1 § första st. 2 ML).

11 240 000 Import

För import av varor, dvs. varuinförsel från TL till Sverige, är i princip importören skattskyldig vid förtullningen, som benämns att varan övergår i fri omsättning (1 kap. 2 § första st. 6 och 1 kap. 1 § första st. 3 ML).

11 250 000 Särskilt om s.k. betalningsskyldighet

Sedan 2008 gäller s.k. *betalningsskyldighet* för den som i en faktura eller liknande handling felaktigt betecknar ett belopp som mervärdesskatt (1 kap. 1 § tredje st. och 2 e § ML). Redovisningsskyldighet för beloppet föreligger och ändras först om kreditnota utfärdas (se 13 kap. 27 och 28 §§ ML). Någon avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger aldrig för mottagaren av faktura beträffande belopp som däri felaktigt betecknas som mervärdesskatt (moms), eftersom det inte är någon äkta mervärdesskatt (moms). Utfärdaren blir nämligen inte skattskyldig för beloppet, utan betalningsskyldig (jfr 8 kap. 2 § andra st. ML).⁵⁸

HFD ansåg i målet HFD 2013 ref. 78 att särskilda skäl inte förelåg för att efterge kravet på kreditnota för rättelse av felaktigt debiterad och inbetald moms. Enligt HFD bör undantag från kravet på att utfärda kreditnota medges inte bara om omständigheterna är sådana att det är omöjligt att upprätthålla det, utan också om det visserligen inte är omöjligt att upprätthålla kravet men det ändå bedöms vara orimligt svårt att utfärda kreditnota. En förutsättning för att frångå kravet på kreditnota är dock enligt HFD i princip att detta inte bedöms medföra risk för skattebortfall. Mot den bakgrunden fann HFD att det inte förelåg skäl att efterge kravet på kreditnota för att bolagets i fråga felaktiga mervärdesskattebetalningar skulle kunna rättas. Bolaget anförde bland annat att den omständigheten att mottagarna av de felaktiga fakturorna var privatpersoner som saknade avdragsrätt innebar att det inte fanns någon risk för skatteundandragande som kunde motivera att kreditnotor utfärdades. HFD anförde emellertid att EU-rätten innebär att nationella krav på utfärdande av kreditnota inte är uteslutna i de fall där mottagarna av felaktiga fakturor kan antas sakna avdragsrätt för ingående moms.

Om en säljare återbetalar ett belopp som denne felaktigt har betecknat som moms till sina kunder, ska beloppet inte anses ingå ersättningen och därmed beskattningsunderlaget för säljarens produkter. Det följer av att HFD i målet HFD 2015 ref. 69, där felaktigheten bestod i att en säljare hade beräknat momsen på sina produkter efter en för hög momssats, ansåg att den del av beloppet som sålunda felaktigt har betecknats som moms skulle ingå i beskattningsunderlaget, om säljaren återfått beloppet från SKV till följd av utfärdad kreditnota men inte kompenserat sina kunder för den för högt debiterade momsen. HFD anförde att

⁵⁸ Att en felaktigt debiterad ingående moms inte är en äkta moms, och sålunda inte berättigar till avdrag enligt 8 kap. 3 § jämförd med 2 § ML följde för övrigt redan av HFD:s praxis enligt målet RÅ 2004 ref. 65. Där nämndes under *Rättsfall* följande domar: HFD:s mål RÅ 1984 1:67 och RÅ 1988 ref. 74; EU-målen 342/87 (Genius Holding) och C-454/98 (Schmeink & Cofreth). Under *Litteratur* nämndes: SOU 2002:74 Del 1 s. 563-564 och 618-619 och prop. 1968:100 s. 140.

beskattningsunderlaget för leverans av den i fallet aktuella varan ska utgöras av allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan från köparen. Sålunda får det belopp som felaktigt har behandlats som moms och som kunderna betalat till säljaren anses ingå i ersättningen för de tillhandahållna produkterna och därmed i beskattningsunderlaget för dem. Enligt HFD ska således beloppet, i den mån det inte har återbetalats till kunderna, räknas in i beskattningsunderlaget för säljarens produkter.

12 000 000 Skatteplikten och undantag från skatteplikten för vissa omsättningar av varor och tjänster

12 100 000 Översikt om skatteplikt, undantag och skattesatser

12 110 000 Generell skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster och tillämplig momssats

Generell skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster enligt nedan (3 kap. 1 § första st. ML). Normalmomssats, 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML; reducerad momssats, 12 resp. 6 procent enligt andra resp. tredje st. i lagrummet.

12 111 000 A Tillgångsöverlåtelser

Omsättning av varor och tjänster i alla former och tillvägagångssätt: ***momssats, 25 procent*** (7 kap. 1 § första st.).

12 112 000 B Fastighetsområdet

Upplåtelse eller överlåtelse av maskiner och utrustning som har installerats varaktigt; omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken; upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete; upplåtelse av lokaler och andra platser för parkering, inklusive förtöjning och ankring, av transportmedel; upplåtelse av förvaringsboxar; upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter; upplåtelse för djur av byggnader eller mark; upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik; upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer; och upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast* eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som omfattas av upplåtelsen (3 kap. 3 § första st. 1-3, 5-9 och 11-12). Frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m. (3 kap. 3 § andra-fjärde st. och 9 kap.). ***Momssats 25 procent.*** [*Undantag från

skatteplikt gäller dock enligt 3 kap. 2 § för upplåtelse av plats för mast på hustak (prop. 2013/14:1 s. 476) – jfr b.]

Rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet: **momssats 12 procent** (7 kap. 1 § andra st. 1; 3 kap. 3 § första st. 4).

12 113 000 C Rättigheter, personliga tjänster och kommunikation m.m.

Konsulter, advokater, revisorer, arkitekter, ingenjörer och reklamverksamhet etc. Även bankers etc. rådgivning, notariatverksamhet, inkassotjänster, administrativa tjänster avseende factoring eller uthyrning av förvaringsutrymmen (3 kap. 9 § andra st.). Skönhetsvård, friskvård, rekreation, hälsohem och servicehus samt fotvårdsspecialister (utom medicinskt betingad fotvård – jfr c). Vård av djur, godsbefordran och utbildning när uppdragsgivaren själv utser de personer som ska utbildas (uppdragsutbildning), om utbildningen inte ingår i en av uppdragsgivaren bedriven egen utbildning som är skattefri enligt c. **Momssats 25 procent**.

Reparationer av: cyklar (med tramp- eller vevanordning), skor, lädervaror, kläder och hushållslinne. Från och med 2017 **Momssats 12 procent** [7 kap. 1 § andra st. 6 enligt SFS 2016:1078 (och SFS 2015:748)].

Upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk: **momssats 6 procent**, men 25 procent om det är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information. Upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av utövande konstnärns framförande av litterärt eller konstnärligt verk: **momssats 6 procent** (7 kap. 1 § tredje st. 9 och 10). Personbefordran (utom sådan där resemomentet har en underordnad betydelse – jfr D): **momssats 6 procent** (7 kap. 1 § tredje st. 12).

12 114 000 D Upplevelseindustrin, kultur, nöjen och medierna m.m. och idrott samt livsmedel

Kultur och nöjen, m.m.: **momssats 25 procent**. Personbefordran där resemomentet är av underordnad betydelse, t.ex. tåg inom nöjesfält – jfr C: **momssats 25 procent** (7 kap. 1 § första st. jämförd med tredje st. 11). Restaurang- och cateringtjänster: **momssats 12 procent**, men 25 procent för den del av tjänsten som avser spritdrycker, vin och starköl (7 kap. 1 § andra st. 5). Livsmedel: **momssats 12 procent**, men 25 procent för spritdrycker, vin och starköl och för annat vatten än sådant vatten som tappas på flaskor eller i behållare som är avsedda för försäljning (7 kap. 1 § andra st. 4). Omsättning av bildkonstverk (tavlor m.m., skulpturer, handvävda tapiserier och väggbonader) enligt vissa s.k. KN-nummer (KN=kombinerade nomenklaturen i tullsammanhang), om de omsätts av

upphovsmannen eller dennes dödsbo: **momssats 12 procent**, men 25 procent om konstnären arbetar via bolag som äger alstren (7 kap. 1 § andra st. 2). Import av konstverk och samlarföremål enligt vissa KN-nummer samt antikviteter som är mer än 100 år gamla (och som inte är konstverk eller samlarföremål): **momssats 12 procent** (7 kap. 1 § andra st. 3).

Tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar (7 kap. 1 § tredje st. 6).⁵⁹ Bibliotek eller museum som enbart i ringa omfattning understöds av det allmänna (7 kap. 1 § tredje st. 7 och 3 kap. 11 § 2 och 4). Tillträde till och förevisning av djurparker, m.m. [7 kap. 1 § tredje st. 8 (tid. 7) – se lydelsen fr.o.m. 2018 (SFS 2017:1205)]. Annan än staten, en kommun eller en allmännyttig ideell förening bereder någon tillträde till idrottsevenemang eller att, genom korttidsupplåtelse av lokal/anläggning, utöva idrott (7 kap. 1 § tredje st. 11 och 3 kap. 3 § första st. 10 och 11 a § – jfr b). **Momssats 6 procent**. Program och kataloger för verksamheter enligt 7 kap. 1 § tredje st. 6, 7, 8 eller 11: **momssats 6 procent**, men 25 procent om program eller katalog helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam och undantag från skatteplikt om de är för egen verksamhet som undantas från skatteplikt, t.ex. museum etc. (3 kap. 18 § – jfr d) och ej helt eller huvudsakligen ägnade åt reklam – jfr d (3 kap. 18 §) [7 kap. 1 § tredje st. 2]. Böcker, tidningar etc.: **momssats 6 procent**, men undantag för vissa periodiska publikationer (jfr d) [7 kap. 1 § tredje st. 1]. ML. Radiotidningar eller kassettidningar och kassetter, annat tekniskt medium som innehåller uppläsning av bok (eller annat som omfattas av 7 kap. 1 § tredje st. 1): **momssats 6 procent**, men undantag för radiotidning eller kassettidning om undantagen periodisk publikation – jfr d (3 kap. 17 §) [7 kap. 1 § tredje st. 3]. Vara som genom teckenspråk, punktskrift eller annat gör skrift eller information tillgänglig för särskilt läshandikappade: **momssats 6 procent**, men undantag för omsättning av varan vid vård – jfr c (3 kap. 4 §) [7 kap. 1 § tredje st. 4]. Elektroniska publikationer: **momssats 6 procent**, men 25 procent om helt eller huvudsakligen reklamprodukt eller helt eller huvudsakligen bestående av rörlig bild eller hörbar musik [7 kap. 1 § tredje st. 5 (SFS 2019:261)].

12 120 000 Från skatteplikt okvalificerat undantagna respektive kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster

Under a-d anges, begränsat till 2-24 §§ i 3 kap. ML resp. 2 kap. 1 b §, var de regler om undantag från skatteplikt resp. undantag från omsättning återfinns, vilka ska avgränsas från exempel på skattepliktiga omsättningar under A-D. Här anges om viss regel utgör okvalificerat eller kvalificerat undantag vid omsättning inom landet (10 kap. 11 § första st. ML)

⁵⁹ Genom SFS 2015:748 gäller från och med den 1 januari 2017 att tillträde till biograf föreställningar omfattas av den generella momssatsen om 25 procent.

12 121 000 a Undantag för överlåtelse av verksamhet eller av vissa anläggningstillgångar

- Undantag från omsättning för överlåtelse av verksamhet (2 kap. 1 b § som den 1 januari 2016 ersatte 3 kap. 25 § genom SFS 2015:888): okvalificerat undantag; i fakturan *kan* anges 2 kap. 1 b § ML eller art. 19 (varor)/art. 29 (tjänster) i mervärdesskattedirektivet.

- Undantag för överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar (dvs. av anläggningstillgångar) för rätt till avdrag eller återbetalning av ingående moms inte förelåg vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången (3 kap. 24 § första st. 1 ML): okvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 24 § ML eller art. 136 i mervärdesskattedirektivet.

[Undantaget enligt 3 kap. 24 § omfattar inte försäkringsföretags överlåtelse av tillgångar som övertagits i samband med skadereglering och inte heller finansieringsföretags överlåtelse av tillgångar som återtagits med stöd av ett av företaget övertaget köpeavtal. Undantaget gäller inte heller om den omsättning genom vilken den skattskyldige förvärvat varan eller, om varan förts in till landet, UIF eller import undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 eller 21 a § (jfr SFS 2017:1196).]

12 122 000 b Undantag på fastighetsområdet

- Huvudregeln på fastighetsområdet är att omsättningar i form av fastighetsöverlåtelser eller av överlåtelser eller upplåtelser av rättigheter till fastigheter undantas från skatteplikt (3 kap. 2 §): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

[Se B ang. 'undantag från undantaget' enligt 3 kap. 3 §, dvs. fall av skatteplikt på fastighetsområdet.]

- Tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel på allmän begravningsplats när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för eller innehavaren av begravningsplatsen (3 kap. 23 § 6): okvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 23 § 6 ML.

12 123 000 c Vård, utbildning, bank- och finansieringstjänster, värdepappershandel, försäkringstjänster, fartyg m.m.

- Sjukvård, tandvård och social omsorg (3 kap. 4-7 §§): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

- Undantag från skatteplikt för vissa interna tjänster inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer vars verksamheter inte medför skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna, framför allt fristående skattefria vårdgivare (3 kap. 23 a §): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

- Läkemedel som är receptbelagda eller säljs till sjukhus eller förs in i landet för sådan utlämning eller försäljning (3 kap. 23 § 2): kvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.
 - Modersmjölk, blod eller organ från människor (3 kap. 23 § 3): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.
 - Utbildning i grundskola, gymnasium och högskola, om anordnad av det allmänna etc. (3 kap. 8 §): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.
 - Bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel samt försäkringstjänster (3 kap. 9 § samt 10 §): okvalificerat undantag*; ej krav på uppgift i fakturan.
 - Sedlar och mynt som är lagligt betalningsmedel, med undantag av samlarföremål (3 kap. 23 § 1): okvalificerat undantag*; i fakturan anges 3 kap. 23 § 1 ML eller art. 135.1 e i mervärdesskattedirektivet.
 - Investeringsguld (3 kap. 10 a-10 c §§): okvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 10 a § ML eller art. 198 i mervärdesskattedirektivet.
 - Guld om levereras till Sveriges riksbank (3 kap. 23 § 7): kvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 23 § 7 ML eller art. 152 i mervärdesskattedirektivet.
 - Luftfartyg, fartyg, etc. (3 kap. 21, 21 a, 21 b och 22 §§): kvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 21 §, 21 a §, 21 b § eller 22 § ML.
 - Flygbensin och flygfotogen (3 kap. 23 § 4): kvalificerat undantag; i fakturan anges 3 kap. 23 § 4 ML.
- [*Jfr även BB (3 kap. 23 § 1) och D1 (3 kap. 9 § utom tredje st. 2 och 10 §): se 21 340 100 och 21 361 000.]

12 124 000 d Kulturområdet, massmedieområdet m.m., lotterier etc. och idrott

- Kulturområdet, vissa omsättningar (3 kap. 11 § 1-6): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.
- Massmedieområdet, särskilt angivna omsättningar avseende periodiska medlemsblad etc. (3 kap. 13-14 §§ och 16-20 §§): okvalificerade undantag, utom framställartjänster avseende periodiska medlemsblad etc. vilka är kvalificerat undantagna och kräver uppgift i fakturan, 3 kap. 19 § första st. 2 ML; ej krav på uppgift i fakturan avseende införande eller ackquisition av annonser i periodiska medlemsblad etc. (3 kap. 19 § första st. 1) och avseende omsättning i verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram huvudsakligen finansierad genom statsanslag (3 kap. 20 §).
- Lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel (3 kap. 23 § 5): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.
- Staten eller en kommun eller en allmännyttig ideell förening som inte anses som ekonomisk enligt 4 kap. 8 § ML bereder någon tillträde till

idrottsevenemang eller att utöva idrott - jfr D (3 kap. 11 a §): okvalificerat undantag; ej krav på uppgift i fakturan.

12 200 000 Skatteplikt och undantag från skatteplikt respektive momssatser

12 200 001 Inledning till och disposition av avsnitten 12 201 010-12 216 552

Inledningsvis kan följande noteras i samband med omsättningsbegreppet:

- Om en omsättning i och för sig kan konstateras föreligga, men den inte sker inom landet (Sverige) enligt 5 kap. ML, föranleder den ingen mervärdesbeskattning enligt huvudregeln om skattskyldighet, 1 kap. 1 § första st. 1 ML (jfr 11 100 000 och 12 210 000). Se avsnitten under 21 200 000 angående regelsystematiken för att bestämma om en omsättning ska placeras inom landet (Sverige) eller utomlands. Jag går igenom vissa frågor om placeringen av en omsättning inom eller utom landet även i samband med bestämningen av den momsmässiga karaktären på en omsättning: se 12 213 175 och 12 213 177 ang. investeringsguld och 12 213 224 ang. utbildningstjänster.
- Om en omsättning av en vara undantas enligt 3 kap., är en import eller ett unionsinternt förvärv (UIF) av sådan vara inte heller skattepliktig (3 kap. 1 § andra och tredje st. ML).⁶⁰ Annars uppkommer skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första st. 2 respektive 3 ML vid UIF av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet, respektive vid import av varor till landet som är skattepliktig. Se mer om UIF respektive import i sektion 2, där bl.a. dessa företeelser beskrivs i samband med genomgången av internationella affärer och moms.⁶¹
- En momsmässig omsättning uppkommer enligt 2 kap. ML genom att vara överlåts mot ersättning eller att en tjänst utförs mot ersättning samt genom att en vara eller tjänst tas i anspråk genom uttag.⁶² Notera att med ersättning avses också byte, dvs. ersättningen behöver inte bestå i pengar utan kan också föreligga genom att t.ex. en bytesvara mottas genom kvittning mot priset på vara som överlåts eller tjänst som tillhandahålls.⁶³ En beskattningssituation uppkommer även beträffande s.k.

⁶⁰ Jfr 11 100 000.

⁶¹ Se avsnitten under 20 000 000.

⁶² Se 2 kap. 1 § första st. 1 och 2 och tredje st. 1 och 2 ML.

⁶³ Jfr Forssén 2001 s. 31, 53 och 54.

investeringsvaror, genom förändrad användning eller avyttring som medför jämkning av avdrag för ingående moms (8 a kap. och 9 kap. 9-13 §§ ML).⁶⁴ Jämknings av avdrag för ingående moms aktualiseras dock inte om en förändring i användandet av en investeringsvara föranleder uttagsbeskattning enligt 2 kap.⁶⁵ I det sammanhanget får nämnas att det även finns regler om omvärdering av ersättning mellan förbundna parter vid under- eller överprissättningar, vilka återfinns i 7 kap. 3 a-3 d §§ ML och infördes den 1 januari 2008 genom SFS 2007:1376 med stöd av art. 80 i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 213 213). Omvärderingsreglerna i ML är självständiga och utgör inte ett alternativ till uttagsreglerna.⁶⁶

HFD ansåg i förhandsbeskedet RÅ 2010 ref. 76 att omvärdering av beskattningsunderlaget för personalmåltider inte skulle ske enligt 7 kap. 3 a-3 d §§, utan att det skulle bestämmas enligt huvudregeln i 7 kap. 2 § första st. första men. och 3 § 1 ML. De anställda i restaurangen i fråga betalade ett pris för måltiderna som var lägre än vad restaurangens kunder betalade, men som inte understeg produktionskostnaderna. Eftersom ersättningen sålunda motsvarade eller översteg sökandebolagets kostnader för tjänsterna (personalmåltiderna), och det inte framkommit skäl för att betrakta prissättningen som annat än affärsmässig och till gagn för restaurangverksamheten samt det inte heller kunde anses att prissättningen var ett uttryck för skatteundandragande eller skatteflykt, fick ersättningen enligt HFD anses vara marknadsmässigt betingad enligt reglerna om omvärdering, oavsett om den ansågs motsvara marknadsvärdet eller inte. HFD uttryckte också att en jämförelse därvidlag kunde göras med reglerna om uttag vid underpristransaktioner till den skattskyldige eller dennes personal från tiden före 2008, där uttagsbeskattning överhuvudtaget inte aktualiserades vid en sådan prissättning. Emellertid bör enligt min mening sådana jämförelser med äldre mervärdesskatterätt göras med försiktighet, eftersom omvärderingsreglerna är självständiga och inte utgör ett alternativ till uttagsreglerna. Genom SFS 2007:1376 ändrades nämligen den 1 januari 2008 reglerna om uttagsbeskattning i ML, så att uttag numera endast kan avse gratistillhandahållanden, och inte som tidigare både gratistillhandahållanden och tillhandahållanden till underpris (jfr ang. regeländringen under 12 201 022). Emellertid kunde en underprisöverlåtelse undgå uttagsbeskattning enligt ML även före 2008. Så var fallet i förhandsbeskedet RÅ 2002 ref. 110, där SRN bedömde att ett dotterbolags överlåtelse till moderbolaget av fastigheter och andra investeringsvaror till underpris inte skulle medföra vare sig uttagsbeskattning eller jämkning av dotterbolagets avdrag för ingående moms hänförlig till de överlättna tillgångarna, eftersom omständigheterna var sådana att överlåtelsen kunde anses betingad av affärsmässiga

⁶⁴ Jfr ang. investeringsvaror och jämkning av avdrag för ingående moms: 11 100 000, 12 212 211, 12 213 124, 13 210 000, 31 100 000, 31 241 000, 31 243 002, 31 244 000, 31 249 000, 31 250 100 och 32 100 000.

⁶⁵ Se 8 a kap. 5 § 1 ML.

⁶⁶ Jfr även avsnitt 6.4.3 i Forssén 2019 (1) samt Forssén 2011, avsnitt 3.5.2.1.

överväganden avseende verksamheten, dvs. den var marknadsmässigt betingad. HFD fastställde SRN:s besked.⁶⁷

Beträffande momsmässig uttagsbeskattning får nämnas att HFD i målet RÅ 2008 ref. 72 ansåg att enligt ML och sjätte direktivet (77/388/EEG) – numera mervärdesskattedirektivet – grundas sådan uttagsbeskattning på faktisk användning av en tillgång och inte på dispositionsrätten. En annan sak ansåg HFD – med hänvisning till EU-målet C-230/94 (Enkler) – det vara att vid beräkningen av det belopp som ska uttagsbeskattas hänsyn ska tas till tid då tillgången inte använts alls (jfr även 33 000 000). För övrigt förutsätts normalt sett, för att omsättning i form av uttag avseende en vara ska uppkomma momsmässigt sett, att den beskattningsbara personen har haft rätt till avdrag eller återbetalning av ingående moms vid förvärvet av varan (jfr 12 210 010).⁶⁸

Under 12 100 000 återfinns en översikt om skatteplikt och undantag från skatteplikten för vissa omsättningar respektive om skattesatserna (momssatserna). Följande disposition gäller för avsnitten 12 201 010-12 216 552:

- Först görs en genomgång under 12 201 010 respektive 12 201 020 om vad som utgör vara respektive tjänst momsmässigt sett respektive angående när en omsättning föreligger momsmässigt sett, varvid de situationerna att omsättning i flera led sker samtidigt (12 201 021) respektive att omsättning i form av engångsersättning förekommer (12 201 022) också nämns. Därvidlag nämns också vad som normalt gäller för bestämningen av beskattningsunderlaget (12 201 023), och även problem ang. att beskattningsunderlaget för moms kan påverkas av felaktig punktskatt (12 201 024). Det är först efter det att prestationen som ska bedömas har konstaterats utgöra vara eller tjänst (12 201 010) samt har konstaterats utgöra omsättning momsmässigt sett (12 201 020) som det – enligt ML – är relevant
- att avgöra om sådan omsättning omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av varor eller tjänster (3 kap. 1 § första st. ML)⁶⁹ eller av något av undantagen från skatteplikt i 3 kap. ML⁷⁰ respektive,
- i fall av skatteplikt, om den generella momssatsen om 25 procent (7 kap. 1 § första st. ML) eller någon av de reducerade

⁶⁷ I förhandsbeskedet hänvisas under *Rättsfall* till HFD:s mål RÅ 2001 not. 99, och under *Litteratur* till prop. 1993/04:99 s. 138, prop. 1994/95:57 s. 106-113 och prop. 1999/2000:82 s. 105-107, 136-137.

⁶⁸ Se 2 kap. 3 § första st. jämförd med 2 kap. 2 § ML.

⁶⁹ Jfr art. 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet.

⁷⁰ Jfr art. 131-166 i mervärdesskattedirektivet.

momssatserna om 12 respektive 6 procent gäller (7 kap. andra respektive tredje st. ML).⁷¹

- Därefter behandlas under 12 201 030-12 201 033 speciella problem angående den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML och bestämningen av det skattepliktiga området etc. Jag prövar 6 kap. 7 § dels avseende förmedlare som är beskattningsbara personer (12 201 031), dels avseende förmedlare som är icke beskattningsbara personer (12 201 032). Beträffande ett producentföretags försäljning av en vara eller en tjänst på auktion anges i 6 kap. 8 § ML att vad som sägs om skattskyldighet i 7 § ska gälla producentföretaget och producenten.⁷² Således berör jag inte särskilt 6 kap. 8 §, utan i tillämpliga delar gäller det jag säger om huvudman och förmedlare (mellanman) enligt 6 kap. 7 § i princip också för producent och producentföretag enligt 6 kap. 8 §. Jag jämför också 6 kap. 7 § ML med 6 a kap. 1 § första st. 3 ML och s.k. oäkta kommissionärsförhållanden däri (12 201 033).

Först i 12 201 024, angående att felaktig punktskatt påverkar bestämningen av beskattningsunderlaget för moms, och sedan i samband med genomgången av 6:7 ML under 12 201 031, 12 201 032 och 12 201 033 (samt även 12 214 030) berörs tillkomsten av skatteregler på temat *ord och kontext*, vilket jag även har redogjort för i annat sammanhang.⁷³

I förevarande arbete berör jag bl.a. i de nyss nämnda avsnitten temat ord och kontext med avseende på huruvida lagstiftningsprocessen har brustit i att skapa en skatteregel (ord) i ML för den verklighet som är avsedd att beskattas eller undantas från beskattning etc. enligt mervärdesskattedirektivet (kontext). En brist från lagstiftarens sida beträffande att sätta orden i ML i rätt relation till mervärdesskattedirektivets bestämmelser gäller enkelt uttryckt att lagstiftaren har brustit i att iaktta att det gäller att förhålla sig till två regelverk, det nationella och EU:s, när det rör sig om ett område som styrs av EU-rätten, såsom mervärdesskatten, eller i att återge verkligheten på nyss nämnda sätt i en regel i ML, även om lagstiftaren har

⁷¹ Jfr art. 96 och 98.1 i mervärdesskattedirektivet. Jfr även 11 100 000 och 12 110 000.

⁷² Se 6 kap. 8 § första st. ML. I 6 kap. 8 § andra st. ML anges att med producentföretag förstås ett företag som har bildats av producenter för avsättning – på auktion – av deras produktion eller som har tillkommit i detta syfte.

⁷³ Jfr ang. temat *ord och kontext* vad jag skriver om att språket är beroende av en kontext – “language has a context-dependence” – och vad det betyder i ett perspektiv av *Law and Language*. Se Forssén 2019 (6), avsnitt 2.2 i *Part D*.

iakttagit den eller de närmast motsvarande bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet. Sådana brister benämner jag i förevarande arbete betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Det är enbart ett uttryck för att uppmärksamma att något har brustit i förevarande hänseende i processen med att skapa en skatteregel. Redan när mervärdesskatt infördes i Sverige, genom GML den 1 januari 1969, skedde det under influens från EG-rätten (numera EU-rätten) på området.⁷⁴ Därför berörs på temat ord och kontext även fall från äldre svensk mervärdesskatterätt, dvs. från tiden innan nu gällande ML ersatte GML den 1 juli 1994, där jag också anser att lagstiftaren har brustit i att skapa en mervärdesskatterättslig regel för den verklighet som dåförtiden var avsedd att beskattas eller undantas från beskattning etc. För övrigt får nämnas därvidlag att i förarbetena till de ändringar som gjordes i ML i samband med Sveriges EU-inträde 1995 nämndes att redan införandet av ML innebar ett ytterligare närmande till EU:s regelsystem, utöver den långtgående anpassning till EU:s regler om skattebasen på området som gjordes 1991 genom SFS 1990:576 (jfr 12 201 031).⁷⁵ Därför sätter jag gränsen för äldre svensk mervärdesskatterätt vid införandet av nu gällande ML, och inte först vid Sveriges EU-inträde 1995, när Sverige också blev formellt bunden till att implementera EU-rätten på området.⁷⁶

Ang. begreppet ”i eget namn” i 6 kap. 7 § ML (”6:7-fall”): se 12 201 031, 12 201 032, 12 201 033, 12 213 130, 12 214 001 och 12 214 030. Jfr även 12 213 234 ang. bruket av uttrycket ”i eget namn” avseende resetjänsten i 9 b kap. 1 § första st. ML samt under 12 216 120, 12 216 422 och 12 216 511 ang. bruket av uttrycket ”i eget namn” avseende transaktioner med enfunktionsvouchrar.

Jag skriver mer om temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler redan under 12 201 034, där jag tar upp exemplet undantag från skatteplikt i 3 kap. ML vid import av gas från tredje land. I 12 201 034, 12 202 020 och 12 213 164 anför jag också som betänkligt när lagstiftaren – uttalat eller outtalat – hellre avvaktar rättspraxis än agerar ang. uppmärksammas förmodad lucka i lagen. Vidare berör jag

⁷⁴ Jfr prop. 1968:100 s. 1, 25, 31 och 51. Jfr även Forssén 2011, Bilaga 1.

⁷⁵ Jfr prop. 1994/95:57 s. 75. Jfr även Forssén 2011, avsnitt 2.2.4.

⁷⁶ I enlighet med art. 288 tredje st. FEUF är svenska domstolar och myndigheter skyldiga att tolka och tillämpa ML utifrån mervärdesskattedirektivet och det resultat som är avsett med det. Jfr även avsnitt 1.2.2 i Forssén 2019 (1).

tillkomsten av skatteregler på temat ord och kontext även i följande fall:

- under 12 202 020, angående uttag och avdrag avseende byggmoms;
- under 12 212 115, beträffande skatteplikt och begreppet parkering;
- under 12 212 211, där jag tar upp ett exempel från äldre svensk mervärdesskatterätt beträffande frivillig skattskyldighet;
- under 12 213 123, beträffande oskiftade dödsbon;
- under 12 213 124, och även 12 212 111, beträffande begreppen fastighet och fastighetsägare och konkursboets status som rättslig figur;
- under 12 213 124, och även 12 213 240, 12 214 030 och 12 214 040, angående behov av empiriska undersökningar för att bedöma *om* en faktisk gällande rätt förekommer vid sidan av gällande rätt i egentlig mening;
- under 12 213 141, där jag tar upp ett exempel från äldre svensk mervärdesskatterätt om bestämningen av undantag från skatteplikt för rättigheter;
- under 12 213 153, angående värdepappershandel;
- under 12 213 164,
 - a) ang. återbetalningsrätt för ingående moms i verksamhet med omsättning av försäkrings- eller finansieringstjänster,
 - b) ang. förfarandereglerna för ”importmoms” och
 - c) ang. förmodad lucka i lagen beträffande förändrat förfarande 2015 då SKV övertog mervärdesbeskattning av visst slag av import från Tullverket, vilket utförligt går igenom under 21 112 000 (och även nämns under 12 201 034);
- under 12 213 177, angående olika slag av investeringsguld, varvid jag också anför vad jag anför därvidlag under 12 213 164;
- under 12 213 213, angående tandvård resp. VMB kontra fiktiv moms;
- under 12 213 214, angående social omsorg, där jag också föreslår empiriska studier och då inom ämnet *fiscal sociology* (skattesociologi);
- under 12 213 222 och 12 213 224, angående utbildningstjänster;
- under 12 213 234, och även 12 213 235, angående resetjänster;
- under 12 213 235, angående elektroniska tidningar resp. elektroniska tjänster m.m.;

- under 12 213 240, och även 12 213 235, angående s.k. bitcoins; och
- under 12 214 050, angående 4 kap. 8 § ML (i två hänseenden).
- Under 12 201 034, 12 202 020 och 12 213 164, tar jag upp som betänkligt när lagstiftaren – uttalat eller outtalat – hellre avvaktar rättspraxis än agerar ang. uppmärksammad förmodad lucka i lagen. Under 12 215 000-12 215 230 nämns risken för ett upplägg, som lagstiftaren sannolikt behandlar.
- Beträffande systematiken i ML jämfört med mervärdesskattedirektivets systematik får särskilt nämnas att följande konkluderas under nämnda 12 213 177, 12 213 213 och 12 213 235 beträffande regeln med definitionerna av vara och tjänst, 1 kap. 6 § ML:

Regeln 1:6 bör, enligt min mening, utmönstras ur ML, så att samma regelteknik konsekvent används i ML som i mervärdesskattedirektivet. Det innebär att bestämningen av objektet för beskattning eller undantag sker utifrån vad som utgör *omsättning* av vara resp. *omsättning* av tjänst enligt 2 kap. ML. Jfr huvudregeln om vad som utgör *leverans* av varor i art. 14.1 resp. huvudregeln om vad som utgör *tillhandahållande* av tjänster i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 201 020).

Därmed bestäms skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt i enlighet med mervärdesskattedirektivets regelteknik (systematik) i två steg i stället för tre, varvid rättstillämparen till skillnad från vad som gäller idag inte behöver beakta 1:6, utan kan – i steg 1 – bedöma omsättningsfrågan i 2 kap. för att därefter – i steg 2 – gå till 3 kap. och bestämningen där av om en konstaterad *omsättning* är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt. Regeln med definitionerna av vara och tjänst, 1 kap. 6 § ML, är enligt min mening obsolet, eftersom den tillför ett extra steg i den beskrivna prövningen och således bryter mot systematiken i mervärdesskattedirektivet.

Jag berör, som nämnts, 4 kap. 8 § ML i två hänseenden under 12 214 050. Det lagrummet bryter också mot systematiken i mervärdesskattedirektivet, nämligen

genom att begränsningen av mervärdesbeskattningen hos allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund bestäms med avseende på skattesubjektet i stället för med avseende på skatteobjektet. Dessutom hänvisar lagrummet till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*. Det medför en risk för att det ska uppstå en innebörd av de båda nämnda juridiska personerna som inte är konform med innebörden av framför allt vad som förstås EU-rättsligt sett med begreppet *organisationer utan vinstsyfte*.

- Under 12 202 000-12 202 090 tar jag upp olika typiska fall av problematiken kring att bl.a. bestämma om omsättning föreligger eller inte. I anslutning därtill berörs under 12 202 100 att en tjänst kan ha skapats av parterna själva momsmässigt sett, bara för att ersättning avtalats avseende något som kan vara i stort sett vad som helst. Under 12 202 101 görs en indelning av omsättning av tjänster i fem olika kategorier (I-V), för att endast ge en struktur till stöd i förevarande arbete för resonemang om olika slags tjänster i enlighet med de områden avseende skattepliktiga och från skatteplikt undantagna omsättningar av varor och tjänster som följer av 3 kap. ML.
- Avslutningsvis görs under 12 210 000-12 224 000 en mer ingående genomgång än översikten under 12 100 000 beträffande omsättningar som omfattas av skatteplikt respektive omsättningar som undantas från skatteplikt etc.:

Under 12 210 000 gör jag en inledning till genomgången av gränsdragningsproblem mellan omsättningar av olika momsmässig karaktär eller olika tillämpliga momssatser etc., nämligen:

- under 12 210 010, där jag illustrerar schematiskt och exemplifierande hur skyldigheter och rättigheter enligt ML hänger ihop.
- Under 12 211 000-12 214 050 gör jag sedan en mer specifik genomgång av den momsmässiga behandlingen av olika slags omsättningar:
- Därvidlag går jag igenom den generella skatteplikten för tillgångsoverlåtelser enligt 3 kap. 1 § första st. ML under 12 211 110.

- Under 12 211 120-12 214 050 går jag igenom undantagen från skatteplikt för omsättning av vara eller tjänst i 2-24 §§ i 3 kap. ML samt undantag från omsättning enligt 2 kap. 1 b § ML, varvid gränsdragningen mot den generella skatteplikten för omsättning av varor eller tjänster och, i fall av skattepliktig omsättning, olika momssatser berörs.
- Ang. *fastighetsområdet* anger jag under 12 212 010, att jag berör det i 12 212 100-12 212 211, nämligen avseende:
 - 'undantagen från undantaget i 3 kap. 2 §' i 3 kap. 3 § första st. 1-12 i förhållande till 3:2 eller 3:1 första st. (12 212 110-12 212 122);
 - gränsdragningen mellan huvudregeln på fastighetsområdet om undantag från skatteplikt, 3 kap. 2 §, och tjänster som omfattas av den generella skatteplikten i 3 kap. 1 § första st. (12 212 130);
 - problematiken med sammansatta transaktioner på fastighetsområdet, där 3 kap. 2 § och 3 kap. 1 § första st. aktualiseras samtidigt (12 212 140); och
 - något om 9 kap. ML angående frivillig skattskyldighet på fastighetsområdet (12 212 200-12 212 211).
- Under 12 212 011 återkommer jag, beträffande undantag från skatteplikt som finns på *andra områden än fastighetsområdet* (3 kap. 4- 32 §§ ML), till att jag här gör en begränsning under 12 211 000-12 214 050 av min genomgång av 3 kap. ML till att gälla 1-24 §§ däri. Därför berörs för nyss nämnda områden 3 kap. 4-24 §§ i avsnitten under 12 213 200-12 214 050. Se mer om dispositionen i den delen i 12 212 011.
- Rättigheter berörs under 12 213 100-12 213 153.
- Personliga tjänster berörs under 12 213 200-12 213 224 (och även under 12 213 111, 12 213 151, 12 213 152 och 12 213 160-12 213 164).
- Kommunikation m.m. berörs under 12 213 230-12 213 240.
- Upplevelseindustrin, kultur, nöjen, idrott och medierna m.m. samt livsmedel berörs under 12 214 000-12 214 050.

- I avsnitten 12 215 000-12 215 230 berörs, som nämnts, bl.a. risken för ett upplägg, som lagstiftaren sannolikt behandlar. Det gäller de särskilda reglerna om varor i vissa lager enligt 9 c kap. ML, och hur beskattningsunderlaget kan sänkas på ett sätt som strider mot rättspraxis avseende de allmänna bestämmelserna i ML.
- I avsnitten 12 216 000-12 216 552 berörs de särskilda regler om vouchrar som infördes i ML den 1 januari 2019, genom SFS 2018:1333.

12 201 010 Varor respektive tjänster

”Med *vara* förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft” (1 kap. 6 § första men. ML). ”Med *tjänst* förstås allt annat som kan tillhandahållas” (1 kap. 6 § andra men. ML).⁷⁷ Mervärdesskattedirektivet däremot definierar inte vad som i sig avses med vara respektive tjänst, utan där anges vad som avses med leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster (jfr huvudreglerna därom i art. 14.1 resp. 24.1 som återges under 12 201 020). Följande får dock nämnas till ledning för bedömningar av begreppen vara och tjänst i ML i förhållande till EU-rätten:

- I sekundärrätten på momsområdet anser jag att stöd finns för definitionen av vara i 1 kap. 6 § första men. ML. Art. 15.1 i mervärdesskattedirektivet anger att el, gas, värme eller kyla och liknande *ska* likställas med materiella tillgångar. Dessutom anges i art. 15.2 i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna *får* betrakta som materiella tillgångar a) vissa rättigheter i fast egendom, b) sakrätter som ger innehavaren nyttjanderätt till fast egendom och c) aktier eller motsvarande som ger innehavaren rättsliga eller faktiska rättigheter såsom ägare eller innehavare av fast egendom eller del därav. Även om mervärdesskattedirektivet definierar vad som utgör leverans av varor resp. tillhandahållande av tjänster, dvs. vad som utgör omsättning av vara eller tjänst (jfr 12 201 020), och inte vad som i sig utgör vara resp. tjänst, ger sålunda enligt min uppfattning direktivets bestämning av materiella tillgångar stöd för definitionen av vara i 1 kap. 6 § första men. ML.
- Emellertid saknas det sekundärrättsligt sett stöd för definitionen av tjänst enligt 1 kap. 6 § andra men. ML, eftersom det inte finns

⁷⁷ Jfr 11 100 000. Notera att begreppet vara i svensk mervärdesskatterätt numera omfattar alla materiella ting, dvs. även fastigheter. Den förändringen skedde i och med att ML ersatte GML den 1 juli 1994 – se prop.1993/94:99 s. 105.

någon bestämmelse i mervärdesskattedirektivet till direkt eller understödjande ledning för bestämningen av själva begreppet tjänst. Enligt min mening finns det dock primärrättsligt sett stöd för definitionen av tjänst i 1 kap. 6 § andra men. ML, genom art. 57 första st. FEUF, som har följande lydelse: ”Som ’tjänster’ i fördragets mening ska anses prestationer som normalt utförs mot ersättning, i den utsträckning de inte faller under bestämmelserna om fri rörlighet för varor, kapital och personer”. Art. 57 FEUF motsvarades i Fördraget om EG av art. 50 och i Romfördraget av art. 60. Art. 57 FEUF överensstämmer enligt min uppfattning med 1 kap. 6 § andra men. ML i så motto att den negrade bestämningen av tjänster medför att de inte omfattar prestationer som faller under den fria rörligheten för varor. Däremot brister jämförelsen mellan 1 kap. 6 § andra men. ML och art. 57 FEUF såtillvida att även friheterna som avser personer och kapital utesluts från begreppet tjänst enligt art. 57 FEUF. Uthyrning av personal utgör ett exempel på en beskattningsbar transaktion enligt huvudregeln därom i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet, och en finansiell transaktion skulle också vara en beskattningsbar transaktion om inte undantag från skatteplikt stipulerades för finansiella transaktioner i art. 135.1 d-f i mervärdesskattedirektivet.

För övrigt får, som intressant för sammanhanget, också nämnas att det finns hänvisningar till primärrätten och art. 60 Romfördraget – numera art. 57 FEUF – i sekundärrätten på andra områden än mervärdesskatten, när det gäller bestämningen av begreppet tjänst. I en rapport från EU-kommissionen på området informations-samhällets tjänster nämns att begreppet tjänst definieras i punkt 19 i ingressen till direktiv 98/48/EG med hänvisning till art. 60 Romfördraget.⁷⁸

I Moëll 1996 har varubegreppet i ML berörts i samband med frågor om tull, vilket jag finner intressant och jag kommenterar det enligt följande.

I Moëll 1996 anges att varubegreppet genom ML – som ersatte GML den 1 juli 1994 – har fått ”samma konstruktion som inom EU”.⁷⁹ Det bör, enligt min mening, uppmärksammas att begreppen vara resp. tjänst inte definieras i EU:s rättsakter om moms, vare sig i dåvarande sjätte direktivet eller nuvarande mervärdesskattedirektivet. Enligt Moëll 1996, som behandlar harmoniserade tulltaxor, har det gjorts begränsade ansträngningar för att skapa ett enhetligt varubegrepp inom ett fåtal rättsområden, och det betecknades som i övrigt oklart både på nationell och internationell nivå vad som är varubegreppets närmare innebörd.⁸⁰ Jag finner inte något om art. 99 i Romfördraget i Moëll 1996. Den bestämmelsen berör harmoniseringen av lagstiftningar inom EU-länderna på området indirekta skatter, dvs. i första hand moms, punktskatter och tull. Den ersattes först av art. 93 i EG-fördraget och sedan av nu gällande art. 113 FEUF (jfr 12 213 153, 12 214 010

⁷⁸ Se avsnitt 3.1 i kommissionens rapport KOM (2003) 69 slutlig.

⁷⁹ Jfr Moëll 1996 s. 38.

⁸⁰ Jfr Moëll 1996 s. 40.

och 13 110 000).⁸¹ Art. 113 FEUF bör beaktas också vid eventuella forskningsinsatser inom tullrätt. Det ämnet borde vara av intresse med anledning av ett framtida införande av frihandelsavtalet mellan USA och EU, dvs. TTIP-avtalet,⁸² även om jag – på min fråga per e-brev till EU-kommissionen 2016-02-05 om läget därvidlag – fick följande e-svar från EU-kommissionen 2016-04-28: ”Det dröjer år innan ett TTIP-avtal skulle träda ikraft.” En forskningsinsats bör anses angelägen för en mer holistisk harmonisering på de indirekta skatternas område, eftersom Moëll 1996 får anses obsolet idag och däri angavs att ”det torde [...] knappast vara möjligt eller ens meningsfullt att fastställa ett för alla rättsområden enhetligt varubegrepp. Man bör i stället fortsätta med att bestämma begreppets innebörd områdesvis utifrån den aktuella rättsakten”.⁸³ Den inställningen hos forskare gynnar inte EU-projektet. Jag anser att just på grund av att ett omfattande arbete är att vänta ang. TTIP-avtalet bör det förenas med ansträngningar av innebörd att det åtminstone inom området indirekta skatter sker förenklingar genom att t.ex. ett gemensamt varubegrepp införs. Det är enligt min mening viktigare än att den omfattande debatten om inkomstskatt och OECD-projektet om BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) stimuleras mer.⁸⁴

Framför allt ser jag de indirekta skatterna som rättsområden att bygga vidare på för att förbereda införande av en EU-skatt – sannolikt i form av en bruttoskatt såsom punktskatterna (jfr 12 213 240). I och för sig är det viktigt med ett internationellt arbete mot aggressiv internationell skatteplanering, såsom sker i OECD inom ramen för BEPS och inom EU, men jag anser att EU-projektet om införande av en EU-skatt bör återupptas (jfr 12 213 240). Därför bör enligt min mening de indirekta skatterna ha företräde i arbetet med skattelagstiftningen och inom skatterättsforskningen, så att införande av en EU-skatt kan förberedas. Det skulle, enligt min uppfattning, innebära att det sker en för EU-projektet gynnsam prioritering av den harmonisering av EU-ländernas lagstiftningar om indirekta skatter och avgifter som, enligt art. 113 FEUF, ska säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar samt göra att konkurrensnedvridning undviks. Dessa aspekter torde, enligt min mening, inte ha blivit mindre angelägna av frågan om Storbritanniens om utträde ur EU (jfr 12 213 240). Forskningsinsatser särskilt inom tullrätt bör vara av intresse inte bara på grund av arbetet med TTIP-avtalet, utan också med anledning av tullagen (2016:253) och unionstullkodexen, vilka trädde i kraft den 1 maj 2016 (jfr 12 201 024, 12 201 034, 12 213 164 och 21 112 000). Från Moëll 1996 kan en informativ genomgång hämtas av språkliga variationer avseende varubegreppet, varvid jag noterar att Moëll 1996 verkar uttrycka, i likhet med min egen uppfattning, att engelskan för ordet *goods* konsekvent använder pluralformen, medan t.ex. *product* eller *article* kan användas som singularform.⁸⁵ Det finns – mig veterligen – beträffande substantivet *goods* ingen sådan singularform – ”good” – som används i Henkow 2008.⁸⁶ Mycket har hänt i världspolitiken sedan förra upplagan av denna bok, men jag anser att TTIP-avtalet bör vara forskningsmässigt intressant, även om den nuvarande regimen i USA inte lär vara intresserad av att genomföra det.

⁸¹ Jfr Forssén 2011, avsnitt 1.2.1.3 samt Forssén 2019 (1), avsnitt 1.1.3.

⁸² TTIP eller T-TIP är förkortningen av The Transatlantic Trade and Investment Partnership.

⁸³ Jfr Moëll 1996 s. 41.

⁸⁴ Jfr t.ex. Wiman m.fl. 2016 s. 91.

⁸⁵ Jfr Moëll 1996 s. 39 och 40. Ang. engelskans *product* görs i Moëll 1996 (s. 39) dessutom en jämförelse med svenskans *produkt* såtillvida att det begreppet i likhet med varubegreppet inte är ett enhetligt begrepp, varvid hänvisning bl.a. sker till produktansvarslagen (1992:18) och produktsäkerhetslagen (1988:1604) – ersatt av produktsäkerhetslagen (2004:451). Jfr även Forssén 2019 (7), som är en introduktion till produktansvarslagen (1992:18), etc.

⁸⁶ Jfr Henkow 2008 s. 50, 211 och 264.

Följande frågor kan vara ett stöd för att avgöra frågan huruvida objektet för en prestation utgör vara eller tjänst enligt ML:

- Är företagets produkt/-er materiellt/-a ting eller gas, värme, kyla eller elektrisk kraft? Svar: Ja/Nej/Vet ej.
- Om Ja: → Du har bedömt att företagets produkt/-er utgörs av materiella ting. → Företagets produkter är varor momsmässigt sett.
- Om Nej: → Du har bedömt att företagets produkt/-er inte utgörs av materiella ting och inte heller av gas, värme, kyla eller elektrisk kraft. → Företagets produkter är tjänster momsmässigt sett.
- Om svaret är Vet ej: → Du har inte kunnat bedöma om företagets produkt/-er består i materiella ting etc. eller inte. Det kan därför vara relevant att ställa följande fråga.
- Är varan enbart bärare av en rättighet från företaget? Svar: Ja/Nej.
- Du har kanske bedömt att företagets produkt i och för sig manifesteras genom en vara, t.ex. en DVD eller liknande, men produkten är det som finns på sådant medium, t.ex. manus, musik eller film som Du har skapat eller till vilken Du har förvärvat rättigheterna. Då blir svaret Ja, och företagets produkt är en tjänst.⁸⁷ Företagets överlåtelse eller upplåtelse av t.ex. filmrättigheterna avser en tjänst.
- Om svaret är Nej, utgör företagets produkt en vara. Mediet, det materiella tinget i form av exempelvis en DVD, är det avgörande som tillhandahålls. Exempelvis är företaget en videobutik som säljer DVD:er som innehåller filmer. Därvid är det inte fråga om att företaget överlåter rättigheter till film, utan överlåtelsen avser en vara, dvs. själva DVD:en. Om däremot varan, DVD:en, hyrs ut, utgör den prestationen en tjänst, eftersom med omsättning av vara förstås enbart överlåtelse av äganderätten till varan, medan omsättning av tjänst avser exempelvis upplåtelse eller överlåtelse av nyttjanderätt till vara.⁸⁸

⁸⁷ Jfr RÅ 1986 ref. 178 och RÅ 2000 not. 61.

⁸⁸ Se prop. 1989/90:111 s. 189.

Köplagen (1990:931) saknar betydelse för gränsdragningen vara-tjänst. I momsens värld räcker det att veta att en vara är något man fysiskt kan beröra (inklusive fastigheter) plus gas, värme, kyla och elektrisk kraft. Allting annat som kan tillhandahållas är tjänster.⁸⁹ För övrigt har EU-kommissionen den 11 oktober 2011 lämnat ett förslag till en gemensam europeisk köplag baserad på valfrihet.⁹⁰

Här får nämnas att den omständigheten att mervärdesskattedirektivet inte definierar vad som i sig avses med vara och tjänst nämns kort i samband med redogörelsen för de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende: se under 12 216 422.

12 201 020 Det momsmässiga omsättningsbegreppet

Mervärdesskattedirektivet definierar, som nämnts (jfr 12 201 010), inte vad som i sig avses med vara och tjänst, utan där anges vad som avses med leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster. Huvudreglerna återfinns i art. 14.1 respektive art. 24.1 och anger följande:

- Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.⁹¹ Med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.⁹²
- Beträffande tillhandahållande av tjänster (omsättning av tjänster) noteras att ett sådant inte behöver innebära ett aktivt handlande. Prestationen kan bestå i ett åtagande att avstå från ett handlande eller att tolerera ett handlande eller en situation, och utgör också ett tillhandahållande av tjänst enligt art. 25 b) i mervärdesskattedirektivet.
- Tidpunkten för skattskyldigheten inträder enligt huvudregeln i 1 kap. 3 § första st. ML när varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits eller när varan eller tjänsten har tagits i anspråk genom uttag, om inte annat följer av andra st. eller 3 a, 3 b, 4 eller 5 a §.⁹³

⁸⁹ Jfr Forssén 2001 s. 46.

⁹⁰ Se www.europa.eu. Jfr även avsnitt 4.2 i Forssén 2019 (7).

⁹¹ Se art. 14.1 i mervärdesskattedirektivet.

⁹² Se art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet.

⁹³ Jfr ang. förskotts- och a conto-betalningar enligt 1 kap. 3 § andra st.: 12 202 010, 12 202 020, 12 202 030, 12 202 040, 12 202 060, 12 202 070, 12 210 010, 12 213 124, 12 213 131, 12 213 153, 12 213 231, 12 213 235, 12 215 210, 12 215 224, 12 215 225, 31 210 000 och 32 100 000. Jfr ang. 1 kap. 3 § tredje st. första men.: under 12 216 132 och 12 202 101. Jfr ang. skattskyldighetens inträde vid överlåtelse av en

Mervärdesskattedirektivets bestämmelser av vad som avses med *leverans av varor* respektive *tillhandahållande av tjänster* är EU-rättsliga självständiga bestämmelser. De båda uttrycken är enligt min mening oberoende av den nationella civilrätten och t.ex. köplagens bestämmelser.⁹⁴ Beträffande *leverans av varor* anför SKV att därmed avses enligt art. 14.1 i mervärdesskattedirektivet överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar, och att EU-begreppet *leverans av varor* grundar sig på en enhetlig definition som inte får variera från en medlemsstat till en annan. Det innebär enligt SKV att *leverans av varor* kan anses föreligga i en viss situation även om någon äganderättsövergång enligt den nationella civilrätten inte har förekommit.⁹⁵ Även om begreppet *omsättning av vara* i ML – liksom begreppet *omsättning av tjänst* – därmed har en särskild EU-rättslig (unionsrättslig) innebörd (jfr även 12 213 224), anser SKV dock att vid bedömningen av om överföring av rätten att förfoga över egendom har övergått på köparen viss ledning kan hämtas från civilrätten vad gäller äganderättens övergång. Äganderätten innebär att ägaren får utnyttja egendomen som han vill, såvida inte begränsningar följer av lag eller av avtal som han själv ingått.⁹⁶

Nyss nämnda utgör enligt min mening viktiga *bevismässiga aspekter* vid tillämpningen av reglerna i ML och mervärdesskattedirektivet, för att bestämma dels om en omsättning föreligger, dels om det är fråga om omsättning av vara eller omsättning av tjänst. Det är i grunden fråga om att avgöra parternas avsikt, för att kunna bestämma om ett avtal som medför uppkomsten av en omsättning föreligger. På så sätt har enligt min mening civilrätten en avgörande betydelse för att konstatera att de rättsfakta föreligger som leder till rättsföljden att en omsättning kan anses ha uppkommit enligt ML, trots att begreppen omsättning av vara resp. omsättning av tjänst ska ges en EU-rättslig innebörd. Jag hänvisar som ett exempel på det till vad jag anför under 12 201 031 angående den speciella regeln om skattskyldighet för förmedlare, 6 kap. 7 § ML, och kommissionsavtal resp. agentavtal. Jfr även 12 213 235 och 12 213 240.

Formellt sett avgörs frågan om en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst eller undantag från skatteplikt föreligger i tre steg enligt ML, dvs. först genom bestämningen av om objektet för affären i fråga är en vara

enfunktionsvouchert enligt 1 kap. 3 § tredje st. andra men.: under 12 216 120, 12 216 132 och 12 216 311.

⁹⁴ Jfr avsnitt 1.1.3 i Forssén 2019 (1), där jag hänvisar till pkt 8 och 9 i EU-målet 320/88 (Safe), som gällde just tolkningen av begreppet *leverans av varor* i art. 5.1 i sjätte direktivet – numera art. 14.1 mervärdesskattedirektivet. Där hänvisar jag också till RÅ 2002 not. 108, där HFD i förevarande hänseende hänvisar till nämnda EU-mål.

⁹⁵ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 6.2 (s. 122).

⁹⁶ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 6.2 (s. 123).

eller tjänst och sedan genom bedömningarna huruvida omsättning av vara eller tjänst föreligger enligt 2 kap. ML respektive undantag från skatteplikt föreligger för sådan omsättning enligt någon av bestämmelserna i 3 kap. ML. Samma fråga avgörs formellt sett i enbart två steg enligt mervärdesskattedirektivet, dvs. genom bedömningarna huruvida leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst föreligger enligt bl.a. art. 14 och 24 respektive undantag från skatteplikt för sådan transaktion föreligger enligt art. 131-166. I praktisk tillämpning uppkommer enligt min uppfattning inte någon skillnad mellan bedömningarna enligt ML respektive mervärdesskattedirektivet av det skattepliktiga området etc., utan den systematiska olikheten dem emellan är enligt min mening normalt sett enbart formell (jfr dock särskilt ang. investeringsguld under 12 213 177).

Enligt min uppfattning föreligger dels ett perspektiv på omsättningar utifrån ML:s allmänna bestämmelser, genom 1 kap. 2 § första st. 1 med hänvisning till 1 § första st. 1 och huvudregeln för bestämning av skattskyldighet, dels ett mer speciellt perspektiv på omsättningsbegreppet som kan bli föremål för utveckling i rättspraxis, och som redan kan innebära tillämpningsproblem. Det allmänna perspektivet på det skattepliktiga området etc. berörs nedan under 12 210 000-12 224 000. Emellertid behandlas dessförinnan det speciella perspektivet i främst ett hänseende under 12 201 030-12 201 033, nämligen beträffande en av de särskilda bestämmelserna om skattskyldighet, enligt 1 kap. 2 § sista st. ML, 6 kap. 7 §. De särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. ML och under 11 221 000 och 11 222 000 har två av dessa fall behandlats översiktligt, nämligen från 6 kap. ML angående skattskyldighet i särskilda fall:

- skattskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, 6 kap. 2 § ML [jfr 11 221 000 och i övrigt Forssén 2019 (1)]; och
- skattskyldighet för förmedlare, enligt 6 kap. 7 § ML (jfr 11 222 000).⁹⁷

Problem beträffande den s.k. representantregeln, 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), berörs översiktligt under 11 221 000 och för detaljer hänvisar jag till Forssén 2019 (1).⁹⁸ Problemen som jag berör föranleder att rättsutvecklingen iakttas beträffande momsfrågor avseende enkla bolag och partrederier. Under 12 201 030-12 201 033 återkommer jag till den speciella regeln om skattskyldighet för förmedlare, 6 kap. 7 § ML,

⁹⁷ Se 11 220 000, där samtliga fall av skattskyldighet i särskilda fall enligt 6 kap. ML anges.

⁹⁸ Dessutom finns förstaupplagan av Forssén 2019 (1), dvs. min doktorsavhandling *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*, i open access i databasen DiVA, www.oru.se.

och berör, utöver den översiktliga genomgången av regeln under 11 222 000, vissa problem som kan föreligga beträffande bestämningen av det skattepliktiga området etc. i förhållande till den. Dessa problem kan också föranleda att rättsutvecklingen bör iakttas beträffande momsfrågor om förmedlare. Därvidlag berör jag för jämförelse också något om representantregeln.

För övrigt berörs något om särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig beträffande frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler m.m. enligt 9 kap. ML respektive beträffande varor i vissa lager enligt 9 c kap. ML under 12 212 010, 12 212 210-12 212 211 och 21 362 120 respektive under 11 100 000, 21 122 000, 21 350 000 och 21 362 300. I Forssén 2019 (1) berör jag dessutom 9 kap. ML i förhållande till de fakultativa bestämmelserna art. 12 och 137.1d. i mervärdesskattedirektivet, och då bl.a. angående att art. 137.1 d, till skillnad från 9 kap. ML, uttryckligen begränsar valfriheten för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom till att gälla endast för beskattningsbara personer.⁹⁹

12 201 021 Omsättning i flera led samtidigt

SKV anser att det föreligger omsättning i varje led av en transaktionskedja, om det finns avtal mellan parterna i kedjan om inköp och vidareförsäljning av specifika varor och tjänster. Utgångspunkten ska enligt SKV vara att parterna i varje led har förvärvat rätten att såsom ägare förfoga över varor eller anses som förvärvare av tjänster. Då är det enligt SKV fråga om inköp och vidareförsäljning i varje led, dvs. förvärv och omsättning i varje led.¹⁰⁰

Här får nämnas att den omständigheten att omsättning i momshänseende anses föreligga i varje led av en transaktionskedja (förädlingskedja) bestående i exempelvis producent-grossist-detaljist berörs jämförelsevis i samband med de särskilda reglerna om omsättningar vid transaktioner med vouchrar: se under 12 216 410.

12 201 022 Omsättning i form av engångsersättning

Även om ersättningen för en prestation utgår i form av en engångsersättning, är det ändå fråga om en omsättning av en vara eller

⁹⁹ Se avsnitten 1.1.3, 6.2.2.4, 6.6 och 7.1.3.3 i Forssén 2019 (1).

¹⁰⁰ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 6.2 (s. 127), där hänvisning sker till EU-målet C-185/01 (Auto Lease Holland), RÅ 1997 not. 180 och SKV:s ställningstagande 2008-10-21, dnr 131 373778-07/111. Se även SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 12.3 (s. 427), EU-målet C-317/94 (Elida Gibbs), RÅ 1985 1:40 och prop. 1993/94:99 s. 135 samt Forssén 2001 s. 37, Forssén 1998 (1) s. 28, Forssén 1994 s. 231 och 237 och Forssén 1993 s. 164 och 172.

tjänst, enligt 2 kap. 1 § första st. 1 och tredje st. 1 ML.¹⁰¹ Ett av de nödvändiga rekvisiten för uppkomsten av skattskyldighet enligt huvudregeln i 1 kap. 1 § första st. 1 ML är uppfyllt.¹⁰² Enligt utredningarna SOU 2002:74 och Ds 2009:58 anses det dock inte klarlagt om en engångsersättning kan konstituera ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.¹⁰³ Det skulle således kunna föreligga ett problem med att bestämma uppkomsten av skattskyldigheten i fall med engångsersättningar för omsättningar av varor eller tjänster, om det vore oklart huruvida sådana kan konstituera ekonomisk verksamhet. Då skulle skattskyldighet kunna vara diskvalificerad på grund av att i stället det för sådan skyldighet tillika nödvändiga rekvisitet beskattningsbar person inte uppkommer i sådana fall.

Min uppfattning i förevarande fråga är att en person kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML och huvudregeln för bestämningen av vem som är beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet, art. 9.1 första st. Jag baserar uppfattningen på att EU-domstolen i målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck) – av den 20 januari 2005 – borde ha uttryckt att en beskattningsåtgärd genom fränkännande av avdragsrätt för ingående moms skulle ha aktualiserats för förvärv innan ekonomisk verksamhet uppkom, om domstolen skulle ha ansett att sådan verksamhet förutsätter fler ersättningar än en engångsersättning. Så skedde inte, och jag anför följande till stöd för min uppfattning:

- EU-målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck) var ett förhandsavgörande som inhämtades av Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) i förhandsbeskedet RÅ 2005 not. 51 i en fråga om uttagsbeskattning, och besked och EU-mål nämns av HFD även i förhandsbeskedet RÅ 2005 ref. 20 (båda

¹⁰¹ Jfr 12 200 001 och 12 210 010.

¹⁰² Jfr 11 100 000.

¹⁰³ Se SOU 2002:74 Del 1 s. 94 och 95 och Ds 2009:58 s. 64 och 65. Se även Forssén 2011, avsnitten 1.1.3.1, 3.4.2.4 och 3.5.2.1. I sammanhanget får förhandsbeskedet RÅ 1996 ref. 10 nämnas. Det gällde fråga om behandlingen i momshänseende av äldre upplåtelser av s.k. frikraft. SRN ansåg att sådana upplåtelser av elkraft inte skulle prövas av SRN utifrån ML (som trädde i kraft den 1 juli 1994), eftersom de inte var hänförliga till mervärdesskattepliktiga upplåtelser enligt föreskrifter som gällde vid upplåtelsestillfällena (1953 och 1974). Därmed förelåg enligt SRN inte någon grund för att anse en avlösen mot en engångsersättning av sökandebolagens (elbolagen) förpliktelse enligt upplåtelseavtalen som omsättningar i momshänseende, varför SRN ansåg att en sådan åtgärd inte medför skattskyldighet enligt ML för bolagen. HFD fastställde SRN:s besked. Frågan om en engångsersättning kunde konstituera en enligt dåtida begreppsterminologi yrkesmässig verksamhet – numera beskattningsbar person – berördes dock inte av SRN eller HFD.

förhandsbeskeden avgjordes samma dag i HFD, 2005-04-29).¹⁰⁴ EU-domstolen ansåg i *Hotel Scandic Gåsabäck* att uttag inte kan förekomma bara ett vederlag – om än symboliskt – utgår för tillhandahållen vara eller tjänst (jfr även 12 202 020).

- Syftet med uttag på momsområdet ska endast vara att staten tar tillbaka ett tidigare momsavdrag.¹⁰⁵ EU-domstolens ställningstagande innebär således att avskattningen av ingående moms i princip ta hur lång tid som helst, bara ersättning utgår för omsättning av vara eller tjänst. EU-målet ledde till att huvudreglerna för uttag i 2 kap. 2 § första st. 1 och 5 § första st. 1 ML ändrades den 1 januari 2008, genom SFS 2007:1376, så att uttag i princip förutsätter att överlåtelse av vara eller tillhandahållande av tjänst sker utan ersättning.
- Om EU-domstolen hade ansett att en engångsersättning inte skulle kunna konstituera ekonomisk verksamhet, skulle domstolen högst sannolikt ha gått in på den frågeställningen, eftersom utesluten avdragsrätt för ingående moms dessförinnan skulle ha varit en alternativ beskattningseffekt till uttag beträffande fall med engångsersättning för personens i fråga prestationer.¹⁰⁶

Ett problem för sammanhanget som inte har berörts av vare sig EU-domstolen eller HFD är de fall då engångsersättning upp bärs av säljaren av varor eller tjänster för tillhandahållande som sker successivt. Frågan är enligt min mening huruvida säljaren då kan anses icke skattskyldig för uttag avseende annan redovisningsperiod än den varunder denne har uppburit beloppet (engångsersättningen).¹⁰⁷ En invändning därvidlag mot uttagsbeskattning av de andra perioderna vore, i enlighet med legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder enligt 8 kap. 2 § första st. 2 RF,¹⁰⁸ att själva uttagsregeln bör ge upphov till skattskyldigheten, dvs. skyldigheten att betala moms (utgående moms),¹⁰⁹ inte redovisningsreglerna i sig – vilka i stället enbart bör ange i vilken period

¹⁰⁴ I sammanhanget får nämnas att SRN inte kan erhålla förhandsavgörande från EU-domstolen, eftersom EU-domstolen enligt målet C-134/97 (*Victoria Film*) anser att SRN inte har domstolsstatus. Jfr även Forssén 2011 s. 63 och 64.

¹⁰⁵ Se prop. 1994/95:57 s. 118 och prop. 2002/03:5 s. 53. Se även Forssén 2011, avsnitt 3.5.2.1.

¹⁰⁶ Jfr Forssén 2011, avsnitt 3.5.2.1. Jfr även Forssén 2008 s. 163 och 218 och Forssén 2007 (1) s. 98 och 99.

¹⁰⁷ Jfr 12 202 101.

¹⁰⁸ Jfr avsnitten 1.2.2, 1.3, 2.7 och 2.8 i Forssén 2019 (1). Jfr även 13 110 000.

¹⁰⁹ Med utgående skatt förstås enligt 1 kap. 8 § första st. ML sådan skatt som ska redovisas till staten i enlighet med reglerna för skattskyldighet 1 kap. 1 § ML. I 13 kap. 6 § ML anges när redovisningsskyldighet uppkommer för utgående skatt. Jfr 12 201 032.

redovisning ska ske av den utgående momsens.¹¹⁰ Med andra ord borde enligt min uppfattning ett tillhandahållande som avser ett och samma avtal inte föranleda mervärdesbeskattning, bara för att ett belopp mottagits endast för en av flera redovisningsperioder som avtalet om tillhandahållandet omfattar. För övrigt anger EU-domstolen i målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck) att risken för att faktiska men blott symboliska ersättningar tillämpas får lösas genom att Sverige i så fall kan hemställa enligt art. 27 i sjätte direktivet – numera art. 395 i mervärdesskattedirektivet – om tillstånd från EU att införa regler i syfte att hindra skatteflykt eller skatteundandragande.¹¹¹

Förevarande frågeställning om de materiella uttagsbeskattningsreglernas i ML förhållande till redovisningsreglerna i ML har inte behandlats i forskningen hittills. De borde enligt min mening åtminstone kunna ingå i ett större arbete om förfaranderegler på momsområdet, där redovisningsreglernas influens på omsättningsbegreppet i form av uttag skulle utgöra en av frågorna.¹¹² I det här sammanhanget får också erinras om att förslag har lämnats redan för länge sedan – i SOU 2002:74 – om att upphäva kopplingen till den civilrättsliga redovisningsrätten och begreppet god redovisningssed angående när redovisning ska ske avseende moms enligt huvudreglerna i 13 kap. 6 § 1 och 16 § 1 ML.¹¹³

12 201 023 Beskattningsunderlaget

Enligt huvudregeln därom i 7 kap. 2 § första st. ML utgörs beskattningsunderlaget för en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst av ersättningen som säljaren ska erhålla från köparen.¹¹⁴

Vid uttag av varor respektive tjänster utgörs beskattningsunderlaget:

¹¹⁰ Begreppet redovisningsskyldig utmönstrades som självständigt begrepp ur GML 1991, genom SFS 1990:576 – se även prop. 1989/90:111 s. 133 och 211 samt även prop. 1993/94:99 s. 167. Redan då rörde det sig om en EU-anpassning av den svenska mervärdesskatterätten. Uppkomsten av skattskyldighet innebär också redovisningsskyldighet, och enligt min mening bör således inte ett motsatt förhållande råda där redovisningsskyldigheten skulle styra skattskyldigheten. Jfr Forssén 2011, avsnitt 3.4.3. Jfr även 12 202 023.

¹¹¹ Se pkt 26 i EU-målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck). Se även Forssén 2011, avsnitt 3.5.2.1. Ang. art. 395-tillstånd: jfr även 12 202 023.

¹¹² Jfr Sonnerby 2010, en avhandling om moms där förevarande frågeställning kunde ha berörts, t.ex. i samband med att EU-målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck) kort nämns på s. 171-173 i Sonnerby 2010 ang. krav på vederlagsfria överlåtelse för uttag. Jfr även Forssén 2019 (4), avsnitt 5.3.

¹¹³ Jfr även 12 201 022, 12 202 070 och 32 100 000.

¹¹⁴ Se 7 kap. 2 § första st. första men. och 3 § 1 ML.

- av varornas eller liknande varors inköpspris eller, om ett sådant pris saknas, av självkostnadspriset, vid tidpunkten för uttaget respektive
- av kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten.¹¹⁵

Beskattningsunderlaget minskar inte om den beskattningsbara personen avstår en del av ersättningen för levererad vara eller tillhandahållen tjänst till någon annan. I förhandsbeskedet RÅ 2002 ref. 112 hade en restaurangkedja lämnat en viss procentuell andel av en dags försäljningsintäkter till en närstående stiftelse. SRN ansåg att beskattningsunderlaget utgjordes av ersättningen vid försäljningen utan avdrag för den del som skulle tillfalla stiftelsen. HFD fastställde SRN:s besked.¹¹⁶

Ang. minskning av beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 6 § fjärde st. ML på grund av kundförlust: se 31 245 000.

Vid UIF mot ersättning utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen och punktskatt som köparen påförts i ett annat EU-land.¹¹⁷ Vid UIF genom överföring av vara utgörs beskattningsunderlaget av varornas eller liknande varors inköpspris eller, om ett sådant pris saknas, av självkostnadspriset, vid tidpunkten för överföringen av varorna.¹¹⁸ Vid uttag i form av användande av personbil för privat ändamål utgörs normalt sett beskattningsunderlaget av det värde som enligt 2 kap. 10 a och 10 b §§ socialavgiftslagen (2000:980), SAL, har bestämts i fråga om tillhandahållandet av bilförmåner för anställda (jfr 12 201 024).¹¹⁹

I beskattningsunderlaget ska ingå skatter och avgifter utom moms.¹²⁰ I beskattningsunderlaget ska även ingå bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som säljaren tar ut av köparen.¹²¹

I 9 a kap. ML finns särskilda bestämmelser om beräkning av beskattningsunderlaget vid omsättning i vissa fall av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter.¹²²

¹¹⁵ Se 7 kap. 2 § första st. första men. och 3 § 2 a och 2 b ML.

¹¹⁶ I förhandsbeskedet hänvisas under *Rättsfall* till RÅ 1975 Aa 639 (förhandsbesked) och EU-målen C-38/93 (Glawe) och C-498/99 (Town & County Factors), och under *Litteratur* till prop. 1993/94:99 s. 193.

¹¹⁷ Se 7 kap. 2 § första st. första men. och 3 § 3 ML.

¹¹⁸ Se 7 kap. 2 § första st. första men. och 3 § 4 ML.

¹¹⁹ Se 7 kap. 2 § första st. första men. och 4 § första men. ML.

¹²⁰ Se 7 kap. 2 § första st. andra men. ML.

¹²¹ Se 7 kap. 2 § första st. tredje men. ML.

¹²² Se 7 kap. 2 § andra st. ML.

I 9 b kap. ML finns särskilda bestämmelser om beräkning av beskattningsunderlaget vid omsättning i viss resebyråverksamhet.¹²³

Se även under 12 202 041 angående beskattningsunderlaget och bidrag från köparen eller tredje part.

I det närmast följande avsnittet, 12 201 024, behandlas den särskilda situationen att beskattningsunderlaget för moms påverkas av en felaktig punktskatt.

Här får också nämnas att huvudregeln om beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 2 § första st. ML berörs något i samband med redogörelsen för vouchrar i momshänseende under 12 216 311, 12 216 322 och 12 216 421.

12 201 024 Problem ang. att beskattningsunderlaget för moms kan påverkas av felaktig punktskatt, m.m.

I beskattningsunderlaget för moms ska, som nämnts (jfr 12 201 023), ingå skatter och avgifter (utom moms).¹²⁴ Det innebär i förekommande fall att punktskatt ska ingå i beskattningsunderlaget för att beräkna den moms som ska redovisas och betalas för en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst. Om punktskatt behandlas på ett felaktigt sätt, påverkar det bestämningen av beskattningsunderlaget för moms. I detta avsnitt tar jag upp några synpunkter som jag har framlagt i annat sammanhang, där jag har berört att punktskatt i visst hänseende kan vara felaktig och påverka beskattningsunderlaget för moms:¹²⁵

- I min licentiatavhandling tog jag, som nämnts, upp som huvudfråga A att det inte var EU-konformt att bestämningen av skattesubjektet i huvudregeln i 4:1 ML skedde genom hänvisning till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL.¹²⁶ Genom momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368) upphörde den kopplingen och numera innehåller 4:1 ML begreppet beskattningsbar person i enlighet med dess lydelse enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, etc. (jfr 11 100 000).

Den nämnda reformen den 1 juli 2013 har dock inte fått någon motsvarighet på punktskatteområdet. Det innebär följande:

¹²³ Se 7 kap. 2 § tredje st. ML.

¹²⁴ Se 7 kap. 2 § första st. andra men. ML.

¹²⁵ Jfr Forssén 2019 (4), avsnitt 2.3.

¹²⁶ Jfr Forssén 2011.

- För energiskatten gäller alltså att skattesubjektet bestäms med en definition av yrkesmässig verksamhet som består i en huvudregeln som hänvisar till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL jämte en supplementärregel om att en verksamhet är yrkesmässig även om den bedrivs i näringsverksamhetsliknande former. Se 1 kap. 4 § lag (1994:1776) om skatt på energi, som lyder:

”En verksamhet är yrkesmässig, om den

 1. utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), eller
 2. bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under ett kalenderår överstiger 30 000 kronor.”¹²⁷
- För reklamskatten är huvudregeln också att skattesubjektet bestäms genom att vad som anses utgöra yrkesmässig verksamhet definieras med hänvisning till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL.¹²⁸
- Däremot gäller beträffande t.ex. alkoholskatt att med yrkesmässighet förstås – utan koppling till IL – att en upplagshavares verksamhet är ett led i näringsutövning.¹²⁹

Jag behandlade framför allt kopplingen till IL för bestämningen av skattesubjektet enligt ML i min licentiatavhandling – Forssén 2011. Det kan möjligen ha stimulerat lagstiftaren till reformen genom SFS 2013:368, men ingen verkar ha intresserat sig för att samma problematik föreligger på punktskatteområdet avseende vissa skatter där. I licentiatavhandlingen pekade jag på att det har varit en svensk tradition på området indirekta skatter att knyta den beskattningen till den direkta.¹³⁰ Jag förväntade mig att forskningen eller lagstiftaren skulle ta upp frågan om förenligheten med nämnda koppling till IL med

¹²⁷ Se Forssén 2019 (4), avsnitt 2.3, och även Forssén 2007 s. 28.

¹²⁸ Se första st. av anvisningarna till 9 § lag (1972:266) om skatt på annonser och reklam. Se Forssén 2019 (4), avsnitt 2.3, och även Forssén 2007 s. 28.

¹²⁹ Definitionen av vad som är yrkesmässigt framgår inte av lagreglerna om skattskyldiga och upplagshavare, 8 och 9 §§ lag (1994:1564) om alkoholskatt, utan av förarbetena, prop. 1994/95:56 s. 85. Se Forssén 2019 (4), avsnitt 2.3, och även Forssén 2007 s. 28.

¹³⁰ Se Forssén 2011, avsnitt 1.2.4, där hänvisning sker i förevarande hänseende till prop. 1994/95:54 s. 81 och 82, varav framgår att motivet till att, med ML som förebild, koppla yrkesmässighetsbegreppet i lagen om skatt på energi till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp var att behålla nämnda tradition. Se även Forssén 2019 (4), avsnitt 2.3.

EU-rätten på punktskatteområdet, men så har inte skett. Det kan möjligen bero på att det området är tämligen obeforskat, och att lagstiftaren tror att problematiken i fråga med bestämningen av skattesubjektet har behandlats av forskningen om punktskatter.¹³¹ Att lagstiftaren inte gjorde en för de indirekta skatterna moms och punktskatter gemensam reform den 1 juli 2013 utgör enligt min mening ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Lagstiftaren borde ha beaktat att min licentiatavhandling pekade på att problemet med koppling till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna* fanns inte bara för moms, utan också på punktskatteområdet.

Jag har redan före min licentiatavhandling uppmärksammat att det inte har skett någon analys i doktrinen av om den nationella lagstiftningen om punktskatter är konform med *näringsidkare* i art. 7.2 i det dåvarande cirkulationsdirektivet (92/12/EEG) och begreppet *självständig verksamhet*, när det gäller yrkesmässighetsbegreppet.¹³² Jag får ånyo resa den frågan, nu utifrån det s.k. punktskattedirektivet (2008/118/EG), som den 1 april 2010 ersatte cirkulationsdirektivet.¹³³ Att jag tar upp frågan särskilt i förevarande framställning om moms beror i första hand på att en felaktig behandling av punktskattefrågan påverkar bestämningen av beskattningsunderlaget för moms i enlighet med vad som ovan har nämnts, och jag får upprepa ytterligare några saker som jag, som nämnts, har tagit upp i annat sammanhang.¹³⁴

- Eftersom kopplingar fortfarande råder för bestämningen av skattesubjektet avseende vissa punktskatter till begreppet näringsverksamhet enligt 13 kap. IL, är det, enligt min uppfattning, tämligen klart att urvalet av skattesubjekt på punktskatteområdet i sådana fall blir alltför omfattande i förhållande till punktskattedirektivet. Där framgår det av pkt 16 och 22 i ingressen att den skattskyldige alltjämt ska vara en *näringsidkare*. Exempelvis skulle ett aktiebolag som blott bedriver en hobbyverksamhet utgöra skattesubjekt enligt den svenska lagstiftningen om energiskatt och reklamskatt, genom

¹³¹ Se Olsson 2001 s. 144, där ”13 kap. 1 § IL” bara anges i en not (jämte huvudregeln för skattskyldigheten enligt ML), och ingenting nämns om att kopplingen till det inkomstskatterättsliga näringsverksamhetsbegreppet för bestämningen av skattesubjektet skulle vara något problem vare sig beträffande moms eller punktskatter. Se även Forssén 2019 (4), avsnitt 2.3.

¹³² Se Forssén 2007 s. 29 och 30, där Olsson 2001 också nämns i förevarande hänseende. Se även Forssén 2019 (4), avsnitt 2.3.

¹³³ Se även Forssén 2011, avsnitt 1.2.2.6. Se dessutom Forssén 2019 (4), avsnitt 2.3.

¹³⁴ Jfr Forssén 2019 (4), avsnitt 2.3.

att yrkesmässighetsbegreppet där bestäms med hänvisning till begreppet näringsverksamhet i hela 13 kap. IL.¹³⁵

- HFD har med hänvisning till 13 kap. 1 och 2 §§ IL angett att på grund av att "[e]tt aktiebolags inkomster och utgifter" inte kan "hänföras till något annat inkomstslag" får "[e]tt nybildat aktiebolag [...] anses bedriva en näringsverksamhet som fortgår intill dess bolaget upphör".¹³⁶ Det krävs således inte ens att aktiebolagets verksamhet utgör någon affärsverksamhet för att bolaget ska anses ha näringsverksamhet enligt 13 kap. 2 § IL. Det är inte förenligt med vad som får förstås med begreppet näringsidkare enligt punktskattedirektivet, där det av art. 4 följer att skattesubjektet ska driva något slags affärsverksamhet. Eftersom bl.a. punktskatter ska ingå i beskattningsunderlaget för moms, enligt 7 kap. 2 § första st. andra men. ML, kan det således bli fråga om att den kostnads massa som – jämte påslag för vinst – bildar priset för omsättningen av en vara eller tjänst, och därmed beskattningsunderlaget för moms, blir förhöjt jämfört med om kopplingen i lagen om skatt på energi respektive i lagen om skatt på annonser och reklam till 13 kap. IL togs bort av lagstiftaren – i likhet med vad som redan har skett på momsområdet genom ändringen av 4 kap. 1 § ML genom SFS 2013:368.¹³⁷

Genom att säljaren av en vara eller tjänst tillämpar ett sådant förhöjt beskattningsunderlag som avses här, ställer sig frågan om det medför problem beträffande ett köpande företags avdragsrätt för ingående moms, varför jag från avsnitt 2.3 i Forssén 2019 (4) upprepar ytterligare några reflektioner:

- Enligt min uppfattning borde situationen vara att likna vid s.k. kumulativa effekter, dvs. när det för ett företag i en förädlingskedja avseende en vara eller tjänst har förelegat begränsningar beträffande avdragsrätten för ingående moms (jfr 12 211 110). I sådana situationer blir beskattningsunderlaget i senare led i kedjan högre än om sådan begränsning inte hade förelegat, eftersom det blir skatt på skatt (kumulativ effekt). Det innebär dock för det företag som förekommer senare i kedjan enbart att vederbörande får dra en ingående moms som säljaren debiterat på ett pris som på grund av den latent a moms en innehåller en förhöjd kostnads massa, om vederbörande har full

¹³⁵ Se även Forssén 2019 (4), avsnitt 2.3.

¹³⁶ Se RÅ 2006 ref. 58. Se även Forssén 2011, avsnitt 2.1. Se även Forssén 2019 (4), avsnitt 2.3.

¹³⁷ Se även Forssén 2019 (4), avsnitt 2.3.

avdragsrätt i sin verksamhet. Det är enligt min uppfattning inte fråga om en sådan situation där säljaren felaktigt skulle ha betecknat ett belopp som moms i fakturan till det köpande företaget. I en sådan situation hade säljaren varit betalningsskyldig enligt 1 kap. 1 § tredje st. och 2 e § ML, som infördes den 1 januari 2008 genom SFS 2007:1376 i enlighet med art. 203 i mervärdesskattedirektivet, men eftersom ett sådant belopp inte utgör moms enligt ML hade det inte utgjort ingående moms enligt 8 kap. 2 § ML, och köpande företaget hade saknat avdragsrätt.¹³⁸

- I förevarande fall med ett förhöjt beskattningsunderlag hos säljaren till följd av att punktskatter tagits ut i förädlingskedjan, vilka inte skulle ha tagits ut om kopplingen till 13 kap. IL inte gjordes i lagen om skatt på energi respektive i lagen om skatt på annonser och reklam, anser jag att köpande företag ska kunna utöva avdragsrätt för den debiterade ingående momsen i fakturan från säljaren enligt 8 kap. 5 § ML, om vederbörande har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet enligt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § ML.¹³⁹
- I licentiatavhandlingen anförde jag att om ingenting gjordes beträffande kopplingen i 4 kap. 1 § 1 ML till hela 13 kap. IL kunde juridiska personer användas för att uppnå fördelar momsmässigt sett. Om sålunda den kopplingen sedermera inte hade upphävts, genom SFS 2013:368, hade SKV varit tvungen att visa att det var fråga om bedrägeri eller om s.k. förfarandemissbruk som gav skattefördelar i strid mot syftet med reglerna i ML och mervärdesskattedirektivet, för att kunna underkänna ett avdrag för ingående moms som annars vore godtagbart formellt sett.¹⁴⁰ Jag får anföra detsamma beträffande punktskatterna i de fall där den nationella lagstiftningen alltjämt gör samma koppling till 13 kap. IL för bestämningen av skattesubjektet.¹⁴¹

¹³⁸ Se prop. 2007/08:25 s. 88, där det, med hänvisning till EU-målet 342/87 (*Genius Holding*), anges att avdragsrätt inte föreligger för sådan ingående moms för vilken betalningsskyldighet uppkommer till följd av art. 203 i mervärdesskattedirektivet, utan att det är ”den bakomliggande transaktionen reella innebörd som avgör rätten till avdrag”. Se även Forssén 2019 (4), avsnitt 2.3.

¹³⁹ Se även Forssén 2019 (4), avsnitt 2.3.

¹⁴⁰ Se pkt 86 i förenade målen C-255/02 (*Halifax m.fl.*) samt även Forssén 2011, avsnitt 8.2. Se även Forssén 2019 (4), avsnitt 2.3.

¹⁴¹ Se även Forssén 2019 (4), avsnitt 2.3.

- Av intresse för sammanhanget är t.ex. resonemang som förts i samband med tillämpning av s.k. följdändringsbeslut¹⁴² på grund av ändring av gällande rätt beträffande tillämplig skattesats avseende tryckerimoms. Genom dom den 11 februari 2010 i EU-domstolen i målet C-88/09 (*Graphic Procédé*) har gällande rätt ändrats så att tryckerimomsen numera omfattas av den reducerade skattesatsen om 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje st. 1 ML i stället för den generella skattesatsen om 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML, förutsatt att de tryckta varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam (jfr 12 213 111, 12 213 235 och 12 214 010). SKV har kommenterat rättsläget beträffande tillämplig momsats för tryckerier med anledning av *Graphic Procédé* i sitt ställningstagande av 2010-07-09 (dnr 131 355983-10/111). För köparen av tryckeriprodukter kan det bli fråga om att mellanskillnaden avseende tidigare tillämpad generell momsats och den generella momsatsen i enlighet med *Graphic Procédé* leder till följdändringsbeslut från SKV av innebörd att köparen ska återbetala mellanskillnaden som en av säljaren, tryckeriet, felaktigt debiterad moms (jfr även 12 213 124). Emellertid finns inget principiellt avgörande angående huruvida köpande företag i så fall har rätt civilrättsligt sett att kräva kreditering från tryckeriet, som i egenskap av säljare har fått sin utgående moms sänkt på grund av det förändrade rättsläget momsmässigt sett. I debatten har resonemang förts om köpare som kommer i kläm har rätt till ersättning från säljaren enligt principen om *condictio indebiti* eller enligt obehörig vinst-principen (jfr även 12 213 124), men något konklusivt kan knappast sägas ha kommit till uttryck ännu därvidlag.¹⁴³ Ett avgörande av Högsta domstolen (HD) vore välkommet från civilrättslig synpunkt.¹⁴⁴
- I sistnämnda hänseende får jag för övrigt uppmärksamma att det *kan* föreligga skillnader civilrättsligt sett mellan svensk och t.ex. dansk rätt, även om det momsmässigt sett blir samma bedömning i det fallet att en säljare felaktigt har betecknat ett belopp som moms i fakturan till det köpande företaget. Jämför kommentar av *Genius Holding* i Stensgaard 2004 s. 201, där det anförs att en köpare som mottar en faktura med felaktigt debiterad moms inte är rättsligt förpliktad att betala den och som en följd därav saknar avdragsrätt. Det borde inte heller utifrån svensk rätt föreligga betalningsskyldighet för en köpare som

¹⁴² Se 21 kap. 12 § 2 skattebetalningslagen (1997:483) – numera 66 kap. 27 § 4 a) SFL. Se även Forssén 2019 (4), avsnitt 2.3.

¹⁴³ Se Schultz 2012 s. 589, 590 och 594. Se även Forssén 2019 (4), avsnitt 2.3.

¹⁴⁴ Se även Forssén 2019 (4), avsnitt 2.3.

mottar en faktura som innehåller en av säljaren felaktigt debiterad moms, men det är en civilrättslig frågeställning som inte är prövad principiellt sett.¹⁴⁵

- En fråga som borde prövas av HFD, och som jag anser har kommit bort hos SKV, förvaltningsdomstolarna och i debatten om ”tryckerimomsen”, är följande, enligt min mening, grundläggande fråga för tillämpning av följdändringsbeslut:
- Föreligger det en skillnad mellan frågeställningar om förändring av gällande rätt beroende på om ett vägledande avgörande fattas av EU-domstolen i stället för av HFD?
- Den frågan måste besvaras, innan det över huvud taget är intressant att gå vidare med frågeställningen huruvida tidningarna ska behöva acceptera s.k. följdändringsbeslut av innebörd att de ska återbetala för högt avdragen ingående moms.
- Följde inte tidningarna gällande rätt före den 11 februari 2010, dvs. före EU-domstolens dom i målet C-88/09 (*Graphic Procédé*)? Varför ska inte gällande rätt anses ha gällt för tidningarna för tiden före den 1 januari 2008? Det var först då som själva lagen – ML – ändrades genom SFS 2007:1376, så att det från och med 2008 krävs en kreditfaktura från tryckeriet, för att det ska kunna få tillbaka sin för högt debiterade utgående moms.
- Gällande rätt före lagändringen 1 januari 2008 innebar enligt HFD:s dom RÅ 2005 ref. 81, att tryckeriet kunde få tillbaka för högt debiterad utgående moms utan att utfärda kreditfaktura till tidningen. För tiden efter den 1 januari 2008, och då även för tid före EU-domen i fråga den 11 februari 2010, ska tidningarna drabbas av att en EU-dom ska anses kunna medföra en retroaktiv tillämpning av gällande rätt utan att själva lagen har ändrats. Det borde, i enlighet med förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning enligt 2 kap. 10 § andra st. RF och legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder enligt 8 kap. 2 § första st. 2 RF, inte vara möjligt, enligt min mening. EU-domstolen anser inte heller att en EU-konform tolkning kan genomdrivas mot den enskilde, om den går utöver regelns ordalydelse. Det följer av pkt 110 i EU-målet C-212/04 (Adeneler m.fl.). Där konstaterar EU-domstolen, särskilt mot bakgrund av principerna om rättssäkerhet och förbud mot retroaktiv lagstiftning, att den nationella domstolens skyldighet att beakta ett direktivs innehåll vid tolkningen och

¹⁴⁵ Se även Forssén 2019 (4), avsnitt 2.3.

tillämpningen av relevanta bestämmelser i nationell rätt inte kan ske *contra legem* (legalitet).¹⁴⁶

- Min uppfattning är således att grundläggande principer för de materiella beskattningsreglerna inte kan begränsas av förfarandereglerna såsom blir fallet med den beskrivna tillämpningen av följdändringsinstitutet enligt 66 kap. 27 § 4 a) SFL, förutsatt att det inte är fråga om fall av förfarandemissbruk (jfr även 12 213 240).

I sammanhanget får jag här också nämna något från Forssén 2019 (8), där jag i avsnitt 1.4 ger en översikt avseende förhållandet mellan skatteförfarandet och europarätten:

Det finns inte något europarättsligt förfarandemässigt regelverk som styr SFL. Även för skatteregler vars innehåll ska bedömas utifrån EU-rätten, såsom t.ex. ang. ML som styrs av framför allt mervärdesskattedirektivet, ligger kompetensen att bestämma *form och tillvägagångssätt* för implementeringen av EU-rätten kvar hos de nationella myndigheterna, enligt art. 288 tredje st. FEUF (jfr även 11 200 000).

I och för sig finns den s.k. tillämpningsförfordningen, rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011, som är direkt tillämplig i EU-länderna, enligt art. 288 andra st. FEUF, men den gäller tillämpningen av vissa av mervärdesskattedirektivets materiella regler. SFL, som behandlar beskattningsförfarandet, baseras inte på tillämpningsförfordningen.

Däremot kan principer från EU-rätten och konventionsrätten påverka skatteförfarandet. Exempelvis kan principer i eller uttolkade ur EKMR och dess tp influera vid tillämpningen av SFL och i skatteprocessen. Exempelvis har det bidragit till att SFL, som infördes 2012, genom 2 kap. 5 § SFL innehåller en kodifiering av den s.k. proportionalitetsprincipen.

Beträffande vad som avses med *form och tillvägagångssätt* i art. 288 tredje st. FEUF får nämnas att någon exakt mening inte har fastställts.¹⁴⁷ Att denna restkompetens lämnats åt medlemsstaterna ger dem enbart valmöjligheter inom ramarna för den nationella konstitutionella och processuella rätten att vidta åtgärder för att genomföra ett direktiv.¹⁴⁸ Samma konstitutionella och processuella rättigheter bör enligt min mening också komma till uttryck genom förfarandemässiga regler från EU på de områden där EU-rätten styr innehållet i de materiella reglerna, såsom beträffande mervärdesskatterätten. Det är avgörande för EU-projektet att den inre marknaden fungerar, och då måste i enlighet med den primärrättsliga art. 113 FEUF harmonisering av EU-ländernas lagstiftningar på området indirekta skatter åstadkommas. Även om EU inte är en stat, är det därför av stor betydelse att den nivå inom EU-rätten som motsvarar den konstitutionella nivån i nationell rätt, dvs. EU:s primärrätt,

¹⁴⁶ Jfr Forssén 2019 (1), avsnitt 2.7.

¹⁴⁷ Se Prechal 2005 s. 73. Jfr även Forssén 2019 (1), avsnitt 1.2.3

¹⁴⁸ Se Prechal 2005 s. 74 och även s. 68. Jfr även Forssén 2019 (1), avsnitt 1.2.3.

får genomslag också i form av förfaranderegler om bl.a. moms. Lagstiftaren borde därför ta upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att påbörja ett arbete som bl.a. klarlägger vad som gäller beträffande nämnda restkompetens enligt art. 288 tredje st. FEUF, och som ska resultera i en EU-förordning, dvs. en sekundärrättslig rättsakt, som innehåller förfaranderegler för t.ex. moms. Tillämpningsförordningen gäller enbart mervärdesskattedirektivets materiella regler (jfr 12 213 235). Den är inte tillräcklig för att lösa sådana frågor som följdändringsbeslut till följd av ändring av gällande rätt på grund av nationella domar eller domar från EU-domstolen. Det är enligt min uppfattning nödvändigt att en EU-förordning införs med förfaranderegler för moms. Då kan tullagen (2016:253) och unionstullförordningen tjäna som förebild (jfr 12 201 010) såtillvida att SFL hänvisar till en EU-förordning om mervärdesskatteförfarandet, så att SFL enbart innehåller vissa förfaranderegler i övrigt vilka i så fall gäller situationer som omfattas av restkompetensen enligt art. 288 tredje st. FEUF. Att lagstiftaren inte har tagit upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet om att påbörja ett arbete om införande av en EU-förordning om mervärdesskatteförfarandet utgör enligt min uppfattning också ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

Jag får för sammanhanget också nämna att SAL – i likhet med tullagen – kan tjäna som förebild för införande av en EU-förordning om mervärdesskatteförfarandet. SAL hänvisar också till EU-rätten, där EG:s – numera EU:s – förordning (EG) nr 883/2004 om social trygghet är direkt tillämplig.¹⁴⁹ Emellertid bör i visst hänseende den förordningen beaktas redan enligt gällande rätt beträffande de materiella reglerna i ML, nämligen ang. uttagsbeskattning för privat användning av personbil eller motorcykel, enligt 2 kap. 5 § första st. 3 och andra st. ML. Vid bestämningen av beskattningsunderlaget för sådant uttag hänvisar 7 kap. 4 § ML till 2 kap. 10 a och 10 b §§ SAL (jfr 12 201 023), där för övrigt hänvisning i sin tur sker till IL. Av 3 § SAL följer att EU-rätten om social trygghet kan begränsa skyldigheten att betala avgifter enligt SAL, dvs. skyldigheten att betala socialavgifter (arbetsgivaravgifter resp. egenavgifter). Därigenom kan i ifrågavarande fall EU:s förordning om social trygghet påverka den materiella regeln i ML. Jag har för övrigt berört detta något i annat sammanhang, varvid jag också kort tar upp begränsningarna av avdragsrätt avseende personbilar och motorcyklar i 8 kap. 15 och 16 §§ ML på temat EU-konformitet.¹⁵⁰

- Den fråga som jag anser måste besvaras i förevarande sammanhang är återigen – och då oavsett om lagstiftaren tar upp med nämnda EU-institutioner ang. behovet av införande av en EU-förordning om mervärdesskatteförfarandet – denna: Föreligger det en skillnad angående vad som ska uppfattas som gällande rätt på skatteområdet mellan avgöranden från EU-domstolen resp. HFD?

¹⁴⁹ Förordningen (EG) nr 883/2004 gäller inom hela EES, dvs. i de 28 EU-länderna och Island, Liechtenstein och Norge, samt i Schweiz.

¹⁵⁰ Se Forssén 2008, avsnitt 1.3.2, kapitel 6 och avsnitt 7.1.

- Efter SKV:s ställningstagande av 2010-07-09 har HFD i målet HFD 2014 ref. 14 prövat frågan om följdändringsbeslut beträffande den nämnda problematiken med tryckerimomsen, varvid HFD fann att SKV:s beskattningsbeslut avseende i målet aktuellt tryckeri hade ett sådant samband med ingående moms hos bolaget som var tryckeriets kund att en följändring om sänkt ingående moms hos det bolaget kunde beslutas av SKV.¹⁵¹ Omständigheterna var enligt HFD sådana att beskattningsåtgärden om sänkt ingående moms gentemot bolaget i fråga inte kunde anses som uppenbart oskälig.¹⁵² Jag anser att avgörandet från HFD inte innehåller sådana överväganden som gör att behov inte längre skulle föreligga av en analys av frågan om det föreligger en skillnad mellan domar från EU-domstolen resp. HFD när det gäller de båda domstolarnas tolkningar av reglerna i ML och mervärdesskattedirektivet i vad avgörandena från dem ska uppfattas ge uttryck för gällande rätt.

12 201 030 Skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML och bestämmningen av det skattepliktiga området etc

12 201 031 Prövning av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är beskattningsbara personer

För en översiktlig genomgång av den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare, 6 kap. 7 § ML, hänvisar jag till 11 222 000. I förevarande avsnitt berör jag enbart vissa problem som kan föreligga t.ex. på grund av att regeln härrör från tiden innan Sverige hade ett momssystem, dvs. från tiden innan GML infördes 1969.

Regeln om särskild skattskyldighet i 6 kap. 7 § ML härrör, som nämnts, från den allmänna varuskatten från 1959.¹⁵³ Den har, som också nämnts, sin närmaste motsvarighet i art. 14.2 c och 28 i mervärdesskattedirektivet. Den allmänna varuskatten ersattes den 1 januari 1969 av den första svenska lagstiftningen om mervärdesskatt, dvs. av GML, som i sin tur ersattes den 1 juli 1994 av ML. Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare, 6 kap. 7 § ML, har överförs utan någon särskild analys från 1959 års lagstiftning om allmän varuskatt till den svenska mervärdesskatterätten, först till GML och därifrån till ML och 6 kap. 7 §, som lyder:

¹⁵¹ Jfr 21 kap. 12 § 2 skattebetalningslagen – numera 66 kap. 27 § 4 a) SFL.

¹⁵² Jfr 21 kap. 13 § andra st. skattebetalningslagen – numera 66 kap. 28 § första st. 2 SFL.

¹⁵³ Se 11 222 000.

”Om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppstår likviden för varan eller tjänsten skall vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman.”

Regeln innebär att huvudmannen anses ha omsatt varan eller tjänsten till förmedlaren, och sedan anses förmedlaren i sin tur ha gjort samma omsättning till köparen av varan eller tjänsten.¹⁵⁴ Ett problem vid tillämpningen är att SKV hävdar att 6 kap. 7 § ML inte bara omfattar kommissionärsförhållanden, utan alla situationer där mellanmannen (förmedlaren) agerar i eget namn i förhållande till köparen av en vara eller tjänst. Problemet därvidlag är att i sådana branscher där en förmedlare antingen arbetar som vanlig agent eller som kommissionär åt sin huvudman är begreppet ”6:7-fall” obekanta. Tvisten som uppstår mellan förmedlaren och SKV innebär att mellanmannen som för viss omsättning har valt att agera som vanlig agent har uppfattningen att dennes beskattningsunderlag endast utgörs av provisionen från huvudmannen, medan SKV hävdar att förmedlingen omfattas av 6 kap. 7 § ML enbart på den grunden att huvudmannen inte är synlig i fakturan och därmed ska mellanmannen anses ha agerat *i eget namn* och uppburit likviden med den följd att denne enligt 6 kap. 7 § ML också anses göra huvudmannens omsättning, dvs. beskattningsunderlaget för mellanmannen ska enligt SKV vara hela priset för varan eller tjänsten till kund och inte bara förmedlingsprovisionen från huvudmannen.

I förhandsbeskedet RÅ 2003 ref. 39 ansåg SRN att den generella momssatsen om 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML skulle gälla för den omsättning som mellanmannen – ett galleri – gjorde enligt 6 kap. 7 § ML, genom att i eget namn förmedla ett konstverk för upphovsmannens räkning. Den omsättning som upphovsmannen – huvudmannen – gjorde omfattades av den reducerade skattesatsen om 12 procent, enligt 7 kap. 1 § andra st. 3 – numera 2 – ML. Emellertid ansåg SRN att eftersom äganderätten till konstverket inte övergår från huvudmannen till mellanmannen, ska den generella momssatsen om 25 procent tas ut vid mellanmannens omsättning av konstverket. HFD fastställde SRN:s besked.¹⁵⁵

Jag anser att den beskrivna inställningen från SKV:s sida inte har stöd i en tolkning av 6 kap. 7 § ML utifrån den EU-rätt som gäller på området sedan 1995, och jag gör en jämförelse med begrepp som har förekommit

¹⁵⁴ Se 11 222 000.

¹⁵⁵ I förhandsbeskedet hänvisas under *Rättsfall* till RÅ 2000 not. 65 (förhandsbesked), och under *Litteratur* till prop. 1993/94:99 s. 190 och prop. 1994/95:202 s. 52f.

i svensk mervärdesskatterätt, men som idag inte skulle fungera i förhållande till EU-rätten på området.¹⁵⁶

Intill den 1 juli 1982 angavs i 8 § 4) GML undantag från skatteplikt för: ”elektrisk kraft, värme samt gas och annat bränsle för uppvärmning eller energialstring, dock inte ved, torv, T-sprit eller annan fotogen än flygfotogen och fotogen för drift av snabbgående dieselmotor”. Notera att *energi* inte anses möjlig enligt fysikens lagar. Energi kan bara omvandlas mellan olika energiformer. En definition av energi är ”en inneboende (god) förmåga att åstadkomma direkta handlingar eller påtagliga resultat i den yttre verkligheten. En annan är ”en företeelse som har förmåga att åstadkomma mekaniskt arbete eller mekanisk rörelse”. Energiform är ”den form i vilken energi i fysikalisk mening uppträder vid visst tillfälle”.¹⁵⁷ Ordet *energi* kan användas i allmänt språkbruk, men inte för sådana speciella sammanhang som när området för beskattning ska bestämmas. Det används inte i ML och hade utmönstrats redan vid reformen av GML den 1 januari 1991. Då ändrades genom SFS 1990:576 bl.a. bestämmingen av det skattepliktiga området för tjänster, så att tjänsterna gjordes generellt skattepliktiga i likhet med vad som redan var fallet med varorna. Det var en viktig EG-anpassning av den svenska momsens till sjätte direktivet (numera mervärdesskattedirektivet) som således skedde redan innan Sverige blev EU-medlem 1995.¹⁵⁸ Från att det skattepliktiga området för tjänster bestämdes enligt en enumerationsprincip gjordes 1991 tjänsterna generellt skattepliktiga med undantag från skatteplikt särskilt angivna i lagen, i likhet med vad som redan gällde beträffande varorna.¹⁵⁹ Ett problem med bruket av ordet *energi* i ML hade varit att det beskriver något som inte finns i sinnevärlden, och således inte kan tillhandahållas. Det hade inte varit funktionellt för att bestämma vad som är en tjänst enligt 1 kap. 6 § ML. Denna korta historik kring ett begrepp som har använts i den svenska mervärdesskatterätten visar på

¹⁵⁶ Jfr ang. ’momsen enligt EU-rätten’/’mervärdesskatteprincipens beståndsdelar enligt EU-rätten’: Forssén 2011, avsnitten 4.4, 8.1.4, Bilaga 1 och Bilaga 2 samt avsnitten 2.4.1-2.4.1.4 i Forssén 2019 (1).

¹⁵⁷ Se Norstedts svenska ordbok 1991 s. 216.

¹⁵⁸ Jfr prop. 1989/90:111 s. 88, där lagstiftaren anger: ”För att klargöra skattepliktens generella omfattning bör lagen utformas så att vara och tjänst är skattepliktig om inte annat anges. En sådan teknik för angivande av beskattningsområdet överensstämmer också med vad som internationellt är vanligt, bl.a. i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv”. Jfr även Forssén 1993 s. 23, Forssén 1994 s. 25 och Forssén 2001 s. 18.

¹⁵⁹ Före 1991 angavs i 10 § GML, genom en uttömmande uppräknings (enumeration), de tjänster som var skattepliktiga enligt GML, och i 11 § GML angavs vissa tjänster som undantogs från skatteplikt. Redan dåför tiden angavs i 7 § GML en generell skatteplikt för varorna enligt GML, och i 8 § GML angavs vissa varor som var undantagna från skatteplikt. Genom SFS 1990:576 gjordes även tjänsterna generellt skattepliktiga. Se även prop. 1989/90:111 s. 86 samt avsnitt 2.4.1.4 i Forssén 2019 (1).

problematiken med att låta begrepp föras över från ett regelverk till ett som ersätter det tidigare. Beträffande 6 kap. 7 § ML föreligger enligt min mening följande problem i det hänseendet.

Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare, 6 kap. 7 § ML, emanerar från en lagstiftning där i första hand varor utgjorde skatteobjekt. Den allmänna varuskatten från 1959 omfattade således i första hand följande typiska beskattningssituation: En affärsidkare, t.ex. livsmedelshandlare, tillhandahåller mot betalning en vara över disk till en kund. Motsvarigheten till dagens 6 kap. 7 § ML angav i tredje st. första men. i anvisningarna till 12 § Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt: ”Vid försäljning i *kommission* anses kommissionären såsom säljare.” Tanken var uppenbarligen att exempelvis en mellanman som sålde varor i kommission skulle jämföras med en egenförsäljare. I art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet uppställs kravet att det ska vara fråga om ”Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning”, för att en mellanman ska jämföras med en egenförsäljare. Det saknas enligt min mening stöd för att användningen av lokutionen ”i eget namn” i art. 28 i mervärdesskattedirektivet, som avser tjänsterna, kan innebära att en bestämmelse ska anses implementerad i ML, genom 6 kap. 7 §, som skulle medföra – såsom SKV hävdar – att förmedlaren ska jämföras med en egenförsäljare enbart på den grunden att huvudmannen inte är synlig i fakturan till kunden. Enligt min mening borde ett klarläggande ha gjorts redan vid reformen genom SFS 1990:576, som bl.a. medförde att tjänsterna gjordes generellt skattepliktiga, av innebörd att omsättningen som huvudmannen gör enbart kan anses göras även av förmedlaren, om denne har ingått ett kommissionsavtal med huvudmannen, medan förmedlaren vid vanligt agentavtal endast anses göra en omsättning motsvarande förmedlingsprovisionen som denne uppbär från huvudmannen.

Ännu mer problematisk blir enligt min mening situationen när SKV anför tillämpning av 6 kap. 7 § ML avseende en mellanman som t.ex. idkar handel i Sverige med begagnade varor från andra EU-länder än Sverige. Under 13 110 000 berör jag särskilda problem med tillämpning av s.k. vinstmarginalbeskattning (VMB). Den som är s.k. beskattningsbar återförsäljare enligt 9 a kap. ML kan drabbas av att SKV angriper vederbörandes rätt att tillämpa VMB i stället för allmänna momsbestämmelser avseende en omsättning i Sverige på grund av momsmässiga förhållanden hos motparten i det andra EU-landet. Ofta är det i sådana fall så att mellanmannen alternativt borde kunna åberopa att vanligt agentförhållande råder och att beskattningsunderlaget är förmedlingsprovisionen. Då blir beskattningsunderlaget samma belopp som om VMB skulle godkännas av SKV, i stället för att SKV

underkänner VMB och anför att beskattningsunderlaget ska anses utgöra priset för varan som erhålls från kund. I sådana fall avfärdar SKV ofta det alternativa yrkandet om att vanligt agentförhållande råder med att ”6:7-fall” föreligger, och att det innebär att mellanmannen ska jämföras med en egenförsäljare. Denne tillhandahåller enligt SKV i så fall inte bara en förmedlingstjänst, utan ska anses göra samma omsättning som huvudmannen. Fenomenet blir desto märkligare som SKV därmed anför att mellanmannen ska anses ha gjort ett förvärv momsmissigt sett från huvudmannen i det andra EU-landet, trots att mellanmannen inte anses ha någon skyldighet att ta med varorna i fråga i en varulagerinventering enligt 1955 års lag därom.¹⁶⁰ Det är, som nämnts, nämligen så att bestämmelsen i 6 kap. 7 § är en specialregel i ML, och någon motsvarighet finns t.ex. inte inom inkomstskatterätten.¹⁶¹

I Forssén 2019 (1) återfinns från min doktorsavhandling de problem som jag i första hand anser föreligger beträffande den s.k. representantregeln, 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), angående momsfrågor avseende enkla bolag och partrederier, och vilka enligt min mening visar på ett uppenbart behov av klarlägganden etc. av den regeln.¹⁶² De problem som jag i förevarande avsnitt (med viss anknytning också till 13 110 000) berör beträffande 6 kap. 7 § ML visar enligt min mening på liknande sätt åtminstone på ett behov av prövning i rättspraxis av omfattningen av den regeln när det gäller bestämningen av det skattepliktiga området etc. I sammanfattning pekar jag på följande till stöd för att ett sådant behov finns:

- Exempelvis bilhandel, båthandel, husvagnshandel, bygg- och anläggningsentreprenader och komponentindustrin är sådana branscher där begreppet ”6:7-fall” är obekant, men ändå anför SKV att beskattningsåtgärder kan vidtas gentemot förmedlare i dessa branscher så att de momsmissigt sett jämföras med egenförsäljare utan att kommissionärsförhållande föreligger. Det är enligt min mening en extrem tolkning och tillämpning av 6 kap. 7 § ML.
- Den beskrivna extrema tolkningen och tillämpningen av 6 kap. 7 § ML liknar den jag har beskrivit beträffande representantregeln, 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), där tolkningsresultatet av en regel kan bli så extremt att grunderna för momssystemet såsom det bestäms av EU-rätten åsidosätts. I nuvarande avfattning av 6

¹⁶⁰ Jfr lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen.

¹⁶¹ Se 11 222 000.

¹⁶² Förstaupplagan av Forssén 2019 (1), dvs. min doktorsavhandling *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*, finns dessutom, som nämnts, i open access i databasen DiVA, www.oru.se.

kap. 2 § ML kan nämligen tolkningen av den regeln innebära att en vanlig privatperson ges rätt till momsavdrag för sina utgifter.¹⁶³ Det är ett extremt tolkningsresultat, eftersom momsen är en konsumtionsskatt som ska bäras av konsumenten, som normalt är en vanlig privatperson, och som således inte ska erhålla avdrag för ingående moms vid sina inköp av t.ex. matvaror.¹⁶⁴

- Min uppfattning är att det också är extremt och inte godtagbart att tillämpa 6 kap. 7 § ML utifrån ett tolkningsresultat som skulle innebära en beskattning av något som inte förekommer i näringslivet. Något sådant som ”6:7-fall” kan inte existera vid sidan av kommissionsfall, för att jämställa en förmedlare med en egenförsäljare. Det är en företeelse som handlarna inte tillämpar och således kan en sådan tjänst inte tillhandahållas, enligt 1 kap. 6 § ML. Det vore i och för sig inte lika extremt som med bruket i GML av ordet *energialstring*, vilket inte är möjligt enligt fysikens lagar, men det är tillräckligt extremt för att underkännas som något som omfattas av mervärdesskatten i en EU-rättslig mening. Vid implementeringen av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, såsom här med art. 14.2 c och 28, bör en avgränsning av vad som omfattas av mervärdesskatten åtminstone ske med hänsyn till skatteförmågeprincipen. Exempelvis nämnda företag inom bilhandel etc. gör sina kalkyler för prissättning utifrån de begrepp som tillämpas inom handeln. Därvidlag har de inte anledning att gå utöver vad som följer av direktivbestämmelserna i fråga, när det gäller att bestämma i vilka fall de ska jämföras med egenförsäljare. Att de skulle ha anledning att uppfatta att 6 kap. 7 § ML omfattar mer än kommissionsfallen i det hänseendet är en extrem tolkning som inte bör tillämpas enligt min mening. Inom handeln beskrivs förmedlare normalt sett som agenter respektive kommissionärer, och i art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet används också uttrycket *kommissionsavtal om köp eller försäljning*.¹⁶⁵
- Mervärdesskattedirektivet anger ingen definition av vad som förstås med *kommissionsavtal*, varför enligt min mening civilrätten, vilken parterna också beaktar för att åtskilja sådana avtal från vanliga agentavtal, bör avgöra den bestämningen. Därvidlag bör således vägledning hämtas i kommissionslagen (2009:865), där 1 § i och för sig anger att lagen avser försäljning och köp av lös egendom, och således inte tjänster, men

¹⁶³ Se avsnitt 2.7 i Forssén 2019 (1).

¹⁶⁴ Se avsnitten 1.1.1 och 2.7 i Forssén 2019 (1). Jfr även 11 100 000.

¹⁶⁵ Se 11 222 000.

innehåller begreppet ”i eget namn”. Enligt min uppfattning ger den lagen, tillsammans med lagen (1991:351) om handelsagentur, vars 1 § anger att en handelsagent tar upp anbud till eller sluter avtal i huvudmannens namn, vägledning för distinktionen mellan å ena sidan kommissionsfall och därmed omfattningen av 6:7 ML och å andra sidan vanliga agentavtal som omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML. I förarbetena till kommissionslagen anges att uppdragsgivarens – dvs. huvudmannens – intresse av överlåtelsen till tredje man respektive köpet från tredje man bör vara avgörande för frågan om parterna har träffat ett kommissionsavtal eller inte. Lagstiftaren anger att det därvidlag blir fråga om en helhetsbedömning av parternas avtal, och att det är svårt att försöka reglera närmare i lagen.¹⁶⁶ Enligt min mening är det således inte förenligt med EU-rätten på området, när SKV hävdar att 6 kap. 7 § ML inte bara omfattar kommissionärsförhållanden, utan även fall därutöver och att fakturans utseende skulle vara avgörande därvidlag. Om det inte finns skriftligt avtal eller andra omständigheter till ledning för bedömningen av vad parterna har avtalat i t.ex. förevarande hänseende, kan fakturan utgöra ett indicium därvidlag. Emellertid vore det enligt min mening inte ens möjligt att låta fakturans utseende i sig avgöra ifrågavarande tolknings- och tillämpningsproblem, eftersom faktureringsreglerna i ML i allmänhet inte stipulerar någon tidsgräns för fakturans utfärdande (jfr 31 210 000, 31 243 001 och även 12 201 032).¹⁶⁷ Det är enbart för *vissa situationer* som ML stipulerar en tidsfrist för utfärdande av faktura (jfr 31 230 000). Enligt min mening saknas det i stället ett särskilt st. i 6 kap. 7 § som hänvisar till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML, vilket jag återkommer till under 12 201 031 och 12 201 032. Det är i första hand genom avsaknaden av en sådan hänvisning i lagrummet som 6:7 ML kan föranleda uppfattningen som SKV anför, dvs. att ”6:7-fall” skulle lägga till något utöver kommissionärsförhållanden angående att bestämma i vilka fall en förmedlare momsmässigt sett ska jämföras med en egenförsäljare.

- Att hänvisningen till de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet i ML saknas i 6:7 utgör enligt min uppfattning också ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Bestämmelserna om skattskyldighet i särskilda fall i

¹⁶⁶ Jfr prop. 2008/09:88 s. 56.

¹⁶⁷ Se prop. 2003/04:26 s. 42, 48 och 84.

6 kap. ML har över huvud taget inte berörts vare sig i utredningarna SOU 2002:74 eller Ds 2009:58 eller i Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23 och prop. 2012/13:124, som ledde till en momsreform den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368 (jfr 12 201 032).¹⁶⁸ Jag anser att det är enbart genom att lagstiftaren låter sådana viktiga frågor som exempelvis vad som avses med ”6:7-fall” bero som SKV kan etablera något slags faktisk gällande rätt, vid sidan av en gällande rätt baserad som sig bör på rättspraxis, varvid jag också får framhålla problemet med att HFD kan meddela ej prövningstillstånd utan någon motivering (jfr 12 213 164). Jag erinrar därvidlag om danska regeringens kritik i pkt 11 i EU-målet C-99/00 (Lyckeskog), av innebörd att svenska systemet med prövningstillstånd i högsta instans riskerar att leda till en inhemsk praxis som avviker från EU-domstolens.¹⁶⁹ Lagstiftaren har dröjt länge med att fullfölja förslaget i SOU 2002:74 om att upphäva det kopplade området mellan huvudreglerna om redovisning av moms i 13 kap. ML, vilket nämns även under 12 202 070, men det kan vara bra att ta en sådan reform med försiktighet, eftersom mervärdesskattedirektivet – i likhet med föregångaren sjätte direktivet – saknar redovisningsregler. En sådan åtgärd skulle kunna inbjuda till tankar om något slags skatterättslig god redovisningssed på momsområdet, vilket jag har påtalat tidigare att SKV har varit inne på och som jag har argumenterat mot.¹⁷⁰ Det skulle vara förödande för bevisningen och rättssäkerheten i skatteprocessen och brottmålsprocessen, om det för företagsbeskattningsfrågor utvecklades ett skatterättsligt synsätt på begreppet god redovisningssed vid sidan av det civilrättsliga begreppet god redovisningssed enligt bokföringslagen (1999:1078), BFL.¹⁷¹ Däremot anser jag att reglerna om de materiella rättigheterna och skyldigheterna enligt ML vid varje tidpunkt måste vara EU-konforma, dvs. återspegla de närmast motsvarande bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, eftersom Sverige i egenskap av EU-medlem, enligt art. 288 tredje st. FEUF, är bunden vid att implementera direktivbestämmelserna i ML, så att det resultat som är avsett med direktivet uppnås. Detsamma gäller ML:s regler om fakturans innehåll, vilka också ska återspegla sina närmaste motsvarigheter i mervärdesskattedirektivet (jfr 31 210 000). Härvidlag bör för ifrågavarande sammanhang noteras att det inte finns något stöd i mervärdesskattedirektivet

¹⁶⁸ Jfr avsnitt 1.4 i Forssén 2019 (1).

¹⁶⁹ Jfr Forssén 2019 (8), avsnitt 10.4. Jfr i nämnda hänseende även Forssén 2008 s. 94.

¹⁷⁰ Jfr avsnitten 5.2.1 och 8.2.2.1 i Forssén 2008.

¹⁷¹ Bokföringsnämnden är en myndighet och ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed, enligt 8 kap. 1 § första st. första men. BFL.

för att faktureringsreglerna skulle vara prejudiciella i förhållande till de materiella reglerna. Det gäller även beträffande ”6:7-fall”, och därför bör, för att undvika att SKV ska kunna etablera en motsatt faktisk gällande rätt, vid sidan av en rättspraxis som aldrig tycks kunna ta tag i frågan, ett särskilt st. införas i 6 kap. 7 § som hänvisar till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML.

- På samma sätt som med nämnda extrema tolkningsresultat avseende representantregeln (6 kap. 2 § ML) anser jag sålunda att den beskrivna regelkonkurrens som skulle kunna anses föreligga mellan ML och mervärdesskattedirektivet, med SKV:s tolkning av 6 kap. 7 § ML, bör åtgärdas genom en *de sententia ferenda* reducerande tolkning av den regeln i ML, så att resultatet blir förenligt med det resultat som ska uppnås med mervärdesskattedirektivet.¹⁷² Därvidlag bör således beaktas att det inte finns någonting i mervärdesskattedirektivet som ger stöd för att momssystemet skulle innebära en beskattning av företag utöver vad som är förenligt med skatteförmågeprincipen, dvs. så att ”6:7-fall” skulle lägga till något utöver kommissionärsförhållanden, när det gäller att bestämma i vilka fall en förmedlare momsmässigt sett ska jämföras med en egenförsäljare.¹⁷³ Enligt min mening borde företagskatterätten i sig inte kunna anses ’skapa’ situationer för beskattning som inte motsvarar verkliga affärsförhållanden inom näringslivet.
- Till ytterligare belägg för att det föreligger ett behov av prövning i rättspraxis av omfattningen av 6 kap. 7 § ML får jag anföra att den regeln, i likhet med jag anför i Forssén 2019 (1) om representantregeln avseende enkla bolag och partrederier, 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), i stort sett har överförts utan någon särskild analys från 1959 års lagstiftning om allmän varuskatt till den svenska mervärdesskatterätten.¹⁷⁴ I Forssén 2019 (1) redovisar jag ett flertal exempel på tillämpningsproblem med representantregeln, och inte bara på att den kan leda till ovan nämnda extrema tolkningsresultat.¹⁷⁵ Därvidlag har jag använt ett verktyg som jag kallar ABCSTUXY-modellen, för att ge en översiktlig, enkel bild av problematiken på både subjektssidan och objektssidan hos begreppet skattskyldig i

¹⁷² Jfr avsnitt 2.7 i Forssén 2019 (1). De *sententia ferenda* ”Om den dom som bör göras”, dvs. uttalanden om rätten såsom man önskar se den utformad i rättspraxis i framtiden. Se Bergström m.fl. 1997 s. 35.

¹⁷³ Ang. *6:7-cases*, dvs. 6 kap. 7 § ML-fall (”6:7-fall”), se även pkt 3 i avsnitt 3.3 i *Part D* i Forssén 2019 (6).

¹⁷⁴ Jfr avsnitt 1.2.1 i Forssén 2019 (1).

¹⁷⁵ Se avsnitten 6.4-6.4.7 i Forssén 2019 (1).

representantregeln.¹⁷⁶ Även om min prövning av representantregeln utifrån den modellen rörde sig om bolag eller rederier med få bolagsmän eller delägare, visade redan den undersökningen på ett så omfattande behov av preciserande tillägg av regeln att den får anses som alltför komplex för en rättssäker bedömning av beskattningssituationen.¹⁷⁷ Skulle sedan mellanmansfall enligt 6 kap. 7 § ML läggas till, blir bilden givetvis ännu mer komplex. Att 6 kap. 7 § ML och 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL) emanerar från samma regelverk från tiden innan moms infördes i Sverige bör således enligt min uppfattning föranleda forskningsinsatser också avseende 6 kap. 7 § ML.

Jfr även 12 213 234 ang. bruket av uttrycket ”i eget namn” avseende resetjänsten i 9 b kap. 1 § första st. ML. Jfr dessutom också 12 214 030 ang. ”6:7-fall”.

12 201 032 Prövning av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är icke beskattningsbara personer

Under 12 201 031 har jag beträffande 6:7-problematiken utgått från att mellanmannen (förmedlaren) är en beskattningsbar person, varvid jag pekar på beskattning med stöd av regeln av något som inte förekommer i näringslivet som ett extremt och icke godtagbart tolkningsresultat.

I förevarande avsnitt berör jag kortfattat 6:7-problematiken i förhållande till begreppet beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML, som genom SFS 2013:368 innebär en implementering därvidlag av huvudregeln om beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.¹⁷⁸ Frågan är om 6 kap. 7 § kan anses omfatta också icke beskattningsbara personer, vilket i så fall strider mot nyss nämnda direktivbestämmelse. Även i det perspektivet finner jag belägg för att det föreligger ett behov av prövning i rättspraxis av omfattningen av 6 kap. 7 § ML. Därvidlag får jag anföra följande:

- På samma sätt som angående vem som är delägare i enkelt bolag eller partrederi enligt representantregeln (6 kap. 2 § ML) innebär enligt min uppfattning 6 kap. 7 § ML, att mellanmannen (förmedlaren) kan vara en icke beskattningsbar person, dvs. i motsats till vad som gäller enligt 4 kap. 1 § ML en vanlig privatperson eller en anställd hos en beskattningsbar person.¹⁷⁹

¹⁷⁶ Se avsnitt 1.2.1 och kapitel 3 i Forssén 2019 (1).

¹⁷⁷ Se avsnitt 7.1.3.5 i Forssén 2019 (1).

¹⁷⁸ Se 11 100 000 ang. lydelse av 4 kap. 1 § ML resp. art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet,

¹⁷⁹ Jfr avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2019 (1).

- Nyss nämnda utvidgning genom 6:7 av kretsen av skattskyldiga i förhållande till 4:1 – och därmed också i förhållande till huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet – beror på att ML i sin nuvarande avfattning tillåter 6:7 att, i likhet med nuvarande lydelse av representantregeln, utvidga begreppet skattskyldig i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1, som hänvisar till huvudregeln om skattskyldighet i 1 § första st. 1. Det sker genom att 1 kap. 2 § sista st. ML anger att särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i bl.a. 6 kap. och – på samma sätt som med representantregelns bestämning av skattskyldig delägare i enkelt bolag eller partrederi – saknas en sådan hänvisning till 1 kap. 2 § första st. 1 ML som finns i 6 a kap. 1 § andra st. ML för bestämningen av skattskyldighet i samband med reglerna om mervärdesskattegrupper (jfr även 12 201 031).¹⁸⁰

Jag föreslår således, på samma sätt som jag har gjort beträffande bestämningen av vem som är skattskyldig enligt representantregeln, att det beträffande vem som avses med skattskyldig förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML införs, på motsvarande sätt som i 6 a kap. 1 § andra st., ett särskilt st. i 6 kap. 7 § som hänvisar till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML.¹⁸¹ Genom en sådan hänvisning skulle 6:7 begränsas så att regeln enbart omfattar en mellanman (förmedlare) som i sig har karaktären av beskattningsbar person bör införas. Att nuvarande avfattning av ML ger ett tolkningsresultat som innebär att skattskyldig förmedlare (mellanmannen) kan vara en icke beskattningsbar person enligt 6 kap. 7 § ML, och således, i motsats till vad som gäller enligt 4 kap. 1 § ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, skattskyldig trots att denne är en vanlig privatperson, är ett extremt tolkningsresultat.¹⁸²

- Jag anser också att nämnda tolkningsresultat avseende 6:7 ML av innebörd att skattesubjektet inte bara skulle kunna vara en vanlig privatperson, utan även en anställd hos en beskattningsbar person i vederbörandes egenskap av anställd är ett extremt tolkningsresultat också i sistnämnda hänseende. Till belägg för att det är ett sådant extremt tolkningsresultat att en anställd hos en beskattningsbar person skulle kunna anses ha karaktären av beskattningsbar person i just sin egenskap av anställd anför jag EU-domstolens mål C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit), som jag också berör under 12 213 214. Där anför EU-domstolen bl.a., att

¹⁸⁰ Jfr avsnitten 2.8, 6.2.1.4, 6.3.3, 6.3.4, 6.6 och 7.1.3.2 i Forssén 2019 (1).

¹⁸¹ Jfr avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2019 (1).

¹⁸² Jfr Schema 2 i avsnitt 2.8 i Forssén 2019 (1).

undantaget i art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 213 211) inte kan tillämpas direkt på personal i ett bemanningsföretag.¹⁸³ Det är nämligen inte de anställda i ett sådant företag som är den beskattningsbara personen i enlighet med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Enligt domstolen utesluts därför de anställda från det begreppet just i sin egenskap av anställda, vilket följer av art. 10.¹⁸⁴

- Enligt min mening gäller EU-domstolens resonemang oavsett om det är fråga om att tolka och tillämpa en regel i ML om skatteplikt eller undantag från skatteplikt. Den närmast motsvarande regeln i ML till art. 132.1 g (och h) är 3 kap. 7 § som anger vad som förstås med sådan social omsorg som undantas från skatteplikt. EU-domstolens mål C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) gällde gränsdragningen mellan skatteplikt och undantag, dvs. den objektsmässiga frågan, och innebär att den ska avgöras för skattesubjektet i fråga, dvs. för ett företag och inte med avseende på företagets anställda. På samma sätt anser jag att det EU-målet ger stöd för min uppfattning att en fråga om mervärdesbeskattning avseende en förmedlare ska gälla förmedlaren – företaget – och inte sådant företags anställda. Oavsett vad som gäller i övrigt beträffande 6:7 ML på temat förenlighet med mervärdesskattedirektivet och dess bestämmelser, är det ett icke EU-rättskonformt tolkningsresultat i förhållande till bestämningen av beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet att 6:7 ML skulle kunna ge en anställd karaktären av beskattningsbar person och därigenom skattskyldig.

Sålunda bör – så länge 6:7 finns kvar på nuvarande sätt i ML – nämnda extrema tolkningsresultat åtgärdas genom en *de sententia ferenda* reducerande tolkning av 6 kap. 7 § ML, så att resultatet blir förenligt med det resultat som ska uppnås med mervärdesskattedirektivet.¹⁸⁵ Huvudregeln om vem som utgör skattesubjekt bestäms av kriterierna för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, som är implementerad i 4 kap. 1 § ML, och således ska rekvisiten om självständighet och ekonomisk verksamhet etc. vara uppfyllda för personen själv i fråga, för att denne ska anses ha karaktären av beskattningsbar person.¹⁸⁶

¹⁸³ Jfr pkt 24 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

¹⁸⁴ Jfr pkt 23 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

¹⁸⁵ I enlighet med art. 288 tredje st. FEUF är svenska domstolar och myndigheter skyldiga att tolka och tillämpa ML utifrån mervärdesskattedirektivet och det resultat som är avsett med det. Jfr även avsnitt 1.2.2 i Forssén 2019 (1).

¹⁸⁶ Jfr avsnitt 2.7 i Forssén 2019 (1).

Om ML trots allt, genom 6 kap. 7 § ML, ska tillåtas att fortsatt utvidga bestämmelsen av vem som är skattskyldig utöver vad som följer av mervärdesskattedirektivet, bör lagstiftaren också ändra huvudregeln om vem som är faktureringskyldig enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § första st. ML.

Genom SFS 2003:1134 ändrades den 1 januari 2004 faktureringskyldigheten enligt 11 kap. 1 § ML från att kopplas till om skattskyldighet uppkommer för en omsättning till att gälla omsättningar inom landet generellt sett från beskattningsbar person till en annan beskattningsbar person eller till en juridisk person som inte beskattningsbar person. Om faktureringskyldighet föreligger enligt 11 kap. 1 § ML, gäller den omsättningar av varor eller tjänster oavsett om dessa är skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt. Det är bara om undantag särskilt stipuleras i 11 kap. 2 § ML – för vissa undantag från skatteplikt enligt 3 kap. ML – som faktureringskyldighet inte föreligger därvidlag.¹⁸⁷ För en förmedlare som anses skattskyldig enligt den speciella regeln 6 kap. 7 § ML kan således nämnda utvidgning genom den regeln av vem som är skattskyldig innebära att vissa förmedlare är skattskyldiga, men inte faktureringskyldiga enligt ML. Det medför att vederbörande är redovisningskyldig för utgående moms enligt 13 kap. 6 § ML,¹⁸⁸ men inte skyldig att utfärda en faktura som uppfyller innehållskraven enligt 11 kap. ML. Om en sådan person exempelvis är en vanlig privatperson är denne inte bokföringskyldig enligt 2 kap. 6 § BFL, och således inte heller skyldig att upprätta verifikationer såsom fakturor enligt 5 kap. 6 och 7 §§ BFL.¹⁸⁹

Faktureringskyldighet bör enligt min mening också föreligga i förevarande speciella fall av skattskyldighet för förmedlare. På samma sätt som jag har anfört beträffande att representantregeln fortsatt skulle få lov att göra vanliga privatpersoner till skattesubjekt innebär nämligen rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beskattningsbeslut och kontrollskäl att samma omsättning, också avseende en förmedlare enligt 6 kap. 7 §, bör leda till såväl skattskyldighet som skyldighet att utfärda faktura enligt ML.¹⁹⁰ Under sådana omständigheter, bör nämligen fakturering som görs av en mellanman (förmedlare) som inte är beskattningsbar person anses utgöra fakturering av en äkta mervärdesskatt, och inte sådan felaktig fakturering av mervärdesskatt

¹⁸⁷ Jfr 31 221 000 och 31 223 000.

¹⁸⁸ I 13 kap. 6 § ML anges när redovisningskyldighet uppkommer för utgående skatt, och med utgående skatt förstås enligt 1 kap. 8 § första st. ML sådan skatt som ska redovisas till staten i enlighet med reglerna för skattskyldighet 1 kap. 1 § ML. Att faktureringskyldighet inte skulle föreligga saknar således prejudiciell verkan för uppkomsten av skattskyldighet och redovisningskyldighet.

¹⁸⁹ Jfr även Forssén 2019 (9) s. 19 samt Forssén 2019 (10).

¹⁹⁰ Jfr avsnitt 7.1.3.4 i Forssén 2019 (1).

som enbart medför *betalningsskyldighet* för denne, enligt 1 kap. 1 § sista st. och 2 e § ML, men inte ger rätt till avdrag för mottagaren av fakturan eftersom ingående mervärdesskatt enbart omfattar förvärv som medför skattskyldighet och inte förvärv som medför nämnda betalningsskyldighet.¹⁹¹ Om SKV skulle komma att anföra att t.ex. vanliga privatpersoner, vilka har tagit fasta på reklamkampanjer med uppmaningen att *fakturera utan företag*, omfattas av skattskyldighet enligt 6 kap. 7 § ML utan att de utgör beskattningsbara personer enligt 4:1, uppstår problem för mottagare av sådan faktura beträffande avdragsrätten så länge huvudregeln i 11 kap. 1 § första st. ML stipulerar att faktura ska utfärdas mellan beskattningsbara personer.

Angående behov av lagstiftningsåtgärder beträffande ML respektive framtida forskningsinsatser på momsområdet anser jag att lagstiftaren bör prioritera representantregeln framför 6:7 på grund av att frågan om art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet innebär att begreppet beskattningsbar person kan omfatta icke rättssubjekt – såsom enkla bolag och partrederier – är grundläggande för mervärdesskattens omfattning. Det går enligt min mening inte att dra någon definitiv slutsats huruvida ett icke rättssubjekt skulle kunna utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet,¹⁹² men frågan bör i princip alltid finnas med vid forskningsinsatser på momsområdet, åtminstone i *svenska* avhandlingar. Den speciella regeln om skattskyldighet för förmedlare ingår visserligen i likhet med representantregeln i 6 kap., men den är mindre genomgripande systematiskt sett eftersom den berör en speciell situation, mellanmanssituationen, medan icke rättssubjekt kan vara mycket mer än bara enkla bolag och partrederier. Därför kan lagstiftaren ta upp 6 kap. 7 § ML med lägre prioritet än 6 kap. 2 § ML, medan 6 kap. 7 § ML i nuläget är obeforskad och borde ges utrymme vid framtida forskningsinsatser på momsområdet.

12 201 033 Ang. 6 kap. 7 § ML avseende förmedlare jämförd med oäkta kommissionärsförhållanden i 6 a kap. 1 § första st. 3 ML

Ett kommissionärsförhållande enligt 6 a kap. 1 § första st. 3 ML är ett specialfall av kommissionärsförhållande enligt de inkomstskatterättsliga regler vilka numera återfinns i 36 kap. IL (jfr 12 202 021). Ifrågavarande specialfall benämns därför för oäkta kommissionärsförhållanden, just för

¹⁹¹ Jfr 8 kap. 2 § andra st. ML.

¹⁹² Jfr avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2019 (1). Där anför jag för övrigt också att trots att det inte går att dra någon definitiv slutsats i subjektfrågan, bör ett förtydligande införas i mervärdesskattedirektivet av innebörd att en ekonomisk verksamhet som bedrivs självständigt av en rättslig figur som utgör ett icke rättssubjekt ska kunna ge även sådan figur karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

att betona dess karaktär av skatterättsligt specialfall.¹⁹³ Här ska enbart nämnas något om förhållandet mellan oäkta kommissionärsförhållanden och den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare, 6 kap. 7 § ML, som har berörts under 12 201 031 och 12 201 032.

När mervärdesskatten infördes i Sverige 1969, genom GML, meddelade dåvarande Riksskattenämnden den 30 oktober 1968 en bindande förklaring angående kommissionärsbolag av innebörd att skattskyldigheten enligt GML skulle åvila endast kommittentbolaget, när det gällde oäkta kommissionärsförhållanden.¹⁹⁴ HFD uttalade i ett förhandsbesked, RÅ 1995 not. 16, som omfattade både tiden före införandet av ML den 1 juli 1994 och tiden därefter, att nämnda bindande förklaring upphörde då, dvs. samtidigt med att GML ersattes av ML. Frågan som uppkom då var om skattskyldigheten till moms vid oäkta kommissionärsförhållanden skulle bedömas med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser eller enligt den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare i 6:7 ML. Med andra ord var frågan om kommissionärsbolaget skulle betraktas utifrån kraven för skattskyldighet för en egenförsäljare (återförsäljare) enligt 1 kap. 2 § första st. 1 (med hänvisning till 1 § första st. 1) ML eller utifrån specialregeln för vissa mellanmän (förmedlare) i 6:7 ML. Resultatet av HFD:s prövning av frågan blev följande:

- HFD ansåg, med hänvisning till uttalanden i prop. 1993/94:99 s. 190 och prop. 1968:100 s. 121 om att syftet med bestämmelsen i fråga (numera 6:7 ML) är att behandla en förmedlare av en vara på samma sätt som en återförsäljare, att bestämmelsen i 6 kap. 7 § ML inte är avsedd att tillämpas vid ett s.k. oäkta kommissionsförhållande. HFD ansåg att skattskyldigheten i sådana fall ska avgöras med stöd av allmänna regler i ML.

Genom momsreformen den 1 juli 1998 (SFS 1998:346) återinfördes så att säga den särskilda lösningen för mervärdesbeskattning av oäkta kommissionärsförhållanden (enligt 36 kap. IL), genom att kommissionärsföretag och kommittentföretag kan ansöka hos SKV om att registrera sig som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp) – jfr 12 202 021. Emellertid stödjer enligt min mening HFD:s avgörande i RÅ 1995 not. 16 min konklusion under 12 201 031 att det är en extrem tolkning att anse att 6 kap. 7 § ML skulle omfatta mer än vad som avses med kommissionsfall inom handeln. I stället för en sådan utvidgande tolkning innebar HFD:s avgörande enbart

¹⁹³ Jfr RÅ 1995 not. 16. Se även förhandsbeskedet HFD 2018 ref. 29 (inkomstskatt), där HFD anser att det för att ett skatterättsligt kommissionärsförhållande ska anses föreligga enligt 36 kap. IL krävs att hela resultatet av kommissionärsverksamheten förs över till och beskattas hos kommittentföretaget.

¹⁹⁴ Jfr RSN 1969:30.9.

nämnda negerade uttalande om att bestämmelsen i 6 kap. 7 § ML inte är avsedd att tillämpas vid ett s.k. oäkta kommissionsförhållande.

I linje med vad jag har anfört under 12 201 031 och 12 201 032 anser jag således att också de i förevarande avsnitt berörda omständigheterna belägger att det saknas ett särskilt st. i 6 kap. 7 § som hänvisar till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML.

12 201 034 Mer om ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler – exemplet undantag från skatteplikt i 3 kap. ML vid import av gas från tredje land

Jag tar, utöver 12 201 024 (frågan om beskattningsunderlagets påverkan av felaktig punktskatt) samt utöver nämnda 'energialstring' och '6:7-fall' i 12 201 031, 12 201 032 och 12 201 033, upp ytterligare ett exempel i detta avsnitt på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler:

- Genom SFS 2004:1155 implementerades i 3 kap. 30 § ML (jfr 21 111 200) art. 1.3 i rådets direktiv 2003/92/EG, där det angavs att det, angående undantag från skatteplikt för införsel, i art. 14.1 i sjätte direktivet skulle läggas till följande led:¹⁹⁵

”k) Import av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el.”

- Den bestämmelsen återfinns idag i art. 143.1 i mervärdesskattedirektivet, som stipulerar vissa undantag från skatteplikt för import, nämligen i led 1, och har, genom rådets direktiv 2009/162/EU, ändrats så att den lyder:

”Import av gas som transporteras genom ett naturgassystem eller varje nät som är anslutet till ett sådant system eller införs från ett fartyg som transporterar gas i ett naturgassystem eller rörledningsnät uppströms, av el eller av värme eller kyla genom nät för värme och kyla.”

- Genom SFS 2010:1892 implementerades mervärdesskattedirektivets art. 143.1 1 i 3 kap. 30 § femte st. ML, som lyder:

”Från skatteplikt undantas även import av
1. gas som

¹⁹⁵ Jfr även prop. 2004/05:15 s. 31.

- a) transporteras genom ett naturgassystem eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system, eller
 - b) förs över från ett fartyg som transporterar gas till ett naturgassystem eller till ett rörledningsnät uppströms,
2. el, eller
 3. värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.”
- Av intresse i förevarande ”ord och kontext”-perspektiv är hur lagstiftaren kommenterar ordet *uppströms* i pkt 1 b):
 - I författningskommentaren anger lagstiftaren att med termen *uppströms* ”ska i detta sammanhang förstås att ett rörledningssystem används i samband med produktionsverksamhet, dvs. gasutvinning” och lagstiftaren skriver att termen är ”hämtad från olje- och gasindustrins språkbruk”.¹⁹⁶
 - Lagstiftaren nämner i och för sig i den allmänna motiveringen att utvidgningen av skattebefrielsen i fråga vid import av gas sker av neutralitetsskäl.¹⁹⁷ Emellertid missar lagstiftaren att det är transporten av gas med hjälp av fartyg fram till det att återförgasning sker som måste undantas från skatteplikt vid import, för att motsvarande sträcka som transport annars sker av gas som importeras genom rörledningar inte ska gynnas skattemässigt. Av pkt 3 i ingressen till rådets direktiv 2009/162/EU följer nämligen enligt min mening att skattebefrielsen i fråga – som har implementerats i 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML – motiveras av neutralitetsskäl i förhållande till undantag för gas som importeras – dvs. införs från tredje land (plats utanför EU) – genom rörledningar. Rådet anger också däri att gas som importeras med hjälp av fartyg har samma egenskaper som den gas som importeras genom rörledningar och som är, efter återförgasning, avsedd att transporteras genom rörledningar.
 - Sistnämnda är således den verkliga kontext i vilken ordet *uppströms* i 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML ska sättas. Om fortsatt enbart det undantag från skatteplikt som stipuleras för import av gas genom rörledningar enligt pkt 1 a) i lagrummet skulle ha gällt, skulle bristande neutralitet ha förelegat gentemot import av gas med hjälp av fartyg fram till återförgasningen. I beskattningsunderlaget för moms vid import av vara ska nämligen även ingå sådana bikostnader som bl.a. transportkostnader som

¹⁹⁶ Se prop. 2010/11:28 s. 63.

¹⁹⁷ Jfr prop. 2010/11:28 s. 26.

uppkommer fram till första bestämmelseorten här i landet.¹⁹⁸ Genom pkt 1 b) i 3 kap. 30 § femte st. uppkommer inte mervärdesbeskattning av den del av transporten av gas med hjälp av fartyg som sker inom landet vid import från tredje land. Neutralitet föreligger således i förhållande till import av gas från tredje land som transporteras hela vägen i rörledningar.

- I förarbetena till SFS 2004:1155 noterades att det dåförtiden saknades distributionsnät i form av rörledning till Sverige från tredje land, och att importen av gas skedde via båt eller bil.¹⁹⁹ Införsel av gas via rörledning har av tradition skett från Danmark, men numera finns gasledning i Östersjön från Ryssland till Tyskland och det vore idag tekniskt möjligt med import av gas via rörledning från tredje landet Ryssland. En annan sak är det i förevarande sammanhang att gas som kommer via rörledning till Sverige har sitt ursprung i Ryssland, även om den kommer på så sätt via EU-länderna Tyskland och Danmark. Jag får sålunda uppmärksamma att samhället blir alltmer komplext och att teknikutvecklingen sker i ett högt tempo. I det perspektivet är det bra att det finns regler i ML som ska garantera neutralitet vid beskattningen, såsom i förevarande fall med import av gas via rörledning respektive med hjälp av fartyg för överföring till rörledning, men det kräver också att lagstiftaren är medveten och kunnig om den verkliga kontext i vilken orden som ska skapa skattereglerna sätts. En sådan förenkling som lagstiftaren gjorde i förarbetena, genom att hänvisa ordet *uppströms* till branschspråkbruk och inte beröra vad ordet innebär i en verklig kontext (som för övrigt framgår i ingressen till det aktuella direktivet), riskerar att leda till en i förhållande till syftet med reglerna missvisande färdig regeltext. Sistnämnda är också något som jag benämner *communication distortions* – i lagstiftningsproceduren – och behandlar från ett *fiscal sociology*-perspektiv i annat sammanhang.²⁰⁰

Svenska domstolar och myndigheter är i och för sig skyldiga att tolka och tillämpa ML utifrån mervärdesskattedirektivet och det resultat som är avsett med det.²⁰¹ Emellertid är lojaliteten till förarbeten vid lagtolkning

¹⁹⁸ Jfr 7 kap. 8 § andra st. första men. ML.

¹⁹⁹ Se prop. 2004/05:15 s. 30.

²⁰⁰ Se Forssén 2019 (6), där jag, som nämnts (se 12 200 001 ang. temat *ord och kontext*), bl.a. berör att språket är beroende av en kontext – “language has a context-dependence” – och vad det betyder i ett perspektiv av *Law and Language*. Det ingår i den nya gren inom *fiscal sociology* som jag har lanserat genom Forssén 2019 (6), och benämner *the Making of Tax Laws*.

²⁰¹ Se art. 288 tredje st. FEUF. Se även avsnitt 1.2.2 i Forssén 2019 (1).

tungt förankrad i svensk rättskällelära.²⁰² Därför bör kommentarer som lagstiftaren gör i förarbetena vara tydliga när det gäller beskrivningen av motiven för regeln som ska implementeras. I ingressen till ett direktiv från EU anges skälen – motiven – för reglerna i direktivet,²⁰³ och rättstillämparna ska enligt min mening inte ges en bristfällig vägledning för lagtolkning i förarbetena. I exemplet med vad som menas med 'uppströms' får den som därvidlag använder propositionen och författningskommentaren däri som rättskälla en bristfällig information om motiven för direktivbestämmelsen som infördes i 3 kap. 30 § femte st. 1 b) ML. En rättstillämpare måste för lagtolkning gå vidare till EU-direktivet i fråga och de skäl som framgår av dess ingress angående temat neutralitet, för att finna de relevanta motiven för direktivbestämmelsen. Först då kan rättstillämparen göra en relevant tolkning av det lagrum i vilket direktivbestämmelsen ska vara implementerad, dvs. av 3 kap. 30 § första st. 1 b) ML.

För övrigt beskriver jag under 21 112 000, beträffande moms och import, en förmodad lucka i lagen beträffande reglerna om att SKV den 1 januari 2015 övertog mervärdesbeskattning av visst slag av import från Tullverket, genom SFS 2014:50, lag om ändring i mervärdesskattelagen, och SFS 2014:51, lag om ändring i tullagen (2000:1281) – som ersattes den 1 maj 2016 av tullagen (2016:253). Tolkningsproblemet här gäller *subjektsfrågan* och att det finns två relevanta bestämmelser av beskattningsbar person i ML till vilka aktuella regel i tullagen kan anses hänvisa, nämligen 4 kap. 1 § och 5 kap. 4 §. Jag uppmärksammade finansdepartementet på luckan 2014-12-12 och finansdepartementet svarade 2014-12-16 (Dnr. Fi2014/4452). Det som är betänkligt enligt min mening är att regeringen hänvisar till att avvakta rättspraxis hellre än att vidta ändringar för att minska risken för upplägg med anledning av påtalad lucka i lagen (jfr 21 112 000). Lagstiftaren hade chansen att enkelt avhjälpa luckan, när tullagen (2016:253) ersatte tullagen (2000:1281). Jfr 12 213 164, 21 112 000 och 21 220 200.

Se även under bl.a. 12 213 141 (jfr 12 200 001). Där tar jag upp mer om problem som lagstiftaren bör beakta på temat ord och kontext, när det gäller att skapa skatteregler. Jag berör därvidlag ett exempel angående bestämningen av undantag från skatteplikt för rättigheter, som avser äldre svensk mervärdesskatterätt.

12 202 000 Olika fall av omsättning kontra ej omsättning

Det kan således te sig enkelt att bestämma den momsmässiga statusen på en prestation, oavsett om prövningen sker enligt ML eller

²⁰² Jfr avsnitt 1.2.2 i Forssén 2019 (1).

²⁰³ Jfr avsnitt 2.3 i Forssén 2019 (1)

mervärdesskattedirektivet. De flesta omsättningar är skattepliktiga, eftersom skatteplikten för omsättning av varor och tjänster är generell (12 201 020). Emellertid kan det leda fel; ett mottaget belopp kanske inte utgör någon omsättning alls enligt ML. Under 12 202 010-12 202 090 sker därför en genomgång med exempel på olika fall på bl.a. temat omsättning kontra ej omsättning enligt 2 kap. – och 1 kap. 3 § – ML.

12 202 010 Lån, aktieägartillskott och dylikt²⁰⁴

Det är viktigt att hålla i minnet att skattskyldighet enligt ML för skattepliktig omsättning alltid förutsätter att prestationen avser en beställd vara eller tjänst.²⁰⁵ Det ska vara fråga om att en viss kvantitet varor eller tjänster överläts mot ersättning. I andra fall föreligger inte någon omsättning och sådana företeelser medför aldrig moms skyldighet.

Exempelvis olika typer av kapitaltillskott till företaget, lån, aktieägartillskott, etc., utgör inte omsättningar momsmässigt sett och medför således inte momsbeskattning, så länge det faktiskt inte är fråga om ersättningar för beställda varor eller tjänster.

12 202 020 Utdelningar från dotterbolag och koncernbidrag²⁰⁶

Utdelningar från dotterbolag och koncernbidrag utgör inte heller omsättningar momsmässigt, om det faktiskt inte är fråga om ersättningar för beställda varor eller tjänster.²⁰⁷ Att enbart benämna ett mottaget belopp koncernbidrag, innebär dock inte att mervärdesbeskattning undgås.²⁰⁸ Beträffande koncernförhållanden och liknande får samtidigt framhållas att det gäller som en allmän princip (huvudregel) att moms inte koncernredovisas (varmed jag också avser andra intressegemenskaper än vad som menas med koncern).²⁰⁹ I likhet med vad som gäller personer i övrigt prövas således om förutsättningarna för skattskyldighet är uppfyllda för varje bolag i t.ex. en koncern.

Det finns två undantag från nämnda huvudregel om att moms inte 'koncernredovisas', nämligen:

²⁰⁴ Jfr Forssén 2001 s. 33.

²⁰⁵ Jfr 1 kap. 3 § andra st. ML.

²⁰⁶ Jfr Forssén 2001 s. 33.

²⁰⁷ Jfr 1 kap. 3 § andra st. ML. Jfr även 12 202 010.

²⁰⁸ Jfr RÅ 1989 ref. 86. Se även EU-mål C-16/00 (Cibo).

²⁰⁹ Den principen följer av att ordet *den* används beträffande skattskyldig resp. betalningsskyldig i huvudreglerna 1 kap. 2 § första st. 1 ML resp. art. 193 i mervärdesskattedirektivet samt av att *denne* används beträffande beskattningsbar person i art. 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet. Jfr även avsnitt 3.2 i Forssén 2019 (1).

- beträffande s.k. mervärdesskattegrupper, som kommenteras under 12 202 021; och
- angående vissa interna tjänster, som kommenteras under 12 202 022 och 12 213 211.

Före den 1 januari 2016 fanns ytterligare ett dylikt undantag, nämligen beträffande s.k. slussning av ingående moms inom äkta koncerner. Det upphörde den 1 januari 2016, genom SFS 2015:888. Emellertid kommenteras undantaget under 12 202 023, eftersom det dels kan finnas ärenden som avser tid före 2016 där undantaget är föremål för prövning, dels kan vara av intresse att jämföra undantaget med framför allt reglerna om mervärdesskattegrupper när det gäller den svenska mervärdesskattens förhållande till EU-rätten på området.

Här ska bara också nämnas att lagstiftaren hade kunnat täppa till en lucka ang. en regel som finns kvar i 8 kap. 4 § ML, nämligen i lagrummets pkt 4, som i ordningen stod närmast före den pkt 5 i tidigare första st. – slussningsregeln – som upphörde den 1 januari 2016. Bestämmelsen i 8 kap. 4 § 4 gäller den situationen att en skattskyldig köper en fastighet etc. som hos en byggmästare har varit föremål för uttag enligt 2 kap. 7 § ML. Jag beskriver kort luckan i lagen enligt följande. När byggmästaren säljer sin fastighet sker det momsfritt, enligt 3 kap. 2 § ML. Byggmästaren ska uttagsbeskattas i sin rörelse för de tjänster denne utfört på sin egen fastighet. Enligt 8 kap. 4 § 4 ML får en köpare som är skattskyldig i sin verksamhet dra uttagsmomsen som ingående moms för förvärvet av fastigheten till sin verksamhet, även om byggmästaren ännu inte har redovisat utgående moms till SKV på sitt uttag ännu. Därigenom kan de regler om s.k. omvänd skattskyldighet som infördes inom byggsektorn den 1 juli 2007 i 1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. ML, genom SFS 2006:1031 (och SFS 2006:1293), för byggtjänster kringgå i ett visst hänseende. En byggmästare (byggföretag) har avdragsrätt för ingående moms i hela sin byggnadsrörelse, om denne tillhandahåller både utåtriktade entreprenadtjänster och byggnationer i egen regi. I sistnämnda hänseende är det inte fråga om tillhandahållande av tjänster åt annan, utan om försäljning av en vara, fastigheten, varför ordningen med omvänd skattskyldighet inte gäller. Byggmästaren kan således sälja sin egenregifastighet momsfritt och underlåta att till SKV redovisa och betala moms på uttag utan att skattskyldig köpare förlorar sin avdragsrätt, enligt 8 kap. 4 § 4 ML. Det innebär att det är möjligt att kringgå andra strecksatsen i 1 kap. 2 § första st. 4 b, som ska hindra att tillfälliga aktörer sätts in i entreprenadkedjor för att kringgå ordningen med omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Lagstiftaren har missat detta, trots att jag i två artiklar redan 2007 berörde bl.a. ifrågakvarande fenomen.²¹⁰

Jag anser att lagstiftaren borde ha tagit tag i förevarande lucka i lagen, och det hade varit lämpligt att införa en regeländring därvidlag den 1 januari 2016 när ändå de i 8 kap. 4 § näraliggande reglerna om slussning av ingående moms upphävdes. Det hade kunnat ske genom att avdragsrätten för skattskyldig köpare i 8 kap. 4 § första st. 4, dvs. nuvarande 8 kap. 4 § 4 ML (SFS 2015:888), hade ändrats så att det inte

²¹⁰ Se Forssén 2007 (3) och Forssén 2007 (4).

längre stod att den rätten gäller ”utgående skatt som säljaren har redovisat eller ska redovisa för uttagen”, utan ”utgående skatt som säljaren har redovisat för uttagen”. Att lagstiftaren inte har gjort en ändring i 8 kap. 4 § 4 utgör enligt min mening ytterligare ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. För jämförelse med ett liknande ”fall”: se 12 212 211 ang. 9 kap. 8 § andra st. 1 ML (tidigare 9 kap. 3 § första st. 1 ML).

För eventuella forskningsinsatser föreslår jag en genomgång av såväl inkomst- som mervärdesbeskattningen inom byggsektorn. Exempelvis är kopplingen från den ovan nämnda särskilda uttagsregeln 2 kap. 7 § ML till det inkomstskatterättsliga begreppet byggnadsrörelse av intresse, framför allt genom att mervärdesskatten styrs av EU-rätten medan begreppet byggnadsrörelse i 27 kap. IL omfattas av *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna* (jfr 12 213 214 och 12 214 050). EU-målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck) medförde ändringar den 1 januari 2008, genom SFS 2007:1376, av de allmänna reglerna om uttag i 2 kap. ML. Det EU-målet berördes kort i Sonnerby 2010 (jfr 12 201 022). Även särreglerna om uttag i 2 kap. 7 och 8 §§ ML berördes kort där.²¹¹ Jag noterade i Forssén 2008, att *Hotel Scandic Gåsabäck* från 2005 gav uppslag till att på temat EU-konformitet utreda specialreglerna om uttag för egenregiarbeten på fastigheter hos byggmästare respektive hos företag med i övrigt moms fria verksamheter enligt 2 kap. 7 § respektive 2 kap. 8 § ML, varvid jag nämnde att professor Eleonor Kristoffersson redan i en artikel 2005 om det EU-målet lämnade en tråd att ta upp därvidlag.²¹²

Jfr för övrigt ang. fastighetsbegreppet och begreppet fast egendom (eng., *immovable property*) respektive begreppet fastighetsägare: 12 212 111 resp. 12 213 124. Beträffande 12 213 124 får jag också nämna att de förslag som jag gör där om utarbetande från SKV:s sida av information om redovisning av moms i konkurs innebär att sådana regler som 8 kap. 4 § 4 ML också bör beaktas därvidlag. Enligt GML var byggmästaren enligt 16 § fjärde st. skyldig att utfärda faktura på köparens begäran vid försäljning av egenregifastighet, varvid moms på uttag skulle redovisas i sådan faktura. Någon sådan regel finns inte i ML, utan där anges i 11 kap. 3 a § en tidsgräns för när byggmästaren ska utfärda fakturan (jfr 31 230 000). Om byggmästaren har försatts i konkurs, är det upp till konkursförvaltarens välvilja om köparen ska erhålla en moms bärande faktura – vilket förutsätter att konkursförvaltaren utfärdar den åt konkursgäldenären, eftersom denne saknar rådighet på grund av konkursbeslutet.

12 202 021 Mervärdesskattegrupper²¹³

Mervärdesskattegrupper enligt 6 a kap. ML, som infördes den 1 juli 1998 genom SFS 1998:346, har berörts något under 12 201 033. Här får översiktligt följande nämnas om reglerna om mervärdesskattegrupper, som baseras på en fakultativ direktivbestämmelse:²¹⁴

²¹¹ Jfr Sonnerby 2010 s. 265-270.

²¹² Se avsnitt 3.3.2.4 i Forssén 2008, där jag hänvisar till Alhager 2005 s. 178-185.

²¹³ Jfr Forssén 2001 s. 99 och 100.

²¹⁴ Se art. 11 i mervärdesskattedirektivet [tidigare art. 4.4 andra och tredje st. i sjätte direktivet]. Se även avsnitt 1.1.1.

- Genom gruppregistreringen kan två eller flera företag i samverkan ansöka om att registrera en mervärdesskattegrupp och betraktas som en enda beskattningsbar person.²¹⁵
- Registreringen innebär att sådana företag som är medlemmar i en registrerad mervärdesskattegrupp blir inte skattskyldiga för skattepliktiga omsättningar mellan varandra.
- Genom registreringen undgår sålunda gruppmedlemmar utan rätt att dra ingående moms att drabbas av moms som en kostnad på koncerninterna förvärv.²¹⁶

Vad som krävs för att kunna vara medlem i en mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML anges i 2 §, som har följande lydelse.

6 a kap. 2 § ML (dess lydelse enligt SFS 2013:368)

”I en mervärdesskattegrupp får endast ingå

1. beskattningsbara personer som står under Finansinspektionens tillsyn och som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet därför att omsättningen av tjänster är undantagen från skatteplikt med stöd av 3 kap. 9 eller 10 §, och

2. beskattningsbara personer med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla beskattningsbara personer som avses i punkt 1 varor eller tjänster, eller
3. beskattningsbara personer som är kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

I en mervärdesskattegrupp får endast ingå en beskattningsbar persons fasta etableringsställe i Sverige.

Beskattningsbara personer som avses i första stycket 1 och 2 får inte ingå i fler än en mervärdesskattegrupp.”

Andra st. i 6 a kap. 2 § med kravet på att en gruppmedlem måste ha ett fast etableringsställe i Sverige innebär att en utländsk filial inte får ingå i en mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML. Det nämns också av SRN i förhandsbeskedet RÅ 2006 not. 29, varvid SRN hänvisar till prop. 1997/98:148 s. 34. HFD fastställde SRN:s besked.²¹⁷

Vidare får i sammanhanget nämnas att EU-kommissionen förde fördragsbrottstalan mot Sverige, och ansåg att 6 a kap. 2 § första st. ML i praktiken begränsar

²¹⁵ Se 6 a kap. 1 § första st. ML, där det anges att två eller flera beskattningsbara personer får anses som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp) vid tillämpningen av bestämmelserna i ML, under de förutsättningar som anges i 6 a kap., varvid den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver anses som en enda verksamhet. Se även avsnitt 1.2.3 i Forssén 2019 (1).

²¹⁶ Se prop. 1997/98:148 s. 1, 32, 33 och 61. Se även avsnitt 1.2.3 i Forssén 2019 (1) och Forssén 2001 s. 99 och 100.

²¹⁷ Jfr även Forssén 2011, avsnitt 3.4.2.4.

möjligheterna till gruppregistrering till att gälla för företag inom finans- och försäkringssektorn, i strid mot art. 11 i mervärdesskattedirektivet. EU-domstolen gick dock på Sveriges linje och ansåg att EU-kommissionen inte hade visat att det saknades fog för begränsningen, mot bakgrund av att dess syfte är att förhindra skatteundandragande och skatteflykt.²¹⁸ EU-domstolen anger att EU-länderna får enligt art. 11 andra st. i mervärdesskattedirektivet vidta nödvändiga åtgärder för att förhindra att tillämpning av artikelns första st. möjliggör skatteundandragande eller skatteflykt, emellertid med förbehållet att sådana åtgärder endast får vidtas under förutsättning att unionsrätten följs.²¹⁹ Här ska också nämnas att det även finns möjlighet till gruppregistrering för beskattningsbara personer som är kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant s.k. oäkta kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. IL (jfr 12 201 033).²²⁰

Dessutom gäller särskilt angående en *utländsk mervärdesskattegrupp etablerad i ett annat EU-land*, när den inom ramen för en s.k. särskild ordning redovisar moms för tillhandahållande inom landet av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar eller elektroniska tjänster, att det är gruppen som är att anse som skattskyldig här.²²¹

Vid tillämpning av 11 kap. ML angående faktureringsreglerna ska, i fråga om en *mervärdesskattegrupp* som avses i 6 a kap. 1 § ML, med beskattningsbar person förstås den person i gruppen som omsätter varor eller tjänster utanför gruppen.²²² Vad som sägs i 11 kap. ML om säljarens respektive köparens registreringsnummer till mervärdesskatt avser vid sådana omsättningar det registreringsnummer till mervärdesskatt som tilldelats en sådan gruppmedlem som avses i 6 a kap. 4 § ML.²²³

Ang. mervärdesskattegrupper och gruppmedlem som är bolag med filial i utlandet: se under 21 124 100.

I förhandsbeskedet RÅ 2004 ref. 34 ansåg SRN att ett fackförbund, som tillhandahöll ett helägt försäkringsbolag administrativa tjänster, inte utgjorde sådan näringsidkare (numera beskattningsbar person) enligt 6 a kap. 2 § första st. 2 ML vars huvudsakliga inriktning är att tillhandahålla bolaget tjänster. SRN hänvisade bl.a. till specialmotiveringen i förarbetena till reglerna om mervärdesskattegrupper, där det anfördes att det använda begreppet ”huvudsaklig inriktning” i regel kan anses uppfyllt om 70-80 procent av den totala omsättningen avser interna förhållanden samt att även andra faktorer kan vara av betydelse för att

²¹⁸ Se pkt 39 i EU-målet C-480/10 (kommissionen mot Sverige). Se även avsnitt 1.2.3 i Forssén 2019 (1).

²¹⁹ Se pkt 38 i EU-målet C-480/10 (kommissionen mot Sverige).

²²⁰ Se 6 a kap. 2 § första st. 3 ML.

²²¹ Se 1 kap. 2 § första st. 1 a, som infördes i ML den 1 januari 2015 genom SFS 2014:941. Jfr även 11 211 200 och 21 363 230.

²²² Se 11 kap. 5 § första st. ML.

²²³ Se 11 kap. 5 § andra st. ML.

bedöma om rekvisitet huvudsaklig inriktning uppfyllt.²²⁴ HFD fastställde SRN:s besked.²²⁵

Ang. fråga om – och i så fall när – en bank skulle inkomstbeskattas för återbetalningen av bankens del av den utgående moms som staten hade återbetalat till grupp-huvudmannen, och som grupp-huvudmannen i sin tur återbetalade till gruppmedlemmarna, däribland banken: se under 12 213 164, där RÅ 2010 ref. 95 berörs avseende den frågan.

Ang. vad som gäller allmänt sett beträffande faktureringsreglerna i ML etc.: se under 31 220 000-31 260 000.

12 202 022 Vissa interna tjänster²²⁶

För *vissa interna tjänster* finns en särskild regel om (okvalificerat) undantag från skatteplikt för omsättning av sådana tjänster, nämligen 3 kap. 23 a § ML. Den regeln om undantag infördes genom SFS 1998:346 och således samtidigt med reglerna om möjlighet till gruppregistrering. Den är – till skillnad från reglerna i 6 a kap. – obligatorisk. Sålunda ska undantaget från skatteplikt för vissa interna tjänster enligt 3 kap. 23 a § ML tillämpas restriktivt,²²⁷ och gäller endast för omsättning av tjänster som tillhandahålls inom en fristående sammanslutning av fysiska eller juridiska personer, om verksamheten i övrigt inte medför moms-skyldighet.

- Undantaget gäller t.ex. inom sjukvårdsområdet för omsättning av tjänster vilka fristående yrkesgrupper med medicinsk eller liknande karaktär tillhandahåller sina medlemmar och som avser deras undantagna verksamhet.²²⁸

Även under 12 213 211 berörs kort 3 kap. 23 a § ML, och närmast motsvarande art. 132.1 f i mervärdesskattedirektivet.

12 202 023 Slussning av ingående moms inom äkta koncerner (upphörde 2016)²²⁹

Inom vad som utgjorde *äkt koncern* enligt 8 kap. 4 § andra st. ML, dess lydelse intill den 1 januari 2016, kunde s.k. *slussning* av ingående

²²⁴ SRN hänvisade till prop. 1997/98:148 s. 69.

²²⁵ I förhandsbeskedet hänvisas under *Litteratur* till prop. 1997/98:148 s. 35ff och s. 69.

²²⁶ Jfr Forssén 2001 s. 100 och 101.

²²⁷ Jfr 12 210 010.

²²⁸ Jfr prop. 1997/98:148 s. 63 och 64 och EU-målet 348/87 (SUFA) samt även Forssén 2001 s. 100 och 101.

²²⁹ Jfr Forssén 2001 s. 74.

moms mellan företag ske i enlighet med vad som angavs i dåvarande lydelse av 8 kap. 4 § första st. 5 ML. Därav följde att under vissa förutsättningar fick ingående moms på förvärv i ett koncernföretag utan avdrags- eller återbetalningsrätt överföras – slussas – till ett företag i samma koncern. Sistnämnda koncernföretag hade avdragsrätt enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 eller 11-13 §§ ML, och drog den ingående momsen genom slussning som om leverantören av varan eller tillhandahållaren av tjänsten hade fakturerat det företaget i stället för det koncernföretag som saknade avdrags- eller återbetalningsrätt på grund av att det gjorde en från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av tjänst till det andra koncernföretaget.²³⁰

Den nyss beskrivna s.k. slussningsregeln upphörde, som nämnts under 12 202 020, den 1 januari 2016 genom SFS 2015:888, men den kan vara av intresse att beröra kort mot bakgrund av att det kan förekomma skatteärenden avseende äldre rätt som berör regeln och den kan vara av intresse för jämförelser med vad som anges under 12 202 021 angående hur reglerna om mervärdesskattegrupper i ML förhåller sig till EU-rätten på momsområdet. Förutsättningarna för slussning var följande:

- En äkta koncern i förevarande mening förelåg mellan ett moderföretag, som kunde vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt, vilka ägde mer än 90 procent av aktierna i ett svenskt aktiebolag (helägt dotterbolag). Ägde helägt dotterbolag i sin tur mer än 90 procent av aktierna i ett annat svenskt aktiebolag, ingick även det bolaget i den äkta koncernen.
- Om något av företagen i den äkta koncernen gjorde från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av en *tjänst* (ej vara) och sålunda för sådan omsättning saknade avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet, och den tjänsten tillhandahölls ett företag inom samma koncern, vilket hade avdrags- eller återbetalningsrätt i sin verksamhet, kunde momsutgifter på förvärv till det förstnämnda företaget *slussas* över till det avdrags- eller återbetalningsberättigade företaget och lyftas där.²³¹

I sammanhanget kan nämnas att slussningsregeln i 8 kap. 4 § första st. 5 och andra st. ML, deras lydelse före 2016, saknade direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet, och ansågs enligt Högsta förvaltningsdomstolen (HFD)

²³⁰ Jfr avsnitt 3.2 i Forssén 2019 (1) och Forssén 2001 s. 74. Jfr ang. 8 kap. 3 § första st. ML: 11 100 000, 31 210 000 och 31 250 100.

²³¹ Jfr 8 kap. 4 § första st. 5 och andra st. ML – före 2016. Jfr även Forssén 2001 s. 74.

oförenlig med det sekundärrättsliga direktivet. Slussningsregeln innebar nämligen en utvidgad avdrags- och återbetalningsrätt för ingående moms jämfört med de allmänna reglerna i 8 kap. 3 § första st. och 10 kap. 9 eller 11-13 §§. Slussningsregeln var vidare förbehållen svenska moderbolag och deras helägda svenska dotterbolag. Den gällde således inte när koncernföretag fanns i andra EU-länder eller för moderföretag som ägde svenska dotterbolag via koncernföretag i andra EU-länder. Det innebar enligt HFD att slussningsregeln medförde en inskränkning av den primärrättsligt grundade principen om etableringsfrihet inom unionen för EU:s medborgare (art. 49 FEUF). Enligt HFD måste därför, så länge slussningsregeln var en del av svensk lagstiftning, dess förmånliga skattebehandling jämfört med mervärdesskattedirektivet utvidgas till att i tillämpningen även omfatta koncernföretag i andra EU-länder än Sverige respektive moderföretag som ägde svenska dotterbolag via koncernföretag i andra EU-länder än Sverige.²³² Det fanns propåer om att utvidga möjligheterna till registrering av mervärdesskattegrupper enligt 6 a kap. ML som ett alternativ till slussningsregeln, men lagstiftaren ansåg att utrymme saknades för det i EU-rätten.²³³

Jag anser att HFD:s uppfattning om tillämpning av slussningsregeln var godtagbar, eftersom den inte innebar något sådant extremt tolkningsresultat som jag beskriver under 12 201 031 och 12 201 032. Slussningsregeln innebar att det i slutändan var ett företag som hade avdrags- eller återbetalningsrätt som fick dra den till företaget slussade ingående momsen från ett annat företag som saknade sådan rätt. Det var inte fråga om att slussningsregeln utvidgade en avdrags- eller återbetalningsrätt till att omfatta en vanlig privatperson. Det anser jag skulle vara ett så extremt tolkningsresultat att det strider mot grunderna för momssystemet och momsens karaktär av en konsumtionsskatt som ska bäras av konsumenten, dvs. normalt sett av en vanlig privatperson.

För övrigt får noteras att ML:s slussningsregel för äkta koncerner kunde fungera som ett alternativ till frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML, om den från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningen av tjänst bestod i fastighetsupplåtelse mellan koncernföretagen i den äkta koncernen.²³⁴ I det sammanhanget får jag uppmärksamma att HFD inte uttalade sig om problem beträffande dokumentation av tillämpning av slussningsregeln. Exempelvis från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning i form av fastighetsupplåtelse (3 kap. 2 §) eller tillhandahållande av finansieringstjänst (3 kap. 9 §) räknas upp i 11 kap. 2 § som fall vilka är undantagna från skyldigheten att utfärda faktura enligt 11 kap. 1 § ML.²³⁵ I sådana fall gäller således skyldighet att upprätta verifikationer såsom fakturor endast enligt 5 kap. 6 och 7 §§ BFL.²³⁶

Mot bakgrund av sistnämnda anser jag att om lagstiftaren hade haft för avsikt att behålla slussningsregeln som en del av svensk lagstiftning, borde Sverige av kontrollskäl – och rättssäkerhetsmässiga skäl – ha begärt ett s.k. art. 395-tillstånd från EU om att få behålla den från mervärdesskattedirektivet avvikande

²³² Se HFD 2013 ref. 25 I och II.

²³³ Se prop. 2015/16:19 s. 65.

²³⁴ Jfr Forssén 2001 s. 74. Fastighetsupplåtelse är som en huvudregel undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Enligt 3 kap. 3 § första st. finns vissa obligatoriska 'undantag från undantaget' och enligt andra-fjärde st. i samma lagrum och 9 kap. finns möjlighet till frivillig skattskyldighet (jfr även 12 212 010 och 12 212 210).

²³⁵ Jfr 12 201 032, 31 221 000 och 31 223 000.

²³⁶ Jfr 12 201 032 och även Forssén 2019 (9) s. 19 samt Forssén 2019 (10).

slussningsregeln i ML.²³⁷ Motivet skulle enligt min mening i så fall ha varit att staten inte ska riskera skattebortfall om ett koncernföretag som vidarefakturerar ett förvärv med moms (jfr 12 202 090) skulle gå i konkurs, medan koncernföretaget som mottar fakturan gör avdrag för ingående moms. För byggsektorn infördes den 1 juli 2007 s.k. omvänd skattskyldighet i ML vid omsättning av byggtjänster,²³⁸ med tillstånd från EU enligt art. 27 i sjätte direktivet – numera art. 395 i mervärdesskattedirektivet. Det är en annan teknik än den som slussningsregeln innebar för att åstadkomma samma resultat, dvs. att undvika skattebortfall för staten om ett företag som ska redovisa utgående moms inte gör så, medan mottagaren av en faktura drar debiterad ingående moms.²³⁹ Det som från kontrollsynpunkt borde ha kompletterats avseende slussningsregeln tidigare under dess existens eller om den hade behållits i ML var införande av ett särskilt 'undantag från undantagen' avseende faktureringskyldighet i 11:2 ML, så att skyldighet att utfärda faktura enligt ML hade förelegat också för t.ex. fastighetsupplåtelse (3 kap. 2 §) eller tillhandahållande av finansieringstjänst (3 kap. 9 §), när sådan omsättning omfattades av slussningsregeln. Mervärdesskatten medför kontrollbehov utöver de krav på innehåll i en verifikation som ställs enligt BFL. Därför anges särskilda innehållskrav på faktura enligt huvudregeln i 11 kap. 8 § ML,²⁴⁰ och de borde enligt min mening ha omfattat också från skatteplikt okvalificerade undantag av omsättning av tjänst enligt t.ex. 3:2 eller 3:9 ML, när sådan omsättning skedde i samband med tillämpning av slussningsregeln.

Sistnämnda problematik angående slussningsregeln i förhållande till ML:s regler om faktureringskyldighet och innehåll i faktura berördes inte i samband med att slussningsregeln utmönstrades ur ML den 1 januari 2016, genom SFS 2015:888. Det kan finnas ärenden där en från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av en tjänst företagits inom en äkta koncern före den 1 januari 2016. Då gäller slussningsregeln alltså, enligt pkt 2 i övergångsbestämmelserna i SFS 2015:888. Det hade enligt min mening varit en fördel i ett förfarandemässigt perspektiv att lagstiftaren också hade berört ML:s faktureringsregler i övergångsbestämmelserna, när det gäller tillämpning av slussningsregeln. Några sådana regler infördes, som nämnts, inte under slussningsregelns existens. Det kan föranleda problem från bevissynpunkt beträffande pågående ärenden och mål avseende äldre rätt. I det sammanhanget erinrar jag också om att faktureringsreglerna i ML i allmänhet inte stipulerar någon tidsgräns för fakturas utfärdande (jfr 12 201 031).²⁴¹ Nu får det visa sig i praxis om BFL är tillräcklig för att uppfylla kontrollbehoven angående tillämpning av slussningsregeln dels beträffande processbara ärenden där fakturering skett men underlaget inte uppfyller innehållskraven enligt ML, dels beträffande ärenden som kan vara processbara men där problemet är att någon faktura ännu inte har utfärdats. I sistnämnda fall är frågan om de civilrättsliga redovisningsreglerna i BFL kan åberopas av SKV för att genomdriva att ett bolag i äkta koncern förvägras avdragsrätt genom slussning. Det enda kravet enligt ML för avdragsrätt med stöd av slussningsregeln är enligt min mening att tillhandahållande skett före den 1 januari 2016 av den tjänst enligt t.ex. 3:2 eller 3:9 ML för vilken aktuellt förvärv eller import skett. Det vore därför – på liknande sätt som jag anför under 12 201 022 – betänkligt att låta redovisningsreglerna i sig avgöra frågan om grund för beskattningsåtgärd föreligger.

²³⁷ Jfr avsnitt 2.3 i Forssén 2019 (1) och även 13 110 000. Ang. art. 395-tillstånd: jfr även 12 201 022.

²³⁸ Se SFS 2006:1031 och SFS 2006:1293.

²³⁹ Jfr avsnitt 2.3 i Forssén 2019 (1).

²⁴⁰ Jfr 31 210 000, 31 241 000 och 31 242 000.

²⁴¹ Se prop. 2003/04:26 s. 42, 48 och 84. Se även 31 210 000, 31 230 000 och 31 243 001.

12 202 030 Medlemsavgifter och serviceavgifter²⁴²

En medlemsavgift är inte något som i sig konstituerar en omsättning momsmässigt. Avgiften är normalt sett inte kopplad till någon kvantifierbar motprestation i form av varor eller tjänster från organisationen i fråga. Medlemsavgiften kan inte sägas utgöra någon ersättning för en beställd vara eller tjänst.²⁴³

Däremot utgör en serviceavgift (eller serviceavgiftsdel i medlemsavgiften) typiskt sett en ersättning för en beställd tjänst, varför organisationen ska momsbeskattas för sådan omsättning, om tjänsten omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML och inte något av undantagen från skatteplikt i 3 kap. ML.²⁴⁴

12 202 040 Bidrag, skadestånd, böter och dylikt samt stipendier²⁴⁵

Andra exempel på sådant som inte utgör omsättning momsmässigt är bidrag,²⁴⁶ skadestånd och böter. I dessa fall föreligger inte någon *beställning* av vara eller tjänst och momsbeskattning aktualiseras inte.²⁴⁷ För att ett bidrag ska anses utgöra en omsättning momsmässigt, krävs att mottagaren för erhållande av bidraget ska ge någon form av motprestation, t.ex. så momsbeskattas ett bidrag från en sponsor hos mottagande företagare, om denne t.ex. upplåter reklamplats eller dylikt åt sponsorn. Bidraget är med andra ord beroende, det är bara oberoende bidrag som inte utgör omsättning momsmässigt sett. På samma sätt är det med stipendier: finns inget krav på motprestation från mottagarens sida, kan man normalt sett inte tala om att stipendiet konstituerar någon omsättning.

I detta sammanhang får nämnas att HFD i förhandsbeskedet HFD 2018 ref. 34 anser att tjänster som en stiftelse tillhandahåller företag enligt avtal om klimatkompensation utgör skattepliktig omsättning enligt ML. Att avtalen föreskriver att företagen ska överlämna en gåva till stiftelsen motsvarande kostnaden för den trädplantering som krävs för att lagra in önskad mängd koldioxid som företagen vill klimatkompensera för innebär enligt HFD inte annat än att företagen utger en bestämd ersättning för den tjänst som företagen vill ha utförd och som stiftelsen tillhandahåller. Avtalen om klimatkompensation medför således enligt

²⁴² Jfr Forssén 2001 s. 33.

²⁴³ Jfr 1 kap. 3 § andra st. ML.

²⁴⁴ Jfr 12 200 001.

²⁴⁵ Jfr Forssén 2001 s. 32 och 33.

²⁴⁶ Jfr RÅ 1999 ref. 33.

²⁴⁷ Jfr 1 kap. 3 § andra st. ML.

HFD ett ömsesidigt utbyte av prestationer i ett rättsförhållande mellan stiftelsen och dess avtalsparter, och då föreligger ett sådant för sammanhanget erforderligt direkt samband mellan tillhandahållandet av en tjänst och en ersättning som faktiskt mottas av tjänsteleverantören. Sålunda gör stiftelsen på dessa premisser ett beskattningsbart tillhandahållande av en tjänst enligt art. 2.1 c i mervärdesskattedirektivet. Att ersättningarna från företagen betecknas som gåva förändrar inte detta. Situationen är enligt min uppfattning således jämförbar med den som gäller avseende s.k. beroende bidrag.²⁴⁸ Ett beroende bidrag utgör en omsättning momsmässigt sett, eftersom det förutsätter en motprestation från mottagarens sida. En beskattningsbar person som mottar ett beroende bidrag för att utföra en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst blir skattskyldig för bidraget, och sådant bidrag begränsar sålunda inte avdragsrätten för ingående moms på förvärv eller import i vederbörandes verksamhet.

Beträffande frågan om avdragsrätt för ingående moms i en verksamhet som helt bygger på rena bidrag, dvs. oberoende bidrag, anser jag att avdragsrätt inte förekommer i en sådan verksamhet. Jag hänvisar därvidlag till Forssén 2011, avsnitt 4.2, där jag bland andra källor nämner följande rättsfall från HFD resp. EU-domstolen.

- *HFD*: RÅ 1999 ref. 33 (förhandsbesked), RÅ 1999 not. 282 (förhandsbesked), RÅ 2003 ref. 25 (förhandsbesked), RÅ 2005 ref. 74 (förhandsbesked), RÅ 2006 ref. 47 (förhandsbesked)²⁴⁹ och RÅ 2010 ref. 98.
- *EU-domstolen*: 89/81 (Hong-Kong Trade), 102/86 (Apple and Pear Development Council), C-98/98 (Midland Bank), C-400/98 (Breitsohl), C-

²⁴⁸ HFD hänvisar för övrigt i förhandsbeskedet HFD 2018 not. 29 till sitt förhandsbesked HFD 2018 ref. 34. HFD 2018 not. 29 gällde fråga om tillhandahållande av kort som gav rätt till gratis inträde till olika attraktioner utgjorde omsättning av en tjänst eller om kortet var en flerfunktionsvouchert. Majoriteten i SRN ansåg att kortet snarast var att betrakta som ett slags rabattkort, och att sökandebolagets tillhandahållande inte avsåg en- eller flerfunktionsvouchert, utan att tillhandahållandet av kortet utgjorde en skattepliktig omsättning när det såldes. HFD fastställde SRN:s besked, men begränsade det till att avse viss tid *före* införandet av de nya reglerna om vouchrar i momshänseende (jfr under 12 216 000), vilka trädde i kraft den 1 januari 2019, genom SFS 2018:1333. HFD motiverade begränsningen med att beslutet om att införa reglerna om vouchrar i ML inte hade fattats ännu vid SRN:s prövning, och att dessa regler sålunda inte hade legat till grund för SRN:s besked.

²⁴⁹ RÅ 2006 ref. 47 avsåg en regel om begränsning av avdragsrätten för ingående moms i vissa verksamheter inom kultursektorn till den del de uppbar bidrag eller stöd från det allmänna, som inte utgjorde ersättning för omsatt vara eller tjänst. Den regeln var 8 kap. 13 a §, som infördes i ML den 1 januari 1997, genom SFS 1996:1327, och som utmönstrades ur ML den 1 januari 2008, genom SFS 2007:1376. HFD ändrade SRN:s förhandsbesked, och ansåg, mot bakgrund av EG-rätten, att regeln om begränsning av avdragsrätten på grund av erhållna bidrag inte skulle tillämpas när den skattskyldige bedrev en verksamhet som i sin helhet medförde skattskyldighet. Jfr ang. 8 kap. 13 a § ML: Forssén 2011 s. 191 och Forssén 2001 s. 69.

408/98 (Abbey National), C-16/00 (Cibo), C-8/01 (Taksatorringen), C-204/03 (kommissionen mot Spanien), C-437/06 (Securenta), C-515/07 (VNLTO), C-29/08 (SKF) och C-74/08 (PARAT).

Om en verksamhet består av både omsättningar som medför avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i verksamheten och oberoende bidrag, anser jag att det är en bevisfråga i vilken mån avdrags- eller återbetalningsrätten begränsas på grund av att den skattskyldige mottar oberoende bidrag. Om den skattskyldige använder sina förvärv för att skapa något vid sidan av sin ekonomiska verksamhet, begränsar det avdrags- eller återbetalningsrätten för ingående moms i den mån förvärven allokeras till sådant. Det rör sig då typiskt sett om förvärv som helt eller delvis görs för företagarens i fråga privata konsumtion och inte för dennes ekonomiska verksamhet. Jag får uppmärksamma att detta inte är samma sak som den begränsning av avdrags- eller återbetalningsrätten för ingående moms på förvärv eller import i en verksamhet som föranleds av att fråga är om att företagaren har en s.k. blandad verksamhet. Då gör den beskattningsbara personen inte bara skattepliktiga och/eller från skattepliktiga kvalificerat undantagna omsättningar, utan också från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, vilka sålunda begränsar avdragsrätten för ingående moms på förvärv i den mån de används för att skapa de okvalificerat undantagna omsättningarna i verksamheten. Jfr ang. blandad verksamhet etc. under 12 210 010.

12 202 041 Beskattningsunderlaget och bidrag från köparen eller tredje part

Under 12 202 040 anges att ett beroende bidrag konstituerar omsättning. Då utgör enligt vad som anges under 12 201 023 normalt sett ersättningen som säljaren uppbär från köparen säljarens beskattningsunderlag för den sålunda omsatta varan eller tjänsten, om prestationen utgör skattepliktig omsättning av vara eller tjänst. Här får också nämnas att med ersättning förstås allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part, inbegripet sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten.²⁵⁰ Således kan beroende bidrag i sig utgöra beskattningsunderlag eller så kan, i fall med vanlig ersättning, ett bidrag till säljaren från köparen eller tredje part, t.ex. från innehavare av varumärket avseende en vara som säljaren omsätter, läggas till för att bestämma hela säljarens beskattningsunderlag för dennes skattepliktiga omsättning av varan.

²⁵⁰ Se 7 kap. 3 c § första st. ML.

Se även under 12 213 131 ang. *droit de suite* – konstnärs följerätt avseende vidareförsäljning av konstverk samt under 12 216 120, 12 216 322 och 12 216 430 ang. 7 kap. 3 c § andra st. ML, dess lydelse enligt SFS 2018:1333, där bestämmingen av ersättningen och därmed av beskattningsunderlaget i samband med flerfunktionsvouchrar anges.

12 202 050 Avhjälpande av skada som vållats i verksamhet²⁵¹

Skadestånd momsbeskattas, som nämnts, inte. Om någon avhjälp en skada som han i sin verksamhet har vållat någon annan, sker inte heller någon momsbeskattning. Materiellt sett är det inte fråga om någon omsättning, utan i stället är kostnaden för att avhjälpa skadan en kostnad i rörelsen hos den som avhjälp skadan som han har vållat. Tjänsten (avhjälpandet) är inte utförd för något rörelsefrämmande ändamål och kan därför inte uttagsbeskattas. Detsamma gäller de varor, t.ex. reservdelar, som eventuellt tillhandahålls i samband med avhjälpandet av skadan (jfr 12 213 163).²⁵²

12 202 060 Negotiorum gestio

Negotiorum gestio betyder 'utförande av syssla utan uppdrag'. Det rör sig vanligen om mindre tjänster som vänner och släktingar gör för varandra, såsom att någon tar in grannens post när denne är bortrest och brevlådan svämmar över eller att en anhörig betalar räkningar för sin släkting som har hamnat på sjukhus etc.²⁵³ Eftersom det inte är fråga om beställda tjänster som utförs, uppkommer inte skattskyldighet enligt ML för den som utför dem.²⁵⁴

För övrigt kan noteras beträffande de hjälpsamma vännerna (grannarna) eller släktingarna att det inte är nödvändigt med någon prövning av objektsfrågan, för att konstatera att skattskyldighet inte uppkommer för dem. En vanlig privatperson är nämligen inte beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, och således är mervärdesbeskattning utesluten redan på grund av subjektfrågan.

12 202 070 Förskott och a conton kontra deponerade belopp och liknande

Skattskyldighet till mervärdesskatt uppkommer inte bara för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, utan också för förskott eller a

²⁵¹ Jfr Forssén 2001 s. 33.

²⁵² Jfr prop. 1994/95:57 s. 120.

²⁵³ Jfr Melin 2010 s. 276.

²⁵⁴ Jfr 1 kap. 3 § andra st. ML.

conton som en beskattningsbar person uppbär dessförinnan för beställda varor eller tjänster, förutsatt att omsättning av varan eller tjänsten är av skattepliktig karaktär.²⁵⁵ Eftersom förskott eller a conto ska avse en beställd vara eller tjänst, sker således inte mervärdesbeskattning av deponerade belopp och liknande. Om sådant belopp tas i anspråk för en beställd vara eller tjänst, uppkommer skattskyldighet enligt reglerna i ML om förskott eller a conto även om leverans eller tillhandahållande inte skett ännu.²⁵⁶

I sammanhanget får, i likhet med vad jag har gjort i annat sammanhang,²⁵⁷ åter nämnas att i förskotts- eller a contosituationen styr, till skillnad från vad som gäller enligt huvudreglerna i 13 kap. 6 och 16 §§ ML, inte god redovisningssed bestämningen av när den beskattningsbara personen ska redovisa utgående moms respektive en köpare som är beskattningsbar person med avdrags- eller återbetalningsrätt har rätt att lyfta debiterad ingående moms.²⁵⁸ I sammanhanget kan nämnas att förslag – som ännu inte har lett till lagstiftning – har lämnats i SOU 2002:74 om att upphäva kopplingen till den civilrättsliga redovisningsrätten och begreppet god redovisningssed angående när redovisning ska ske avseende moms enligt huvudreglerna i 13 kap. 6 § 1 och 16 § 1 ML. För övrigt har genom SOU 2008:80 förslag lämnats om att upphäva det kopplade området också beträffande inkomstskattens förhållande till den civilrättsliga redovisningsrätten och begreppet god redovisningssed, men inte heller det förslaget har lett till lagstiftningsåtgärd ännu.²⁵⁹

En säljare som uppbär ett förskott om t.ex. 100 kr inkl. moms för en vara eller tjänst som omfattas av den generella momssatsen 25 procent ska bokföra och redovisa det i momsdeklaration (MVD) enligt följande:

- Säljaren bokför förskottet kassa debet 100 kr; utgående moms kredit 20 kr (20 % x 100); och bokför 80 kr på ett skuldkonto kredit.

I sin MVD redovisar säljaren skattepliktig omsättning 80 kr, och utgående moms 20 kr för det mottagna förskottet.

- Vid leveransen av varan eller tjänsten bokför säljaren skuldkontot debet 80 kr och intäktskontot kredit 80 kr. (Intäkten kan inte bokföras före leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten. Dessförinnan är säljaren skyldig köparen leveransen eller tillhandahållande, och kan inte låta resultatet påverkas av en intäkt förrän leveransen eller tillhandahållandet till köparen skett och skulden till denne upphört.)

²⁵⁵ Se 1 kap. 3 § andra st. ML.

²⁵⁶ Jfr Forssén 2001 s. 43.

²⁵⁷ Jfr 12 201 022.

²⁵⁸ Se 13 kap. 6 § 3 och 16 § 2 ML. Jfr även Forssén 2001 s. 106.

²⁵⁹ Jfr 12 201 022, 12 201 031 och 32 100 000.

Om det framstår klart att en beställd vara ska omsättas utomlands, anser SKV att förskott och a conton inte behöver beläggas med mervärdesskatt. Detsamma gäller enligt SKV om varan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML på grund av försäljning till ett annat EU-land.²⁶⁰

Här får nämnas att reglerna om förskotts- och a conto-betalningar också berörs i samband med redogörelsen för de särskilda reglerna om voucherar i momshänseende: se under 12 216 132, 12 216 422 och 12 216 511.

12 202 080 Utlägg

I beskattningsunderlaget för en beskattningsbar persons skattepliktiga omsättningar ska ersättningen ingå jämte skatter och avgifter utom moms samt bikostnader som denne tar ut av köparen.²⁶¹ Det är med andra ord den beskattningsbara personens kostnadsmassa plus vinstpåslag som bildar beskattningsunderlaget för dennes omsättning. Det innebär att s.k. utlägg inte ingår i beskattningsunderlaget, vilket följer av art. 79 första st. c) i mervärdesskattedirektivet. Ett utlägg är ett belopp som den beskattningsbara personen har erlagt för sin kunds räkning, dvs. ett belopp för vilket den beskattningsbara personen själv egentligen inte är betalningsskyldig. Om beloppet inte betalades skulle fordringsägaren inte söka denne, utan vederbörandes kund. Skuldförhållandet beträffande beloppet ligger sålunda mellan den beskattningsbara personens kund och en leverantör av varor eller tjänster. Därmed ska beloppet – utlägget – inte påverka den beskattningsbara personens resultaträkning vare sig som motsvarande kostnad (jfr förvärv) eller intäkt (jfr omsättning), utan denne behandlar utlägg som vederbörande gör för sin kunds räkning över balanskonton i sin bokföring.²⁶² SKV anser också att en säljares utlägg för sin kunds räkning inte utgör ett kostnadselement i säljares verksamhet.²⁶³

12 202 090 Kostnadsfördelning respektive vidarefakturering

Det förekommer att bolag som ingår i någon form av intressegemenskap gör förvärv som inte är direkt eller helt avsedda för den egna verksamheten. Exempelvis rör det sig om att ett sådant bolag samordnar inköpen och ingår avtalen med leverantörer, varvid anledningen kan vara att bolaget har rabatter eller andra förmåner som på så sätt även kommer de andra bolagen till godo. De bolag som ska använda eller förbruka

²⁶⁰ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014, avsnitt 9 (s. 8).

²⁶¹ Se 7 kap. 2 § första st. ML. Jfr även 12 201 023.

²⁶² Jfr även Forssén 2001 s. 38 och 55.

²⁶³ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 12.3 (s. 426).

förvärven, får sedan kostnaden överförd till sig antingen genom kostnadsfördelning eller vidarefakturerings. SKV anser att det inköpande bolaget normalt bör hantera sådana affärshändelser som inköp och vidareförsäljning. Då ska också mervärdesskatt tas ut i varje led av omsättning, dvs. även för faktureringen vid vidareförsäljningen (vidarefakturerings). Om det inköpande bolaget i stället endast vidarefördelar kostnaden inklusive av leverantören debiterad mervärdesskatt (kostnadsfördelning), bör avdragsrätt inte anses föreligga för mervärdesskatten hos de slutliga förvärvarna, enligt SKV.²⁶⁴

Beträffande vidarefakturerings enligt vad nyss nämnts får också jämförelsevis hänvisas till vad som berörs ang. situationer där en vara som ska levereras till utlandet omsätts i ytterligare led dessförinnan, men där endast en transport av varan sker till utlandet: se vad som anges därvidlag i 12 216 522 i samband med genomgången av de särskilda reglerna om omsättningar vid transaktioner med vouchrar.

12 202 100 Tjänster som skapas av parterna själva

Att varor kan skapas i en oändlig mängd av variationer är naturligt. Emellertid är så fallet enligt min mening även med tjänster mervärdesskattmässigt, bara de, som anges i 1 kap. 6 § ML, kan tillhandahållas.²⁶⁵ Följande reflektioner har jag gjort i annat sammanhang,²⁶⁶ och upprepar kort här:

- Varor och tjänster som utgör fysiska prestationer kan uppfattas i sinnevärlden: varan genom att den går att beröra och t.ex. byggtjänsten genom att den utförs. Patent eller varumärken är exempel på tjänster som kan *indikeras* genom att de registreras. I nämnda fall kan man säga att försäljningsobjektet, varan eller tjänsten, enkelt går att uppfatta och därmed har man ett *objekt* att bedöma om omsättning av detsamma undantas från momsplikten eller ej. Bedömningen gäller med andra ord om företagaren som säljer *objektet*, varan eller tjänsten, ska debitera moms eller inte.
- I andra fall kan företagaren kanske omedvetet *skapa* en tjänst helt enkelt genom att skriva under ett avtal i egenskap av säljare. Det gäller givetvis även vid muntliga avtal, men sådana kan vara besvärligare att påvisa från bevissynpunkt. Genom definitionen av vad som menas med en tjänst enligt 1 kap. 6 § ML kan vissa tjänster helt enkelt sägas *indikeras* av själva omsättningen av

²⁶⁴ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 12.3 (s. 426 och 427).

²⁶⁵ Jfr 12 201 010.

²⁶⁶ Jfr Forssén 2001 s. 47.

samma tjänst. Tjänsten *skapas* helt enkelt genom att något vad som helst, som inte är en vara, omsätts (överläts), vilket visar att den kan tillhandahållas och därmed utgör en tjänst enligt 1 kap. 6 § ML. På samma sätt som med varor och tjänster i övrigt gäller att om omsättningen av en sådan tjänst inte omfattas av något av undantagen från momsplikt i ML, får säljaren problem om påslag för moms inte har skett på priset i kontraktet. Även om det innehåller en s.k. skatteklausul kanske köparen i fråga inte har några pengar kvar för att bestrida en efterfaktureringsavseende momsbeloppet. Om skatteklausul saknas är det för övrigt inte klarlagt civilrättsligt om säljaren kan kräva kompensation för moms i efterhand från köparen.

- SKV behöver normalt sett inte ta hänsyn till villfarelsen hos parterna angående säljarens skyldighet att redovisa utgående moms, utan denne kan således bli skyldig att betala moms till staten utan att ha fått in motsvarande belopp från köparen som en del av köpeskillingen. Sådan moms blir en kostnad hos säljaren. Det är sålunda mycket viktigt för en företagare att förstå att i samma ögonblick som denne träffar ett avtal om något vad som helst som kommer att inbringa pengar eller andra motprestationer till företaget, har företagaren kanske också skapat en tjänst som ska momsbeskattas.

Under 31 243 008 framgår att Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har bedömt att vid rättelse i efterhand ska beskattningsunderlaget för moms vara ersättningen minskad med momsen.²⁶⁷ Om en omsättning föranleder skattskyldighet i efterhand, ska en säljare som inte har möjlighet att efterdebitera sin kund inte behöva lägga moms på uppaturen ersättning, utan HFD:s avgörande innebär att momsen anses ingå i ersättningen. Om den generella momssatsen om 25 procent gäller för omsättningen av varan eller tjänsten i fråga, blir SKV:s momskrav mot säljaren således 20 procent av uppaturen ersättning.

I *IMPAKT – Avtal och momsproblem* redogör jag för vissa fördjupningsaspekter, där jag behandlar ett antal frågor om avtal i förhållande till rätten till avdrag för ingående moms i olika verksamheter. Det rör sig om att öva på att fånga upp momsproblem i existerande avtal eller avtal under utarbetande, så att sådana problem både från ett säljar- och ett köarperspektiv undviks och om att sålunda också kunna upprätta checklistor på momsproblem som bör beaktas när skatteklausulen i ett aktuellt avtal avfattas.²⁶⁸ När avtalet väl är träffat

²⁶⁷ Se HFD 2012 ref. 56 I. Se även SKV:s ställningstagande 2014-05-12, dnr 131 253470-14/111.

²⁶⁸ Se Forssén 2019 (4).

kan det enligt vad som berörs i förevarande avsnitt ha uppkommit en skattepliktig omsättning av tjänst som parterna inte ens hade tänkt sig.

I förevarande sammanhang får även erinras om att redan en sådan formell sak som vem som framgår i en faktura kan få konsekvenser för frågan om omfattningen av mervärdesbeskattning, när det gäller specialregeln 6 kap. 7 § ML och bedömningen av skattskyldighet för förmedlare.²⁶⁹

12 202 101 Indelning av omsättning av tjänster i olika kategorier

I detta avsnitt gör jag en indelning av tjänsterna i olika kategorier. Det ska inte uppfattas som något annat än en struktur till stöd i förevarande arbete för att resonera om olika slags tjänster i enlighet med de områden som anges i 3 kap. ML avseende skattepliktiga respektive från skatteplikt undantagna omsättningar av varor och tjänster. Tjänster kan förekomma i en oändlig mängd av variationer, precis som med utformningen av varor.²⁷⁰ *Omsättning av vara* resp. *omsättning av tjänst* i ML har, som nämnts (jfr 12 201 020), en särskild EU-rättslig innebörd, som är självständig i förhållande till civilrätten (jfr även 12 213 224). Emellertid kan, som också nämnts (jfr 12 201 020), civilrätten ge viss ledning därvidlag. Det är enligt min mening framför allt så bevismässigt sett, när det gäller att bestämma dels om en omsättning föreligger, dels om det är fråga om omsättning av vara eller omsättning av tjänst. Äganderätten är en sammansatt rättighet, som består i olika delrätter såsom dispositionsrätten etc. Om samtliga rättigheter till en vara överläts, är det enligt min mening fråga om omsättning av vara (12 201 010). Den åtskillnaden är tämligen klar, men svårigheter kan framför allt föreligga när omsättningsfrågan inte avser ett *föremål* såsom en fastighet eller en annan vara, utan ett *objekt* som utgör en tjänst. Jag återkommer därför till mina momsböcker från 1993 respektive 1994 och en indelning jag gjorde där av tjänsterna i fem (5) kategorier.²⁷¹ Den indelningen kan fungera som ett stöd enligt vad nyss sagts, när genomgången görs under 12 211 000-12 214 050 av de olika områdena enligt 3 kap. ML. I förevarande sammanhang använder jag, som framgår av nyss sagda, ibland begreppen *föremål* respektive *objekt*.²⁷² Jag förklarar enligt följande hur jag använder dem i förevarande arbete:

Fastigheter och materiella saker och ting är varor, och det är även gas, värme, kyla och elektrisk kraft är varor, medan tjänster är att annat

²⁶⁹ Se 12 201 032.

²⁷⁰ Jfr 12 202 100.

²⁷¹ Se Forssén 1993 s. 64ff resp. Forssén 1994 s. 88ff.

²⁷² Jfr Forssén 1994 s. 87.

som kan tillhandahållas (1 kap. 6 § ML).²⁷³ Även om det i en vanlig mening inte går att fysiskt ta på gas, är den varan också materia, eftersom materia kan förekomma i fast form, flytande form eller gasform.²⁷⁴ Detsamma gäller elektrisk kraft (elkraft), även om det inte går att ta på elektronerna. Värme och kyla är energi som har omvandlats. Därvidlag erinras om att energi bara kan omvandlas mellan olika energiformer, medan energialstring inte är möjlig enligt fysikens lagar.²⁷⁵ Vid beskrivningen av de olika kategorierna av tjänster använder jag ibland de nämnda uttrycken *föremål* respektive *objekt*, nämligen när de fungerar för att åtskilja å ena sidan sådana prestationer som utgör tjänster och där *föremålet* för prestationen är en vara och å andra sidan sådana prestationer som också utgör tjänster men där *objektet* för prestationen, dvs. för upplåtelsen eller överlåtelsen, är en tjänst. En tjänst som utförs så att säga åt människan, t.ex. en frisörtjänst, utgör en personlig tjänst, varvid således begreppen föremål respektive objekt i nyss nämnda betydelse inte är relevanta.

Ett par förhoppningsvis pedagogiska exempel på åtskillnaden mellan varor och tjänster är vatten som levereras respektive vatten som driver vattenturbiner för att tillhandahålla elkraft: Leverans av vatten är en omsättning av vara och tillhandahållande av elkraft med hjälp av vattenturbiner utgör omsättning av tjänst. Vatten eller luft (som är en gas) på flaska utgör omsättningar av varor som är enkla till sin beskaffenhet beskattningsmässigt sett: Flaskan traderas (lämnas) över disk i en butik och därmed uppstår en omsättning av vara att beskatta.²⁷⁶ Flaskan är ett slags emballage (förpackning) i vilken föremålet för prestationen (varuleverans avseende vatten) så att säga är fixerat, dvs. ett visst antal centiliter vatten. I beskattningsunderlaget ingår förutom ersättningen för aktuellt antal centiliter vatten också den bikostnad för emballage (dvs. för själva flaskan) som säljaren tar ut av köparen.²⁷⁷ Det är mer problematiskt att bestämma omsättningar av varor som levereras successivt. Vatten som levereras från ett vattenmagasin via vattenledning till brukare utgör också omsättning av vara. Det omsättningsmässiga problemet är att föremålet för prestationen inte går att fixera i ett visst antal flaskor som traderas. Det får sin lösning *redovisningsmässigt* sett, genom att beskattningen avser en viss mängd vatten, vanligen mätt i kubikmeter, under aktuell redovisningsperiod. Detsamma gäller tillhandahållande av elkraft: Ett visst antal förbrukade kilowattimmar under aktuell redovisningsperiod beskattas. Resonemanget om successiva leveranser gäller också successivt tillhandahållande av tjänster, t.ex. upplåtelse av en vara. Upplåtelse av fastighet utgör ett vanligt exempel på successivt tillhandahållande (omsättning) av tjänst, där föremålet för prestationen – tjänsten – är en vara. I sådana fall är det den tid som fastigheten har använts som fixeras genom redovisningsperioderna och föranleder beskattning i

²⁷³ Jfr 12 201 010.

²⁷⁴ En definition av materia (eller materie) är: Allt som har konkret, fysisk existens – i motsats till den andliga världen. Se Norstedts svenska ordbok 1991 s. 604.

²⁷⁵ Jfr 12 201 031.

²⁷⁶ Jfr 1 kap. 3 § tredje st. första men. ML, där det anges: ”Med leverans av en vara förstås att varan avlämnas eller att den sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav” (jfr under 12 216 132).

²⁷⁷ Se 7 kap. 2 § första st. första och tredje men. ML. Jfr även 12 201 023.

mervärdesskattedeklarationerna för respektive period. Detsamma gäller ett successivt tillhandahållande av tjänst, där objektet för prestationen – tjänsten – är en annan tjänst, t.ex. ett patent: Även här är det den tid som patentet används som fixeras genom redovisningsperioderna etc.²⁷⁸

För övrigt får i detta sammanhang nämnas att en vanlig frågeställning angående successiva tillhandahållanden är att t.ex. ett hyreskontrakt, på en lokal för vilken frivillig skattskyldighet gäller för hyresvärden enligt 9 kap. ML, anger att förskottsfaktura ska utfärdas av värden och att hyresgästen ska erlagga sådant förskott till värden, innan hyresperioden ens påbörjats. Exempelvis kan det röra sig om att förskott ska erläggas i december för hyresperioden januari-mars. Något tillhandahållande (omsättning) av tjänst har ännu inte påbörjats när förskottet erläggs i december, och således har redovisningsskyldighet avseende utgående moms då ännu inte uppkommit för värden, enligt huvudregeln i 13 kap. 6 § 1 ML. Däremot är värden skyldig att redovisa utgående moms i den redovisningsperiod som omfattar månaden december på grund av att denne då har uppburit förskott, och det följer av regeln om redovisningsskyldighet för förskotts- eller a conto-betalningar i 13 kap. 6 § 3 ML. Dessutom är ett särskilt problem som brukar uppkomma i detta sammanhang att en hyresvärd t.ex. redovisar moms månatligen och i nyss nämnda exempel har uppburit förskottshyran först i februari. Då ska denne redovisa 1/3 av utgående moms för januari-mars i mervärdesskattedeklarationen för redovisningsperioden januari och 2/3 av utgående moms i mervärdesskattedeklarationen för redovisningsperioden februari. Redovisningsskyldigheten för utgående moms i januariperioden avseende bruket av lokalen (dvs. avseende det faktiska tillhandahållandet av tjänst) under januari följer av huvudregeln 13 kap. 6 § 1 ML, medan det för resten av utgående moms för hyresperioden januari-mars uppkommer redovisningsskyldighet i februariperioden enligt förskotts- och a conto-regeln i 13 kap. 6 § 3 ML.

De fem kategorier i vilka jag indelar tjänsterna i förevarande sammanhang är:

- (I) Prestationer på föremål, förmedling och personliga tjänster etc.
- (II) Delrätter till föremål.
- (III) Objekt som utgör immateriella rättigheter.
- (IV) Utförande av nya tjänster.
- (V) Ideella andelar i föremål och objekt.

Indelningen sker således i å ena sidan kategori I som avser tjänster som inte består i att överlåta eller upplåta en rättighet, utan i att tillhandahålla personliga tjänster m.m., och å andra sidan kategorierna II-V som avser just tillhandahållande av olika slags rättigheter. Jag kommenterar kort kategorierna I-V enligt följande med avseende på deras respektive innebörd:

²⁷⁸ Ett patent är för övrigt ett exempel på ett s.k. institutionellt faktum. Institutionella fakta skapas av människor. Att ett institutionellt faktum föreligger beror inte enbart på att vissa råa fakta också föreligger. En sedel kan man – till skillnad från exempelvis elektroner – i och för sig ta på, men utan hänsyn till vissa regler (om betalningsmedel) går det inte att skilja mellan pengar och värdelöst papper. Jfr Peczenik 1986 s. 165.

I. Prestationer på föremål, förmedling och personliga tjänster etc.²⁷⁹

Denna kategori av omsättning av tjänster avser prestationer som innebär att en säljare av dylika tjänster åtar sig att för en köpare av tjänsterna räkning utföra något av praktisk karaktär. Exempelvis rör det sig om att ett föremål bearbetas, att en säljare av ett hus sammanförs med en köpare eller att en hårklippning utförs.

Gemensamt för denna kategori av tjänster jämfört med tjänster enligt de övriga fyra kategorierna är att de inte kan säljas vidare av köparen. Det är enligt förevarande kategori bl.a. fråga om renodlade konsumtionstjänster på så sätt att köparen slutligen förbrukar tjänsten, helt enkelt genom att åtnjuta den – såsom med ovan nämnda frisörtjänst (personlig tjänst) – eller genom att den tillförs ett föremål så att den blir en oskiljaktig del av föremålet.

När det gäller prestationer på föremål kan tjänsten bestå i något som har brutits ut ur en tillverkningsprocess avseende en vara. Exempelvis kan det röra sig om en reparationstjänst avseende en vara som liknar den montering som skedde när varan som repareras en gång tillverkades. Tillverkning av en hel vara genom en process som innehåller samtliga moment av vad som i och för sig kan kallas tjänster är dock inte omsättning av en tjänst, utan då är det fråga om att tillverkaren levererar en vara till beställaren, dvs. vanlig varuförsäljning och således omsättning av vara. Med omsättning av vara förstås, som nämnts, enbart överlåtelse av äganderätten till varan.²⁸⁰

II. Delrätter till föremål²⁸¹

Dispositionsrätten till ett föremål eller ett objekt utgör det vanligaste exemplet på vad jag avser med en delrätt. Dispositionsrätten kan sägas 'finnas' redan genom att ägaren till föremålet eller objektet själv har tillgång till detsamma.

Dispositionsrätten kan indikeras genom att den är registrerad, t.ex. servitut som är registrerat hos Lantmäteriet avseende en fastighet. Dispositionsrätten blir också synlig genom själva dispositionen över föremålet eller objektet, t.ex. vid upplåtelse av ett föremål såsom en bil eller en fastighet. Omsättning av tjänst avser, som nämnts, exempelvis

²⁷⁹ Jfr Forssén 1994 s. 89-92.

²⁸⁰ Se prop. 1989/90:111 s. 189. Jfr 12 201 010.

²⁸¹ Jfr Forssén 1994 s. 92 och 93.

upplåtelse eller överlåtelse av nyttjanderätt till en vara, medan överlåtelse av äganderätten till varan utgör omsättning av vara.²⁸²

III. Objekt som utgör immateriella rättigheter²⁸³

En intellektuell prestation av viss höjd – s.k. verkshöjd²⁸⁴ – kan skyddas mot intrång från andra än rättighetshavaren enligt de immaterialrättsliga reglerna i t.ex. lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk – dvs. upphovsrättslagen (URL).²⁸⁵ Exempel på sådana ensamrätter är rätten till patent, rätten till varumärke, mönsterrätt och nämnda upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk.

Existensen av de rättigheter som åtnjuter skydd enligt immaterialrätten indikeras genom att en registrering av objektet skett, t.ex. av den idé för vilken ansökan om registrering av patent kan lämnas till Patent- och registreringsverket, eller av att ett objekt i form av ett bokmanus har utarbetats, vilket sedan kan ges ut av författaren själv (eget förlag) eller genom ett bokförlag. Den royalty som författaren erhåller från bokförlaget utgör en skattepliktig omsättning av tjänst,²⁸⁶ och omfattas av den reducerade momsatsen om 6 procent.²⁸⁷ Bokförlag som säljer exemplar av boken gör skattepliktig omsättning av varor,²⁸⁸ och

²⁸² Se prop. 1989/90:111 s. 189. Jfr 12 201 010.

²⁸³ Jfr Forssén 1994 s. 93 och 94.

²⁸⁴ Enligt Bernitz m.fl. 2017 (s. 57) används termen *verkshöjd* ofta som ett sammanfattande uttryck för vad som måste präglade ett alster för att det ska skyddas upphovsrättsligt sett. ”Om en domstol idag använder orden ’verkshöjd’ eller ’särprägel’ i sina överväganden om originalitet, så finns det ingen anledning att bara därför anse att något annat avses än den originalitet som krävs enligt EU-direktivets bestämmelse sådan den kommit att belysas av EU-domstolen i ett stort antal mål.” Jfr Bernitz m.fl. 2017 s. 57.

²⁸⁵ Jfr Eklund 1991 s. 269, där denne, med anledning av momsreformen 1991 (SFS 1990:576 – jfr 12 201 031), ang. när ett konstnärligt eller litterärt verk är skyddat uttalade, beträffande kravet att verket ska ha uppnått *verkshöjd*, att en s.k. hörtorgsmålares rättigheter möjligen inte omfattas, men att det är ”knappast troligt att någon sådan bedömning kan göras varken av domstol eller, än mindre, skattemyndigheter”. Jag anser att det för mervärdesskatteändamål i praktiken normalt sett bör avgöras avtalsmässigt mellan parterna, dvs. säljaren och köparen av verket, om det är ett fråga om ett verk som skyddas genom att det uppfyller självständighetskriteriet (unikumprincipen – verkshöjd) i 1 § URL (jfr 12 213 111 och 12 213 122), och att det i brist på avtal som tolkningsdatum bör avgöras först genom en domstolsprövning om verkshöjd föreligger. Det bör ske i förvaltningsdomstol om tvisten står mellan å ena sidan SKV och å andra sidan säljaren eller köparen. Därvidlag bör, om en civilrättslig process ang. verkshöjdsfrågan har förekommit exempelvis med anledning av en stämningsansökan avseende immaterialrättsligt intrång, förvaltningsdomstolen typiskt sett följa avgörandet i allmän domstol.

²⁸⁶ Se 3 kap. 1 § första st. ML.

²⁸⁷ Se 7 kap. 1 § tredje st. 9 ML.

²⁸⁸ Se 3 kap. 1 § första st. ML.

omfattas för övrigt också av den reducerade momssatsen om 6 procent för sin omsättning.²⁸⁹

IV. Utförande av nya tjänster²⁹⁰

Andra rättigheter än de immateriella och delrätterna kan sägas uppkomma när ett avtal sluts mellan två parter. Därvidlag hänvisar jag i första hand till vad jag anför under 12 202 100 om tjänster som skapas av parterna själva, och upprepar bara följande här:

Genom definitionen av vad som menas med en tjänst enligt 1 kap. 6 § ML kan vissa tjänster helt enkelt sägas *indikeras* av själva omsättningen av samma tjänst.

Tjänsten *skapas* helt enkelt genom att något vad som helst, som inte är en vara, omsätts (överlåts), vilket visar att den kan tillhandahållas och därmed utgör en tjänst enligt 1 kap. 6 § ML.

I sistnämnda hänseende skapar människorna ett institutionellt faktum, genom att avtalet om det därmed skapade objektet är förenligt med avtalsrättens princip om avtalsfrihet, som beläggs av att avtalslagen och dess regler är dispositiva.²⁹¹ Avtalet om tillhandahållande av objektet mot ersättning innebär att en omsättning föreligger obligationsrättsligt, och att en omsättning av tjänst föreligger enligt 2 kap. 1 § tredje st. 1 ML.

V. Ideella andelar i föremål och objekt²⁹²

Med en ideell andel förstås en rätt till viss kvotdel, procentandel eller dylikt i en förmögenhetsmassa. Det är således inte fråga om en rätt till ett visst föremål eller objekt, utan om en ideell andel i ett föremål eller ett objekt. Eftersom andelen kan tillhandahållas och inte utgör vara, utgör den en tjänst enligt 1 kap. 6 § ML.²⁹³

Notera att en ideell andel i ett föremål eller ett objekt inte är detsamma som en delrätt till ett föremål, enligt min kategoriindelning av tjänster

²⁸⁹ Se 7 kap. 1 § tredje st. 1 ML.

²⁹⁰ Jfr Forssén 1994 s. 94-96.

²⁹¹ Jfr 1 § andra st. lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område, varav följer att 2-9 §§ i lagen gäller om inte annat följer av anbudet eller svaret, dvs. avtalet, eller av handelsbruk eller sedvänja. Jag nämner i sammanhanget även den s.k. Avtalslagen 2010 (som inte är antagen av Sveriges Riksdag). I Avtalslagen 2010 § 1.3, med rubriken Avtalsfrihet, anges att ”Parter är inte skyldiga att sluta avtal. Parter har frihet att binda sig vid avtal och att komma överens om avtals innehåll.” Se www.avtalslagen2010.se. Dispositiv rättsregel: ”Regel som inte är ett tvingande lagbud” – se Melin 2010 s. 101.

²⁹² Jfr Forssén 1994 s. 96.

²⁹³ Jfr 12 201 010.

(I-V). En delrätt till ett föremål enligt kategori II kan avse t.ex. en särskild rättighet att disponera på visst sätt över föremålet, såsom ett servitut (dispositionsrätt) som innebär rätt att använda en väg över en viss fastighet (föremålet). En ideell andel till fastigheten, enligt förevarande kategori V, innebär att någon äger en viss andel uttryckt i t.ex. procent av fastigheten (föremålet). Om inte samtliga andelar ägs av samma rättssubjekt, är det fråga om två eller flera som äger sådana ideella andelar i föremålet, dvs. samägande. Beträffande begreppet samägande har EU-domstolen i pkt 66 i EU-målet C-63/04 (Centralan Property) uttalat att de olika sätt på vilka medlemsstaterna tillämpar begreppet samägande visar på möjligheten att rätten att såsom ägare förfoga över egendom kan innehas av mer än en person. Enligt min mening bör dock i sådana fall en ideell andel anses föreligga som kan omsättas av vardera samägare som en omsättning av tjänst enligt förevarande kategori V, oavsett om sådan omsättning avser ett föremål eller ett objekt. Emellertid ligger enligt min mening den mervärdesskattemässiga svårigheten i sådana fall i första hand i att det uppstår en särskild och komplicerad gränsdragningsproblematik, nämligen mellan samägande och enkelt bolag.

Det finns inga särskilda regler för samägande i ML, medan det finns en särskild regel om skattskyldighet för moms i enkla bolag (partrederier) i 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), den s.k. representantregeln [jfr 12 201 020]. Det finns ingen motsvarighet till representantregeln i mervärdesskattedirektivet. För detaljer hänvisar jag under 12 201 020 till min doktorsavhandling Forssén 2019 (1). Där berör jag i avsnitt 5.5 bl.a. enkelt bolag enligt BL i förhållande till samäganderätt enligt lag (1904:48 s. 1) om samäganderätt. Jag noterar där att samäganderättsförhållande har vissa likheter med bolag enligt BL, och att det kan i praktiken vara svårt att bedöma om ett rättsförhållande utgör bolag eller samäganderätt. Därtill kompliceras bilden ytterligare i mervärdesskattehanseende av frågan om ett icke rättssubjekt – såsom ett enkelt bolag (eller partrederi) – kan anses utgöra beskattningsbar person, enligt 4:1 ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, vilket är en av grundfrågorna i Forssén 2019 (1), och som kvarstår för enkla bolag (och partrederier) också efter den reform av ML som genomfördes den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, och som innebar att nyss nämnda direktivbestämmelse implementerades i 4:1 ML för bestämningen av beskattningsbar person. Den reformen berörde nämligen inte representantregeln i 6 kap. 2 § ML. I denna framställning nämns representantregeln bara under 12 201 031 och 12 201 032 som en jämförelse till den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML. För detaljfrågor hänvisar jag därför, som nämnts, till Forssén 2019 (1), när det gäller moms och enkla bolag (och partrederier). Här får enbart nämnas, angående fall av två eller flera ägare till andelar i föremål

eller objekt, att varje andelsägare bör enligt min mening behandlas momsmässigt för sig, om det är fråga om samäganderätt till föremålet eller objektet och inte fråga om att enkelt bolag (eller partrederi) föreligger mellan dem (varvid således representantregeln 6:2 inte aktualiseras).

Emellertid anser jag, i likhet med vad jag har anfört i avsnitten 6.2.2.4, 6.6 och 7.1.3.3 i Forssén 2019 (1), att det, vid tillämpningen av frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML (jfr 12 212 211) i fall där två eller flera äger en fastighet som uthyrs till en skattskyldig affärsidkare, bör vara möjligt för dem – precis som veterligen är fallet idag – att ansöka om att en av dem utses av SKV enligt 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL) till representant för uppbörden av momsen i uthyrningsverksamheten.

12 210 000 Inledning till genomgången av gränsdragningsproblem mellan omsättningar av olika momsmässig karaktär eller olika tillämpliga momssatser etc.

Under 12 211 000-12 214 050 görs en genomgång av bl.a. gränsdragningsproblem mellan omsättningar av olika momsmässig karaktär eller olika tillämpliga momssatser. Genomgången gäller ML:s allmänna bestämmelser om skattskyldighet och avdragsrätt, och är mer ingående än den översiktliga under 12 100 000. Den sker under antagande av att personen som uppbär ett belopp som ska bedömas i förhållande till omsättningsbegreppet är en beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML, och därmed också enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. I det perspektivet är följande del från schemat under 11 100 000 angående skyldigheter och rättigheter enligt ML relevant:

Beskattningsbar person (A) <i>4 kap. 1 §</i>		
Omsättning av vara eller tjänst (B) <i>2 kap.</i>		
Skattepliktig (C) <i>3 kap. 1 § första st.</i>	Från skatteplikt kvalificerat undantagen (E1) <i>Sit. i 3 kap. enl. 10 kap. 11 §</i>	Från skatteplikt okvalificerat undantagen (F1) <i>Övriga sit. i 3 kap.</i>
Avdragsrätt för ingående moms (D) <i>8 kap. 3 § första st.</i>	Återbetalningsrätt för ingående moms (E2) <i>10 kap. 11 §</i>	Ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms (F2)
Vissa förvärv omfattas av avdragsförbud: ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms, oavsett slag av omsättning (G) <i>8 kap. 9 §</i>		

Kommentarer till schemat ovan:

A+B+C→skattskyldig. En beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML som gör en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst enligt 2 kap. ML inom landet (Sverige) enligt 5 kap. ML, blir skattskyldig, enligt huvudreglerna för skattskyldighet och skattskyldig i 1 kap. 1 § första st. 1 och 2 § första st. 1 ML.

Ang. 5 kap. ML kan följande avsnitt ge en snabb överblick avseende reglerna om bestämningen av om en omsättning av vara eller tjänst sker inom landet:

- Under 21 200 000 beskrivs regelsystematiken för att bestämma om en omsättning ska placeras inom landet (Sverige) eller utomlands enligt 5 kap. ML.
- Under 21 210 000 resp. 21 220 000 beskrivs systematiken för placeringen inom eller utom landet av omsättning av varor, 5 kap. 2-3 a §§, resp. omsättning av tjänster, 5 kap. 4-19 §§.
- Under 21 220 100 lämnas kommentarer till den schematiska översikten avseende placeringen av omsättning av tjänster enligt 5 kap. 5-19 §§.
- Under 21 220 200 återges den särskilda definition av begreppet beskattningsbar person som återfinns i 5 kap. 4 §. Den är vidare än definitionen av begreppet i 4 kap., och gäller enbart vid tillämpningen av reglerna om placeringen av omsättning av tjänster i 5 kap. 5-19 §§.

D: Avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import enligt huvudregeln 8 kap. 3 § första st. ML uppkommer när en beskattningsbar person har för avsikt att göra skattepliktig omsättning [jfr pkt 23 i EU-målet 268/83 (Rompelman)].

E: Sistnämnda gäller också om en beskattningsbar person har för avsikt att göra från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst (E1), men då kallas enligt 10 kap. 11 § ML rätten att lyfta ingående moms för återbetalningsrätt (E2), i stället för avdragsrätt.

F: Avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import, som görs av en beskattningsbar person i avsikt att göra från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst (F1), föreligger inte (F2).

G: Om visst förvärv omfattas av avdragsförbud enligt 8 kap. 9 § ML, föreligger inte avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms, oavsett vilket slags omsättning beskattningsbar person har för avsikt att göra med användning av förvärvet (eller importen).

Under 12 210 010 delar jag upp de olika lådorna i schemat och vrider på dem, så att det tillförs en tredje dimension, vilken kan sägas utgöra djupet på lådorna som illustrerar skattepliktig omsättning av vara eller tjänst, från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning av vara eller

tjänst och från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av vara eller tjänst. Dessutom illustrerar jag där hur skyldigheter och rättigheter enligt ML därvidlag hänger ihop. Därmed ska förhoppningsvis den totala bilden som återfinns under 12 210 010 ge stöd för att bedöma ett belopp som en beskattningsbar person uppbär i förhållande till omsättningsbegreppet och följande förhållanden: omsättningar av olika momsmässiga karaktärer, sammansatta omsättningar och omsättningar som omfattas av olika momssatser. Den ska ge stöd för att bedöma vad det får för konsekvenser för rätten att dra ingående moms att en omsättning inte skulle anses föreligga eller är av olika momsmässig karaktär etc.

Jfr även 12 214 010, där en översikt ges ang. lagrummen beträffande kvalificerade resp. okvalificerade undantag samt beträffande fall av okvalificerade undantag som ger rätt till återbetalning förutsatt att omsättningen placeras i tredje land (plats utanför EU).

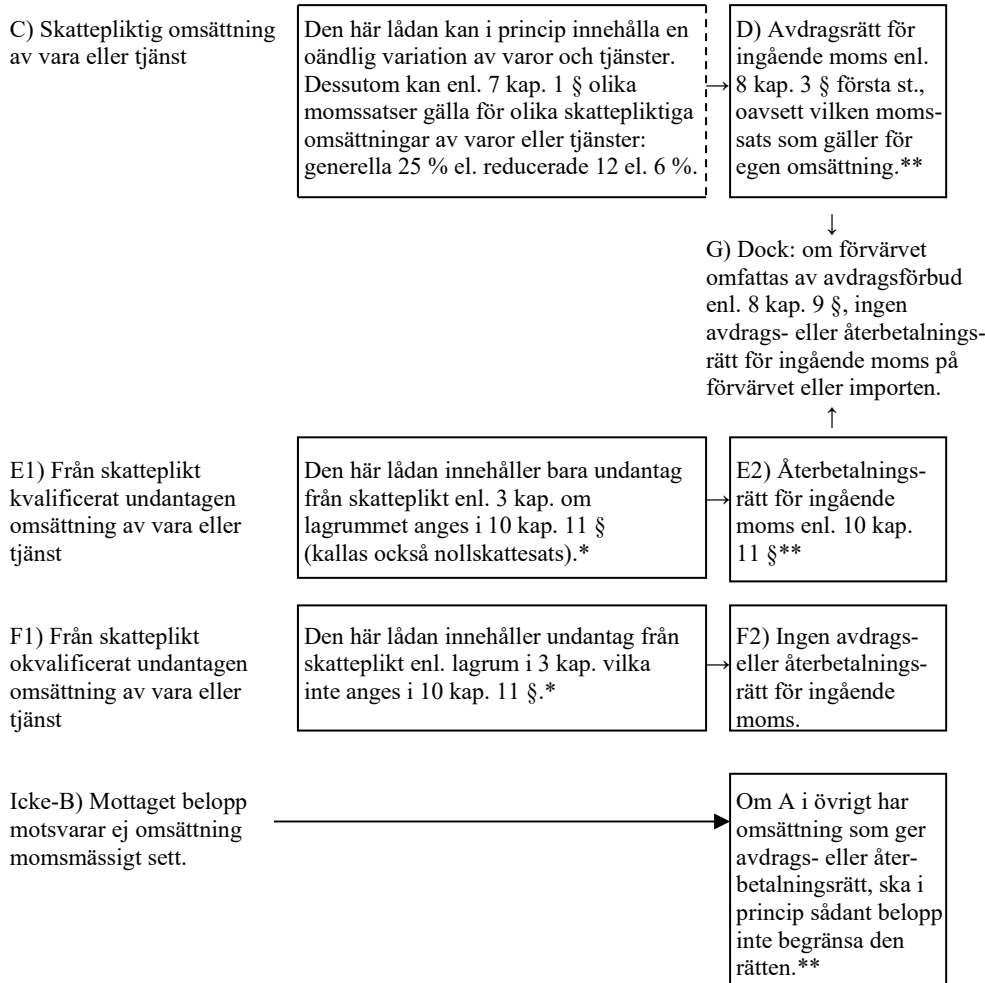
12 210 010 Schematisk och exemplifierande översikt avseende hur skyldigheter och rättigheter enligt ML hänger ihop

En beskattningsbar person (A) mottar ett belopp, varvid följande situationer kan föreligga momsmässigt sett:

- Beloppet har utbetalats till A av en kund till A, en köpare av en vara eller en tjänst. Därmed gör A en omsättning av en vara eller en tjänst., dvs. A har överlåtit en vara mot ersättning eller utfört, överlåtit eller på annat sätt tillhandahållit en tjänst mot ersättning. Det är huvudreglerna för den momsmässiga bestämmelsen av förekomsten av omsättning av vara respektive omsättning av tjänst.²⁹⁴ Om omsättning av vara eller tjänst föreligger (B), kan den ha följande karaktär
 - skattepliktig (C),
 - från skatteplikt kvalificerat undantagen (E1) eller
 - från skatteplikt okvalificerat undantagen (F1)
- Det kunde också ha varit så att mottaget belopp inte medförde att någon omsättning uppkom hos A, t.ex. om det var fråga om ett skadeståndsbelopp. I så fall motsvarar beloppet inte någon beställd vara eller tjänst, och någon omsättning föreligger inte momsmässigt sett (icke-B).²⁹⁵

²⁹⁴ Se 2 kap. 1 § första st. 1 och tredje st. 1 ML. Jfr även 12 200 001.

²⁹⁵ Se 1 kap. 3 § andra st. ML. Jfr även bl.a. 12 202 010.



* Omfattningen av regler om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML ska tolkas restriktivt, då EU-domstolens praxis anger så ang. art. 131–137 i mervärdesskattedirektivet om undantag från skatteplikt för vissa transaktioner.²⁹⁶ Jfr också femte st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet, som innebär att om momsen på varor och tjänster tas ut så allmänt som möjligt blir momssystemet enklast och mest neutralt.²⁹⁷

** Notera att avdrags- eller återbetalningsrätt kan begränsas särskilt avseende ingående moms som hänför sig till en fastighet som både används i A:s avdrags- eller återbetalningsberättigande verksamhet och för eget privat bruk, personalens privata bruk eller annat ändamål än för den egna verksamheten (se 8 kap. 4 a § första st. ML). Med ingående moms avses då även moms som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad eller reparation av en fastighet (se 8 kap. 4 a § andra st. ML). Denna begränsning av avdrags- eller återbetalningsrätten för ingående moms gäller vid sidan av de avdrags- och återbetalningsförbud som allmänt sett gäller för ingående moms som hänför sig till bl.a. stadigvarande bostad och utgifter för representation och liknande ändamål [se 8 kap. 9 § första st. 1 och 2 ML, vilka är exempel på avdragsförbud enligt vad som anges vid G)]. Begränsningen av

²⁹⁶ Se t.ex. EU-målen 235/85 (kommissionen mot Nederländerna), pkt 7; 348/87 (SUFA), pkt 10 och 13; C-186/89 (Van Tiem), pkt 17; C-2/95 (SDC), pkt 20; C-358/97 (kommissionen mot Irland), pkt 52; C-150/99 (Stockholm Lindöpark); pkt 25; C-269/00 (Seeling), pkt 44; och C-275/01 (Sinclair Collins), pkt 23. Se även avsnitt 2.4.1.4 i Forssén 2019 (1).

²⁹⁷ Se även avsnitt 2.4.1.4 i Forssén 2019 (1).

avdragsrätten enligt 8 kap. 4 a § ML gäller inte en stadigvarande bostad, som redan omfattas av avdragsförbudet som följer av 8 kap. 9 och 10 §§, eller ingående moms som är avdragsgill i vissa fall enligt 8 kap. 10 § ML, trots att det är fråga om en stadigvarande bostad (jfr 8 kap. 4 a § tredje st. ML).²⁹⁸ HFD har i förhandsbeskedet RÅ 2010 ref. 43 ansett att avdragsförbudet för ingående moms som hänför sig till stadigvarande bostad omfattade uthyrning av bostäder till en statlig myndighet, som avsåg att vidareuthyra bostäderna.

Antag att A har förvärvat varor eller tjänster vilka omfattas av avdragsförbud eller begränsad rätt till avdrag för ingående moms. Även om A således inte har haft rätt till avdrag för ingående moms för samtliga förvärv eller import i sin verksamhet, ska denne till fullo betala och redovisa utgående moms på sina skattepliktiga omsättningar. Skyldigheten att betala och redovisa utgående moms för skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster är i princip oberoende av i vilken mån avdragsrätt har förelegat.²⁹⁹

- Om det däremot är fråga om omsättning i form av uttag och uttaget avser en vara, sker mervärdesbeskattning av sådant uttag endast om A har haft rätt till avdrag eller återbetalning av ingående moms vid förvärvet av varan.³⁰⁰
- Sådant undantag från uttagsbeskattning gäller dock inte om rätt att lyfta ingående moms enligt vad nyss sagts berodde på att varan som förvärvades, eller infördes till landet genom UIF eller import, undantogs från skatteplikt enligt vad som anges om undantag för luftfartyg eller fartyg i 3 kap. 21 eller 21 a § ML.³⁰¹ Genom SFS 1994:498 infördes nämligen – samtidigt med att ML ersatte GML – regeln att omsättning av sådana luftfartyg eller fartyg inte undantas från skatteplikt i andra fall än när de omsätts för ändamål som anges i regeln, dvs. t.ex. yrkesmässig sjöfart eller internationell flygtrafik mot betalning. Att A vid förvärvet av ifrågavarande slag av fartyg eller luftfartyg inte har kunnat dra av någon ingående moms innebär således inte i sig att dennes omsättning genom överlåtelse eller uttag av fartyget eller luftfartyget undantas från skatteplikt.³⁰²
- Dessutom gäller enligt 3 kap. 24 § i princip undantag från skatteplikt för omsättning av en anläggningstillgång, om den inte har föranlett avdrags- eller återbetalningsrätt vid förvärvet eller

²⁹⁸ Jfr HFD 2016 ref. 50, där en kommuns upplåtelse av rum till missbrukare inte har ansetts avse stadigvarande bostad. HFD hänvisade också till HFD 2015 not. 56.

²⁹⁹ Jfr Forssén 2001 s. 57 och 69.

³⁰⁰ Se 2 kap. 3 § första st. jämförd med 2 kap. 2 § ML.

³⁰¹ Se 2 kap. 3 § andra st. ML (SFS 2017:1196). Jfr även 12 121 000 och 12 123 000.

³⁰² Se 2 kap. 3 § andra st. och 3 kap. 24 § tredje st. andra men. ML (SFS 2017:1196). Se även prop. 1993/94:225 s. 24 och 25 och Forssén 1994 Supplement I s. 23.

vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången (varom mera nedan).³⁰³

Antag att A har förvärvat varor eller tjänster för vilka debiterad ingående moms omfattas av olika momssatser som leverantör av vara eller tillhandahållare av tjänst har tillämpat enligt 7 kap. 1 § ML, dvs. den generella momssatsen om 25 procent eller de reducerade momssatserna om 12 respektive 6 procent.³⁰⁴ Då gäller också att A:s skattskyldighet är oberoende av vad som har gällt hos leverantörer etc. A är skyldig att tillämpa den momssats som gäller för dennes egna skattepliktiga omsättningar enligt 7 kap. 1 § ML.³⁰⁵

Beträffande s.k. sammansatta omsättningar – vilka i praktiken i första hand avser tjänster – gäller att samma tillhandahållande (omsättning) kan bestå i prestationer av olika momsmässig karaktär eller som omfattas av olika momssatser. Enligt 7 kap. 7 § ML gäller därvidlag en huvudregel om delning (delningsprincipen), så att respektive del behandlas med beaktande av om den är skattepliktig eller undantas från skatteplikt respektive, vid skatteplikt, med beaktande av den momssats som gäller för densamma. Om fördelningen inte är möjlig att göra på annat sätt, ska den bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Är det inte möjligt att tillämpa delningsprincipen, ska momsmässig karaktär bestämmas utifrån en huvudsaklighetsprincip. SKV uttrycker vad som avses med huvudsakligen enligt följande: ”En prestation ska anses som underordnad ett huvudsakligt tillhandahållande när kunderna inte efterfrågar den i sig utan den är endast ett medel för att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga vara eller tjänst som tillhandahålls.”³⁰⁶ SKV uttrycker det väl genom att med stöd av EU-domstolens praxis ange att delningsprincipen inte ska tillämpas avseende en sammansatt transaktion om det vore *konstlat* (jfr 12 212 140).³⁰⁷ Jag exemplifierar huvudsaklighetsprincipen enligt följande:

³⁰³ Jfr Forssén 2001 s. 69 och 137. Jfr även 12 121 000.

³⁰⁴ Jfr 12 200 001.

³⁰⁵ Jfr Forssén 2001 s. 56 och 57.

³⁰⁶ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014, avsnitt 11 (s. 33). Jfr även Forssén 2001 s. 58: Den procentsiffra som brukar användas för begreppet huvudsakligen i skatterättsliga sammanhang är annars 70-80 procent.

³⁰⁷ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1: avsnitt 9.2.2.2 (s. 255), där RÅ 2007 not. 164 och EU-målet C-111/05 (Aktiebolaget NN mot Skatteverket); avsnitt 11.7.1 (s. 405), där EU-målet C-41/04 (Levob Verzekeringen och OV Bank) berörs; och avsnitt 11.7.1 (s. 405 och 406), där EU-målet C-88/09 (Graphic Procédé) berörs. I förstnämnda EU-målet använder EU-domstolen uttrycket att en uppdelning av en sammansatt transaktion inte får ske på *fiktiv väg*. Se mer på temat sammansatta transaktioner – förutom i 12 212 140 – även i 12 213 151, 12 213 212, 12 213 232, 12 215 225, 12 216 511 och 12 216 552.

Ett sammansatt tillhandahållande består till:

a) 90 % av C) och 10 % av E1) eller F1)
→ hela tillhandahållandet är skattepliktigt

el.

b) 90 % av E1) eller F1) och 10 % av C)
→ hela tillhandahållandet undantas
från skatteplikt (enligt E1 eller F1)

a) Om det avgörande för kunden för att köpa A:s tjänst är ett inslag av konsultation (skatteplikt enligt 3 kap. 1 § första st. ML) och exempelvis en betalningsförmedling (undantag enligt 3 kap. 9 § ML) är ett medel för A att tillhandahålla konsultationen, utgör således hela tillhandahållandet skattepliktig omsättning av tjänst.³⁰⁸ [För övrigt gäller den generella momssatsen om 25 procent för konsulttjänster.]

b) Om det motsatta förhållandet råder och kunden efterfrågar exempelvis en finansieringstjänst (undantag) och vissa beräkningstjänster (skatteplikt) är nödvändiga för att tillhandahålla finansieringstjänsten men underordnade i förhållande till den, omfattas hela tillhandahållandet av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.

Om det sammansatta tillhandahållandet i stället består i prestationer som omfattas av olika momssatser och delning alltjämt inte är möjlig, ska också i sådant fall samma huvudsaklighetsresonemang som nyss angivits tillämpas, för att bestämma vilken momssats som ska gälla för hela tillhandahållandet.

Förekomsten av s.k. *blandad verksamhet* hos A begränsar dennes avdragsrätten för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten. Med blandad verksamhet menas att A å ena sidan avser att företa eller företar omsättningar som är skattepliktiga (C) och/eller omsättningar som omfattas av kvalificerat undantag från skatteplikt (E1) och å andra sidan avser att företa eller företar omsättningar som omfattas av okvalificerat undantag från skatteplikt (F1). Då ska avdragsrätten för ingående moms i A:s verksamhet fastställas enligt följande:

³⁰⁸ Ang. betalningsförmedling och 3 kap. 9 § ML: se 12 213 153.

HIJ-modellen för bestämning av avdrags- eller återbetalningsrätt i blandad verksamhet

Till A:s omsättningar C) och/eller E1 är förvärven H direkt hänförliga	Till A:s omsättningar F1 är förvärven I direkt hänförliga	Till både A:s omsättningar C) och/eller E1 resp. F1 är förvärven J hänförliga
100 % avdrags- eller återbetalningsrätt	0 % avdrags- eller återbetalningsrätt	Gemensamma förvärv ger avdrags- eller återbetalningsrätt enligt en fördelningsnyckel

I exemplet ovan använder jag H, I och J för de tre olika lådor i vilka A så att säga ska lägga leverantörsfakturer av olika kategorier, för att bestämma avdrags- och återbetalningsrätt för ingående moms när A:s verksamhet utgör en blandad verksamhet (och ger upphov till att dela in leverantörsfakturerna i de tre kategorierna). HIJ liknar *hej* och jag kallar minnesregeln för HIJ-modellen. Enligt den modellen har A:

- full avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import enligt kategori **H** (100 %); och
- ingen avdrags- eller återbetalningsrätt alls för förvärv eller import enligt kategori **I** (0 %).
- Om ett förvärv eller import kan hänföras till både avdrags- eller återbetalningsberättigande del av verksamheten (C och/eller E1) och den del (verksamhetsgren) som inte ger sådan rätt (F1), brukar benämningen gemensamt förvärv användas, kategori **J**, och för sådant förvärv eller import ska avdragsrätten för ingående moms bestämmas genom uppdelning (fördelning) efter skälig grund enligt 8 kap. 13 § ML. Beträffande fördelningsnyckel att tillämpa för gemensamma förvärv hänvisar SKV till mervärdesskattedirektivet och anger att huvudregeln enligt art. 174.1 är att använda årsomsättningen som fördelningsgrund för samtliga transaktioner som genomförs av den beskattningsbara personen, men SKV noterar samtidigt att medlemsstaterna dock tillåts att använda andra fördelningsgrunder, vilket enligt art. 173.2 bl.a. innebär fördelning på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna (art. 173.2 c).³⁰⁹
- Om ett gemensamt förvärv eller import (J) till mer än 95 procent görs för den del av verksamheten (verksamhetsgren) som medför avdrags- eller återbetalningsrätt (C och/eller E1), behöver inte någon fördelning ske, utan A får dra hela den ingående momsen för förvärvet eller importen. Detsamma gäller om momsen för

³⁰⁹ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 14.4.1 (s. 495).

gemensamt förvärv eller import (J) inte överstiger 1 000 kr och mer än 95 procent av omsättningen i verksamheten medför skattskyldighet (C) eller utgör återbetalningsberättigande omsättning (E1).³¹⁰

Notera att det *inte* är fråga om *blandad verksamhet* om *sammansatta transaktioner* ska bedömas enligt *huvudsaklighetsprincipen*, och det leder till att hela tillhandahållandet anses ha den ena eller andra momsmässiga karaktären:

I fall a) enligt ovan består ett sammansatt tillhandahållande av konsulttjänst (C) och betalningsförmedling (F1). Emellertid är betalningsförmedling bara ett medel för A att tillhandahålla konsulttjänsten. Därför utgör hela tillhandahållandet skattepliktig omsättning av tjänst (C), och 100 procent avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import föreligger för förvärv i A:s verksamhet (jfr H med D).

I fall b) enligt ovan råder det motsatta förhållandet, dvs. den skattepliktiga beräkningstjänsten (C) är underordnad finansieringstjänsten för vilken okvalificerat undantag från skatteplikt gäller (F1). Därför utgör hela tillhandahållandet okvalificerat undantag från skatteplikt (F1), och 0 procent avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import föreligger för förvärv i A:s verksamhet (jfr I med F2).

Jfr mer ang. *blandad verksamhet* under 12 213 151.

Jfr ang. beroende bidrag och oberoende bidrag och avdragsrätt för ingående moms under 12 202 040 samt ang. beroende bidrag och beskattningsunderlaget under 12 202 041.

Jfr ang. förhållandet mellan skattskyldighet, redovisningsskyldighet och faktureringskyldighet samt avdragsrätt under 31 210 000.

Jfr ang. *utövande* av avdragsrätt för ingående moms under 31 250 100.

Jfr ang. *redovisning* av utgående och ingående moms under 32 100 000.

Under 31 250 200-31 250 230 berör jag den särskilda frågan om godtrosförvärv av ingående moms vid inköp från beskattningsbara personer med låg omsättning (enligt 9 d kap. ML).

³¹⁰ Se 8 kap. 14 § ML.

12 211 000 Särskilt om skatteplikt och undantag från skattepliktig omsättning enligt 3 kap. 1-24 §§ samt undantag från omsättning enligt 2 kap. 1 b § ML

12 211 100 Tillgångsöverlåtelser respektive undantag för överlåtelse av verksamhet eller av vissa anläggningstillgångar

12 211 110 Tillgångsöverlåtelser

Art. 1.2, jämte portalartikeln art. 1.1, inleder mervärdesskattedirektivet. Av art. 1.2 framgår att grundtanken med mervärdesskatten enligt EU-rätten är att i förädlingskedjan fram till konsument ska företagen led för led debitera utgående moms på sina försäljningar och dra ingående moms på sina förvärv. Därigenom betalar konsumenten (skattebäraren) ett pris för varan eller tjänsten inklusive utgående moms på hela förädlingsvärdet av varan eller tjänsten.³¹¹

Att det är en allmän princip för mervärdesbeskattningen att varje led i en förädlingskedja betalar moms för sin del av förädlingen avseende varan eller tjänsten i fråga framgick redan i äldre svensk mervärdesskatterätt, vilket följer av t.ex. förhandsbeskedet RÅ 1992 ref. 62. Där ändrade HFD förhandsbesked från RSV:s nämnd för rättsärenden, och ansåg att ett förlag, som sålde jultidningar m.m. på så sätt att barn beställde publikationerna till rabatterat pris med möjlighet att vidareförsälja dessa, skulle erlägga moms på den ersättning som förlaget erhållit vid sin avyttring av publikationerna till barnen, eftersom HFD fann att det saknades anställnings- eller uppdragsförhållande mellan förlaget och barnen, vilka inte heller i övrigt hade företrätt förlaget på sådant sätt att förlaget skulle anses skattskyldigt för deras försäljningar. Med hänsyn till sättet på vilket verksamheten lagts upp ansåg HFD att det saknades anledning att vid den bedömningen fästa något avseende vid att barnen var omyndiga.³¹²

Tillgångar i form av varor och tjänster som en beskattningsbar person överlåter medför således skattskyldighet för denne, dvs. skyldighet att betala och redovisa utgående moms, eftersom huvudregeln är, som nämnts,³¹³ att en generell skatteplikt gäller för omsättning av varor eller tjänster, enligt 3 kap. 1 § första st. ML. Beträffande tillämplig momssats gäller, som också nämnts,³¹⁴ en generell sådan om 25 procent, enligt 7 kap. 1 § första st. ML, med reducerade momssatser om 12 respektive 6 procent i särskilt angivna fall, enligt andra och tredje st. samma lagrum.

Om det inte anges något undantag från skatteplikt i de andra reglerna i 3 kap. ML, är en omsättning av vara eller tjänst skattepliktig, oavsett om

³¹¹ Jfr Forssén 2011, Bilaga 1 samt Forssén 2019 (1) avsnitten 2.4.1.2-2.4.1.4.

³¹² I förhandsbeskedet hänvisas under *Rättsfall* till målen RÅ 1969 Fi 369, RÅ 1973 Fi 143, RÅ 1984 1:59 och RÅ 1987 ref. 163. Jag berör RÅ 1992 ref. 62 resp. RÅ 1987 ref. 163 även på s. 41 resp. s. 42 i Forssén 2001.

³¹³ Se 12 200 001.

³¹⁴ Se 12 200 001.

den beskattningsbara personen har haft avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i sin ekonomiska verksamhet. Emellertid uppkommer inte omsättning i form av uttag om sådan rätt inte förelegat för en vara.³¹⁵ Under 12 211 120-12 214 050 går jag igenom undantagen från skatteplikt för omsättning av vara eller tjänst i 2-24 §§ i 3 kap. ML samt undantag från omsättning enligt 2 kap. 1 b § ML, varvid gränsdragningen mot den generella skatteplikten för omsättning av varor eller tjänster och, i fall av skattepliktig omsättning, olika momssatser berörs. Jag erinrar om att regler om undantag från skatteplikt respektive om reducerade momssatser ska tolkas restriktivt.³¹⁶ De olika områden som berörs är följande:

- Undantag från omsättning för överlåtelse av verksamhet enligt 2 kap. 1 b § ML, som den 1 januari 2016 ersatte 3 kap. 25 § ML genom SFS 2015:888, respektive undantag från skatteplikt för överlåtelse av vissa anläggningstillgångar enligt 3 kap. 24 § ML, under 12 211 120;
- Fastighetsområdet, under 12 212 000-12 212 211;
- Rättigheter, personliga tjänster och kommunikation m.m., under 12 213 000-12 213 240; och
- Upplevelseindustrin, kultur, nöjen, idrott och medierna m.m. samt livsmedel, under 12 214 000-12 214 050.

12 211 120 Undantag för överlåtelse av verksamhet eller av vissa anläggningstillgångar

Enligt 3 kap. 24 § respektive 2 kap. 1 b §, som den 1 januari 2016 ersatte 3 kap. 25 § genom SFS 2015:888, föreligger i ML undantag från skatteplikt för överlåtelse av vissa anläggningstillgångar respektive undantag från omsättning för överlåtelse av verksamhet. De båda reglerna har sina motsvarigheter i mervärdesskattedirektivet i art. 136 respektive i art. 19 och 29 och jag återger deras lydelse här:

3 kap. 24 § ML

Från skatteplikt undantas överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar, om

1. den som överlåter tillgången kan visa att han varken har haft någon rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ av ingående skatt vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången, eller

³¹⁵ Jfr 12 210 010.

³¹⁶ Jfr 12 210 010.

2. överföring av tillgången från en verksamhet till en annan verksamhet har medfört skattskyldighet enligt 2 kap. 2 § 2.

Vid tillämpning av första stycket anses som omsättningstillgångar inte tillgångar som är avsedda att förbrukas i en verksamhet.

Undantaget från skatteplikt enligt denna paragraf omfattar inte försäkringsföretags överlåtelse av tillgångar som övertagits i samband med skadereglering och inte heller finansieringsföretags överlåtelse av tillgångar som företaget har återtagit med stöd av ett av företaget övertaget köpeavtal. Undantaget gäller inte heller om den omsättning genom vilken den skattskyldige förvärvat varan eller, om varan förts in till landet, det unionsinterna förvärvet eller importen undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 eller 21 a §.

[Jfr SFS 2017:1196]

Art. 136 i mervärdesskattedirektivet

Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

a) Leverans av varor som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt i enlighet med artiklarna 132, 135, 371, 375, 376, 377, 378.2, 379.2 och 380-390c, förutsatt att varorna inte har gett upphov till avdragsrätt. (*Bilaga V till anslutningsakten för Kroatien*)

b) Leverans av varor vars anskaffning eller användning inte varit berättigad till avdrag för mervärdesskatt i enlighet med artikel 176.

2 kap. 1 b § ML

Som omsättning anses inte överlåtelse av tillgångar i en verksamhet, som sker i samband med att verksamheten överläts eller i samband med fusion eller liknande förfarande.

Första stycket gäller under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för eller återbetalning av den skatt som annars skulle ha tagits ut på överlåtelsen.

Art. 19 i mervärdesskattedirektivet

Vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot ersättning eller gratis eller som tillskott till ett företag, får medlemsstaterna anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe.

Medlemsstaterna får, i fall där mottagaren inte till fullo är beskattningsbar, vidta de åtgärder som är nödvändiga för att hindra snedvridning av konkurrensen. De får också anta de åtgärder som är nödvändiga för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt genom utnyttjande av denna artikel

Art. 29 i mervärdesskattedirektivet

Artikel 19 skall tillämpas på motsvarande sätt på tillhandahållande av tjänster.

Undantaget från skatteplikt i **3 kap. 24 § ML** gäller vissa fall av överlåtelse av 'andra tillgångar än omsättningstillgångar', dvs. vissa fall

av överlåtelse av anläggningstillgångar. Regeln innebär att överlåtelse av en anläggningstillgång inte leder till skatteplikt i en verksamhet där enbart från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar sker. I exempelvis ett sjukhus eller en läkares verksamhet sker i princip sådana omsättningar enligt 3 kap. 4 och 5 §§ ML och verksamheten berättigar varken till avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten. I enlighet med 3 kap. 24 § första st. 1 ML blir inte sjukhuset eller läkaren skyldig att redovisa och erlagga utgående moms på försäljning av ett inventarium från verksamheten. Däremot föreligger sådan skyldighet också i nämnda verksamheter om tillgången som överläts utgör en omsättningstillgång.³¹⁷

I svensk mervärdesskatterätt var för övrigt undantaget i 3 kap. 24 § första st. 1 ML från början konstruerat som en begränsning av yrkesmässigheten, och återfanns då i pkt 1 femte st. första men. av anv. till 2 § GML. Enligt förarbetena ansågs yrkesmässighet föreligga i berörda verksamheter först om försäljningen av inventarier m.m. vid en utrangering av verksamheten skulle komma att ske under butiksmässiga former.³¹⁸ När ML ersatte GML den 1 juli 1994 överfördes regeln i fråga till 3 kap. 24 § första st. 1 ML och sålunda från en bestämning av mervärdesskattefriheten i fråga med avseende på subjektet till att numera utgöra en sådan begränsning med avseende på objektet.³¹⁹

Undantaget för överlåtelse av tillgångar i samband med verksamhetsöverlåtelse i **2 kap. 1 b § ML** avser själva omsättningen. Det är en skillnad jämfört med föregångaren 3 kap. 25 § ML, där undantaget från mervärdesbeskattning i sådana fall utgjorde ett undantag från skatteplikten för omsättningen. Någon förändring av skattefrihetens eller avdragsrättens omfattning är inte avsedd, utan det rör sig bara om att ML i detta hänseende har anpassats till mervärdesskattedirektivet, där art. 19 och 29 innebär att någon leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst, dvs. omsättning, inte ska anses uppkomma i förevarande fall av överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav.³²⁰

I sammanhanget får nämnas att HFD ansåg i målet HFD 2014 ref. 1 att avyttring av aktier i ett dotterbolag inte utgör en verksamhetsöverlåtelse. HFD hänvisade bl.a. till EU-domstolens mål C-651/11 (X BV), pkt 38, varav framgår att en överlåtelse av aktier i ett bolag, oberoende av storleken på aktieinnehavet, endast kan

³¹⁷ Jfr Forssén 2011, avsnitt 4.3.

³¹⁸ Se prop. 1973:163 s. 42 och prop. 1978/79:141 s. 72. Jfr även Forssén 2011, avsnitt 4.3.

³¹⁹ Jfr Forssén 2011, avsnitt 4.3. Jfr även Forssén 1993 s. 155, Forssén 1994 s. 213 och 215, Forssén 1998 (1) s. 113 och Forssén 2001 s. 138.

³²⁰ Jfr prop. 2015/16:19 s. 63.

likställas med en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, i den mening som avses i art. 5.8 i sjätte direktivet (numera art. 19 och 29 i mervärdesskattedirektivet), om aktierna ingår i en enhet som medger utövande av självständig ekonomisk verksamhet för förvärvaren. Förvärvaren måste ha möjlighet att i överlåtarens ställe bedriva självständig ekonomisk verksamhet, vilket inte är fallet om fråga enbart är om överlåtelse av aktier som inte åtföljs av en överlåtelse av tillgångar.

Vad som föreskrivs i fråga om *verksamhet* avser såväl hela verksamheten som en del av verksamheten.³²¹ Enligt HFD är en verksamhetsgren (*del av verksamhet*) enligt 3 kap. 25 § ML – numera 2 kap. 1 b § ML – en enhet som kan överlåtas och fortsätta fungera som sådan och ”bidra till att realisera ett specifikt verksamhetsmål”.³²²

Beträffande rättigheter får särskilt uppmärksammas att vissa, framför allt goodwill, ofta tas fram ’i böckerna’ först i samband med överlåtelse av en verksamhet eller verksamhetsgren.³²³ Sådana rättigheter mervärdesbeskattas därmed sällan i praktiken, men om de överlåts utan samband med överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren, och de inte heller utgör sådana anläggningstillgångar som avses i 3:24, ska mervärdesbeskattning ske såsom normalt är fallet med en tillgångsöverlåtelse. Exempel på skattepliktiga immateriella rättigheter är rätten till patent, rätten till varumärke, mönsterrätt och upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk.³²⁴

Om det är fråga om upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk enligt 1, 4 eller 5 § URL, gäller den reducerade momssatsen om 6 procent, förutsatt att det inte är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning

³²¹ Jfr 1 kap. 7 § första st. första men. ML.

³²² Se HFD:s mål RÅ 2001 not. 99 ang. tolkningen av 3 kap. 25 § ML – numera 2 kap. 1 b § ML – efter Sveriges EU-inträde 1995 (och även 1 kap. 7 § första st. ML). För övrigt hade inte prövningstillstånd meddelats ännu i RÅ 2001 not. 99, när Alhager 2001, avhandling om mervärdesskatt vid omstruktureringar, skrevs och fallet nämns således inte där. Jfr även Forssén 2011, avsnitt 4.3. För övrigt får nämnas att HFD, samma dag som RÅ 2001 not. 99 avgjordes (2001-06-18), också avgjorde RÅ 2001 not. 97 och RÅ 2001 not. 98, vilka mål avsåg bedömning av fråga om överlåtelse av verksamhet enligt 8 § 18 GML, dvs. föregångaren till 3 kap. 25 § ML. I samtliga tre mål uppfattar jag att HFD har ansett att det avgörande är om det kan anses föreligga en kontinuitet vid en bedömning av verksamheten före resp. efter överlåtelsen, för att en verksamhetsöverlåtelse som inte ska mervärdesbeskattas ska anses föreligga.

³²³ Jfr Forssén 2001 s. 135.

³²⁴ Jfr ang. kategori III av tjänster i 12 202 101.

som avser information.³²⁵ I sistnämnda fall gäller den generella momssatsen om 25 procent.³²⁶

Beträffande fotografier får nämnas att HFD i förhandsbeskedet HFD 2012 ref. 73 förenade sig med SRN:s bedömning av en fråga om ett tillhandahållande av varor eller tjänster. Bedömningen innebar att tillhandahållande av papperskopior av fotografiska bilder utgjorde leverans av varor och inte tillhandahållande av tjänster. Kunden efterfrågade en slutprodukt bestående i fysiska fotografier av tekniskt god kvalitet, och det förelåg inte några tilläggstjänster av betydelse för bedömningen. Vidare ansågs överföringen av bilden till papper och efterföljande leverans till kund utgöra en klart mindre del än övriga element i sökandebolagets tillhandahållande. Därför var det fråga om leverans av varor, vilket innebar att frågan om omsättningens placering inom eller utom landet skulle bestämmas enligt regler därom beträffande varor och inte tjänster enligt 5 kap. ML (jfr 21 210 000).

I sammanhanget noterar jag för övrigt att begreppet verksamhetsgren i IL överensstämmer till synes väl med motsvarande begrepp enligt ML, då 2 kap. 25 § IL anger: ”Med verksamhetsgren avses sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse”.³²⁷ Dessutom får nämnas att när inkomstskatterättsliga regler baserade på fusionsdirektivet 90/434/EEG (numera fusionsdirektivet 2009/133/EG) infördes, genom bl.a. SFS 1998:1600 och vilka sedermera överfördes till IL, restes fråga om att ändra i dåvarande 3 kap. 25 § ML i enlighet med att vid inkomstbeskattningen uttagsbeskattning kan underlåtas i vissa fall vid underprisöverlåtelse av en enstaka tillgång.³²⁸ Någon sådan utvidgning av omfattningen av undantaget från skatteplikt i dåvarande 3 kap. 25 § ML skedde dock aldrig.³²⁹ En dylik utvidgning är inte heller avsedd med att 2 kap. 1 b § ML har ersatt 3:25, eftersom, som nämnts, den förändringen inte ska anses ha förändrat skattefrihetens omfattning, enligt lagstiftaren.³³⁰

När det gäller redovisningsreglerna i 13 kap. ML får uppmärksammas att hela verksamheten avses med *verksamhet*, om inte annat anges.³³¹ I 13:11 ML anges att om en skattskyldig har överlåtit sin verksamhet eller en del därav till någon annan, ska han redovisa utgående moms, som hänför sig till omsättning eller förvärv för vilken skattskyldighet har inträtt före övertagandet, för den redovisningsperiod under vilken övertagandet har ägt rum, om han inte har varit skyldig att redovisa momsen för en tidigare redovisningsperiod.³³²

För övrigt får nämnas att med uttrycket *verksamhet som medför skattskyldighet* förstås en sådan verksamhet i vilken omsättning av varor eller tjänster medför

³²⁵ Jfr 7 kap. 1 § tredje st. 9 ML.

³²⁶ Jfr 7 kap. 1 § första st. ML.

³²⁷ Jfr prop. 1998/99:15 s. 137. Jfr även Forssén 2011, avsnitt 4.3.

³²⁸ Se prop. 1998/99:15 s. 173. Jfr även Forssén 2011, avsnitt 4.3.

³²⁹ Jfr Forssén 2011, avsnitt 4.3.

³³⁰ Jfr prop. 2015/16:19 s. 63.

³³¹ Jfr 1 kap. 7 § första st. andra men. ML.

³³² Jfr 13 kap. 11 § första st. ML.

skattskyldighet enligt huvudregeln därom i 1 kap. 2 § första st. 1.³³³ Uttrycket används i ML bl.a. i huvudregeln om avdragsrätt i 8 kap. 3 § första st. och i 8 kap. 16 § angående avdrag för driftkostnader för användning av personbil eller motorcykel och avdrag för hälften av moms på förhyrning av sådant fordon. Jag hänvisar därvidlag främst till mina kommentarer av uttrycket under 31 210 000, angående 8:3 första st., men även till att jag berör det också under 21 312 200 och 21 313 000, angående 8:3 första st., samt under 13 220 000, angående 8:16.

Ang. 3 kap. 24 § tredje st. första men. ML: se om viss varuomsättning av försäkringsföretag under 12 213 162.

12 212 000 Fastighetsområdet

12 212 010 Huvudregeln om undantag från skatteplikt, 'undantag från undantaget' och frivillig skattskyldighet

Jag beskriver – utifrån strukturen i 3 kap. 2 och 3 §§ – omfattningen av skatteplikten enligt ML på fastighetsområdet i följande tre steg.³³⁴

- På fastighetsområdet gäller enligt **3 kap. 2 §** ML en huvudregel om undantag från skatteplikt för överlåtelse av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av rättigheter till fastighet.
- Från den huvudregeln anges skatteplikt i vissa fall som anges i **3 kap. 3 § första st.** ML. Dessa fall utgör således 'undantag från undantaget i 3:2', och gäller bl.a. upplåtelse eller överlåtelse av maskiner och utrustning som har installerats varaktigt, rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande, m.m.
- I enlighet med **3 kap. 3 § andra-fjärde st.** ML finns – utöver de obligatoriskt skattepliktiga omsättningarna i 3 kap. 3 § första st. – möjlighet till frivillig skattskyldighet enligt bestämmelserna i 9 kap. för uthyrning av fastighet etc. för stadigvarande användning av t.ex. en verksamhetslokal i en verksamhet som medför skattskyldighet, och således avdragsrätt för ingående moms, eller som medför återbetalningsrätt för ingående moms.

Här återges lydelseerna av **3 kap. 2 §** (huvudregeln om undantag från skatteplikt), **3 kap. 3 § första st.** ('undantag från undantaget' – obligatoriska regler om skatteplikt på fastighetsområdet) och **3 kap. 3 § andra-fjärde st.** ML (frivillig skattskyldighet):

³³³ Jfr 1 kap. 7 § andra st. ML.

³³⁴ Ang. vad som förstås med fastighet enligt ML: se 12 212 111.

3 kap. 2 § ML

Från skatteplikt undantas, med de begränsningar som följer av 3 §, omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomrätter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter.

Undantaget för upplåtelse av nyttjanderätter till fastigheter omfattar också underordnade tillhandahållanden, exempelvis upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar, om tillhandahållandet är en del av upplåtelsen av nyttjanderätten.³³⁵

3 kap. 3 § första st. ML

Undantaget enligt 2 § omfattar inte

1. upplåtelse eller överlåtelse av maskiner och utrustning som har installerats varaktigt,
2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,
3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,
4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,
5. upplåtelse av lokaler och andra platser för parkering, inklusive förtöjning och ankring, av transportmedel,
6. upplåtelse av förvaringsboxar,
7. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,
8. upplåtelse för djur av byggnader eller mark,
9. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik,
10. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning,
11. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer, och
12. upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som omfattas av upplåtelsen.

3 kap. 3 § andra-fjärde st. ML

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning

³³⁵ Samtidigt med att fastighetsbegreppet i 1 kap. 11 § ML ändrades den 1 januari 2017 (se 12 212 111) ändrades genom SFS 2016:1208 också 3 kap. 2 § *andra* st. ML, så att de fall av det som tidigare angavs som ”ett led i” fastighetsupplåtelsen numera utgör en *exemplifiering* på vad som kan utgöra ”en del av” upplåtelsen. Förändringen följde inte omedelbart av att fastighetsbegreppet i ML ändrades, utan för att erhålla bättre överensstämmelse med EU-domstolens rättspraxis – se prop. 2016/17:14 s. 30 [jfr dock tolfte st. i ingressen till förordningen (EU) nr 1042/2013]. Jfr även 2007/08:25 s. 111, där det nämns att det har framförts att 3 kap. 2 § *första* st. ML kan ifrågasättas beträffande stöd i mervärdesskattedirektivet och Sveriges anslutningsfördrag med EU, men lagstiftaren konstaterade, med hänvisning till SOU 1994:88 s. 112ff, att bestämmelsen kan anses förenlig med art. 15.2 i mervärdesskattedirektivet (tidigare art. 5.3 i sjätte direktivet) och att den därmed är EU-konform och kan bestå.

enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Skatteplikt gäller dock inte om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Uthyrning till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 §. Skatteplikt gäller dock inte för uthyrning till en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen, kommunalförbundet eller samordningsförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 §. Det som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

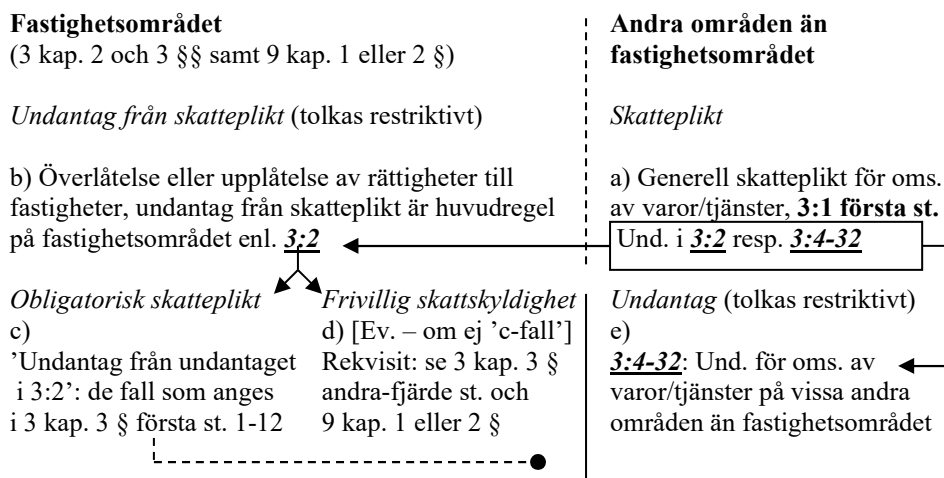
Andra stycket tillämpas också

1. vid uthyrning i andra och tredje hand,
2. vid bostadsrättshavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt, och
3. när en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att anläggningen helt eller delvis ska kunna hyras ut för sådan verksamhet som avses i andra stycket.

I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för sådan uthyrning, bostadsrättsupplåtelse och upplåtelse av nyttjanderätt som anges i andra och tredje styckena.

Beträffande de 'undantag från undantaget i 3:2' som stipuleras på fastighetsområdet i 3 kap. 3 § första st. 1-12 ML gäller alltid skatteplikt. Dessa fall av skatteplikt ('undantagen från undantaget') förändras inte av vare sig 3:2 eller någon av de andra reglerna om undantag från skatteplikt i 3 kap. 4-32 §§ ML.

I förhållande till den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML, och de undantag från skatteplikt som finns på andra områden än fastighetsområdet (3 kap. 4-32 §§), kan strukturen för ML:s regler om skattepliktens räckvidd på fastighetsområdet beskrivas enligt följande:



Om skattskyldighet föreligger för omsättning på fastighetsområdet, gäller för de flesta av 'undantagen från undantaget' – och för frivillig skattskyldighet – den generella momssatsen om 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML. I två fall av 'undantag från undantaget' enligt 3:3 första st. ska dock reducerad momssats (jfr 12 200 001) tillämpas, nämligen:

den reducerade momssatsen om 12 procent för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet (jfr 3:3 första st. 4), vilket följer av 7 kap. 1 § andra st. 1 ML; och

den reducerade momssatsen om 6 procent för korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning (jfr 3:3 första st. 10), vilket följer av 7 kap. 1 § tredje st. 11 ML.

Jag återkommer under 12 212 100-12 212 211 till fastighetsområdet och:

- c kontra b eller a), dvs. 'undantagen från undantaget' i 3 kap. 2 § i 3 kap. 3 § första st. 1-12 i förhållande till 3:2 eller 3:1 första st. (12 212 110-12 212 122);
- b kontra a), dvs. gränsdragningen mellan huvudregeln på fastighetsområdet om undantag från skatteplikt, 3 kap. 2 §, och tjänster som omfattas av den generella skatteplikten i 3 kap. 1 § första st. (12 212 130);
- b + a), dvs. problematiken med sammansatta transaktioner på fastighetsområdet, där 3 kap. 2 § och 3 kap. 1 § första st. aktualiseras samtidigt (12 212 140); och
- d), där jag tar upp något om 9 kap. ML angående frivillig skattskyldighet på fastighetsområdet (12 212 210-12 212 211).

För övrigt får nämnas, att jag beträffande min kategorisering av tjänster i avsnitt 12 202 101 hänför rättigheter till fastighet till kategori II. Delrätter till föremål, och dessa berör jag således ytterligare i 12 212 100-12 212 211.

Jfr även 12 213 214, där frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML berörs ang. uthyrning av en del av en fastighet i ett gruppboende som nyttjas av såväl de boende som av personalen.

12 212 011 Ang. undantagen från skatteplikt som finns på andra områden än fastighetsområdet, 3 kap. 4- 32 §§

Ang. e i förhållande till a), jfr figuren i 12 212 010: I avsnitten under 12 213 200-12 214 050 berörs undantagen från skatteplikt som finns på andra områden än fastighetsområdet, 3 kap. 4-32 §§, dvs. e), i förhållande till den generella skatteplikten för varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML, dvs. a). Jag har nämnt att jag i avsnitten under 12 211 000-12 214 050 begränsar min genomgång av 3 kap. ML till 1-24 §§ däri (jfr 12 200 001). Därför berörs 3 kap. 4-24 §§ i avsnitten under 12 213 200-12 214 050.

Notera att undantag från omsättning för överlåtelse av verksamhet enligt 2 kap. 1 b § ML, som den 1 januari 2016 ersatte 3 kap. 25 § ML genom SFS 2015:888, respektive undantag från skatteplikt för överlåtelse av vissa anläggningstillgångar enligt 3 kap. 24 § ML, har berörts under 12 211 120.

För övrigt berörs 3 kap. 24 § även i samband med att jag går igenom 'undantaget från undantaget i 3:2' enligt 3 kap. 3 § första st. 1 avseende maskiner och utrustning som har installerats varaktigt (12 212 111).

Dessutom berörs, i samband med genomgången av rättigheter, undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 1 ML avseende "en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk" redan under 12 213 111.

Beträffande de fem kategorierna (I-V), i vilka jag indelar tjänsterna i momssammanhang enligt 12 202 101, har jag under 12 212 010 nämnt att jag hänför rättigheter till fastighet till kategori II. Delrätter till föremål. De övriga av dessa kategorier av tjänster (I och III-V) berör jag eller har jag berört i framställningen i första hand:

- i 12 212 130, 12 213 111, 12 213 151, 12 213 152, 12 213 153, 12 213 160-12 213 164, 12 213 200-12 213 240 och 12 214 001, ang. kategori I. Prestationer på föremål, förmedling och personliga tjänster etc.;
- i 12 213 100-12 213 141, ang. kategori III. Objekt som utgör immateriella rättigheter;
- i 12 202 100, ang. kategori IV. Utförande av nya tjänster; och
- i 12 213 153 och 12 213 177, ang. kategori V. Ideella andelar i föremål och objekt.

12 212 100 'Undantagen från undantaget' i 3 kap. 3 § första st., gränsdragningen mellan 3 kap. 2 § och tjänster som omfattas av den generella skatteplikten i 3 kap. 1 § första st. samt 3 kap. 2 § och sammansatta transaktioner på fastighetsområdet

12 212 110 'Undantagen från undantaget' i 3 kap. 3 § första st. 1-12

12 212 111 Ang. maskiner och utrustning i 3 kap. 3 § första st. 1

Begreppet fastighet i ML ändrades genom SFS 2016:1208 den 1 januari 2017. Bestämningen av begreppet fastighet enligt 1 kap. 11 § ML ändrades, så att någon koppling till fastighetsbegreppet i jordabalken (1970:994), JB, inte längre sker. Lagrummet hänvisar numera för bestämningen av begreppet fastighet i stället till begreppet fast egendom enligt art. 13b i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet (tillämpningsförordningen).³³⁶

Med fastighet enligt ML avses således numera enligt 1 kap. 11 § ML fast egendom enligt art. 13b i tillämpningsförordningen. Det innebär att med fastighet enligt ML förstås numera:

- a) Varje bestämd del av jorden, på eller under dess yta, som det är möjligt att äga eller besitta.
- b) Varje byggnad eller konstruktion som har fästs vid eller i marken, ovan eller under havsnivån, och som varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet.
- c) Varje föremål som har installerats och ingår som en integrerad del av en byggnad eller konstruktion och utan vilken byggnaden eller konstruktionen är ofullständig, exempelvis dörrar, fönster, tak, trappor och hissar.
- d) Varje föremål, utrustning eller maskin som är varaktigt installerad i en byggnad eller konstruktion och som inte kan flyttas utan att byggnaden eller konstruktionen förstörs eller förändras.

³³⁶ Jfr även prop. 2016/17:14 s. 46. Genom förordningen (EU) nr 1042/2013 infördes art. 13b i tillämpningsförordningen. Jfr även artikeln Forssén 2017 (3), avsnitt 1. Jfr även Forssén 2019 (11) s. 11.

Huvudregeln på fastighetsområdet, 3 kap. 2 § ML, innebär att överlåtelse och upplåtelse på området är undantagna från skatteplikt. Lagrummet 3 kap. 2 § ML har följande lydelse:³³⁷

”Från skatteplikt undantas, med de begränsningar som följer av 3 §, omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter.

Undantaget för upplåtelse av nyttjanderätter till fastigheter omfattar också underordnade tillhandahållanden, exempelvis upplåtaren tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar, om tillhandahållandet är en del av upplåtelsen av nyttjanderätten.”

Jämför art. 15.2 a) i mervärdesskattedirektivet, som anger att ”Medlemsstaterna får betrakta som materiella tillgångar: a) Vissa rättigheter i fast egendom” (eng. *immovable property*) samt den närmaste motsvarigheten i mervärdesskattedirektivet till 3 kap. 2 § ML, dvs. art. 135.1 l, som anger: ”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt: 1) Utarrendering och uthyrning av fast egendom”.

Från huvudregeln anges i 3 kap. 3 § första st. 1-12 undantag, dvs. dessa regler utgör ’undantag från undantaget’, vilket således innebär att de stipulerar skatteplikt för de överlåtelse eller upplåtelse som anges i dem. Jag redogör för 3 kap. 3 § första st. 1 i detta avsnitt, och för punkterna 2-12 i lagrummet i följande avsnitt:

- 12 212 112, ang. växande skog etc. i 3 kap. 3 § första st. 2;
- 12 212 113, ang. jordbruksarrende etc. i 3 kap. 3 § första st. 3;
- 12 212 114, ang. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet etc. i 3 kap. 3 § första st. 4;
- 12 212 115, ang. parkering, förtöjning och ankring av transportmedel i 3 kap. 3 § första st. 5;
- 12 212 116, ang. upplåtelse av förvaringsboxar i 3 kap. 3 § första st. 6;
- 12 212 117, ang. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter i 3 kap. 3 § första st. 7;
- 12 212 118, ang. upplåtelse för djur av byggnader eller mark i 3 kap. 3 § första st. 8;
- 12 212 119, ang. vägar, broar, tunnlar och spåranläggningar för järnvägstrafik i 3 kap. 3 § första st. 9;
- 12 212 120, ang. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning i 3 kap. 3 § första st. 10;

³³⁷ Jfr även 12 212 010.

12 212 121, ang. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer i 3 kap. 3 § första st. 11; och
12 212 122, ang. upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som omfattas av upplåtelsen i 3 kap. 3 § första st. 12.

Beträffande 3 kap. 3 § första st. 1 skedde samtidigt med förändringen av fastighetsbegreppet 2017 den förändringen, att begreppet *verksamhetstillbehör* ersattes med uttrycket *maskiner och utrustning som har installerats varaktigt*. Lagrummet lyder numera enligt följande:

”Undantaget enligt 2 § omfattar inte upplåtelse eller överlåtelse av maskiner och utrustning som har installerats varaktigt”.

Därmed överensstämmer 3 kap. 3 § första st. 1 ML med art. 135.2 första st. c) i mervärdesskattedirektivet, som lyder:

”Följande transaktioner skall inte omfattas av undantaget från skatteplikt i punkt 1 l: c) Uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner”.

Genom regeländringarna i förevarande hänseende 2017 saknas numera en koppling till JB:s regler om industritillbehör för att göra en åtskillnad mellan sådan tillbehör till fastigheten och verksamhetstillbehör. Följande får nämnas för sammanhanget från förarbetena till regeländringarna.³³⁸

HFD anför i förhandsbeskedet HFD 2018 ref. 63 att den nya definitionen av fastighet i ML inte medför någon förändring när det gäller skatteplikt för uthyrning av moduler som sätts samman och ställs upp som tillfälliga verksamhetslokaler. HFD hänvisade till att sökandebolaget fick samma besked i förhandsbeskedet HFD 2012 ref. 53, och noterade att förutsättningarna beträffande uthyrningen av modulerna var i stort sett desamma i HFD 2018 ref. 63 som i 2012 års förhandsbesked.

EU-rätten innehåller inte någon direkt motsvarighet till uppdelningen på olika tillbehör till en fastighet. Den EU-rättsliga definitionen av begreppet fast egendom får till följd att ML:s tidigare fastighetsbegrepp inte längre framstod som ändamålsenligt. Därför föreslogs den sedermera genomförda förändringen av fastighetsbegreppet i ML, eftersom lagstiftaren instämde i den bedömningen. En fråga som togs upp var om ordet *fastighet* borde behållas i ML eller om det borde

³³⁸ Jfr prop. 2016/17:14 s. 17 och 18.

ersättas med *fast egendom*. Civilrättsligt har dessa begrepp olika innebörd, men i mervärdesskattesammanhang är frågan snarast av språklig art. *Fast egendom* är det uttryck som förekommer i de svenska språkversionerna av mervärdesskattedirektivet och tillämpningsförordningen. En förändring av terminologin i detta avseende ansågs nödvändig göra ändringar i ett relativt betydande antal lagbestämmelser. Dessutom förekommer ordet *fastighet* i en rad sammansättningar i lagen, t.ex. *fastighetsupplåtelse* och *fastighetsägare*. Av den anledningen föreslogs att begreppet *fastighet* skulle behållas i ML, men att definitionen i 1 kap. 11 § ML skulle ersättas med en hänvisning till tillämpningsförordningens definition av *fast egendom*, vilket också skedde 2017.

Vidare ansågs att någon motsvarighet till tillämpningsförordningens uppräknings av vad som anses som fast egendom inte borde införas i ML, med motiveringen att förordningen är direkt tillämplig och därför inte ska genomföras i svensk lagstiftning. Flertalet remissinstanser invände mot det och ansåg att tillämpningsförordningens definition borde införas i den svenska lagstiftningen, men lagstiftaren avfärdade det med följande motivering:

- Tillämpningsförordningen är direkt tillämplig, enligt art. 288 andra st. FEUF.
- Om definitionen i svensk lagstiftning skulle avvika från tillämpningsförordningen är det förordningens definition som ska tillämpas.

Det innebär också att den svenska regeln skulle behöva ändras om förordningen ändras. Om definitionen skulle införas i ML finns det, även om det också finns en hänvisning till förordningen, en klar risk att definitionen uppfattas som en nationell rättsregel.

- Om det i svensk lagstiftning istället hänvisas till tillämpningsförordningens definition av fast egendom framgår det tydligt att det är ett EU-rättsligt begrepp som ska tillämpas.
- Enligt lagstiftarens mening finns det mot bakgrund av ovanstående inte skäl att införa tillämpningsförordningens definition i svensk lagstiftning.

Lagstiftaren ansåg således att det i förevarande fall inte är lämpligt att knyta hänvisningen i 1 kap. 11 § ML till en viss lydelse. Normalt kan en hänvisning till en viss lydelse skapa en säkerhet kring vad som gäller om regeln som hänvisas till skulle

ändras. Bestämmelsen i tillämpningsförrordningen, art. 13b, är dock direkt tillämplig och eventuella ändringar i förordningen kommer därför att gälla över svensk rätt vid en regelkonflikt. En hänvisning till en viss lydelse av begreppet fast egendom skapar därför enligt lagstiftaren inte en säkerhet, utan tvärtom en otydlighet. Hänvisningen borde således enligt lagstiftaren enbart avse tillämpningsförrordningens definition av *fast egendom*, utan att knyta till en viss lydelse. Lagstiftaren föreslog därför att definitionen av fastighet i 1 kap. 11 § ML skulle ersättas med en hänvisning till fast egendom enligt artikel 13b i tillämpningsförrordningen, vilket också blev lagändringen 2017. Lagstiftaren ansåg att det är ändamålsenligt att hänvisningen till förordningen således är dynamisk, dvs. avser förordningen i den vid varje tidpunkt gällande lydelsen.

Begreppen byggnads-, verksamhets- och industritillbehör har inte någon omedelbar motsvarighet inom EU-rätten. Genom den ändrade fastighetsdefinitionen i ML slopades 2017 kopplingen till JB, och därmed även till bl.a. begreppet industritillbehör. Beträffande begreppet verksamhetstillbehör konstaterades att det endast förekom i två sammanhang i ML, nämligen i reglerna om skatteplikt i 3 kap. 3 § och i jämningsreglerna i 8 a kap. 2 § tredje stycket. Därför föreslogs att begreppet verksamhetstillbehör i ML skulle slopas i samband med att utformningen av fastighetsdefinitionen ändrades, vilket skedde 2017. Lagstiftaren ansåg dock att vissa praktiska problem kunde uppkomma med att verksamhetstillbehör utmönstrades ur ML,³³⁹ nämligen följande:

Den nya utformningen av fastighetsbegreppet kan i undantagsfall innebära att sådant som tidigare utgjorde industritillbehör (dvs. lös egendom) anses som fastighet, medan sådant som tidigare utgjorde byggnads- eller verksamhetstillbehör inte längre omfattas av fastighetsbegreppet. I regel borde det dock vara så att maskiner eller utrustning som kan klassificeras som industritillbehör och som är installerade på ett sådant sätt att de kommer att omfattas av fastighetsbegreppet anses ingå i en skräddarsydd industribyggnad och därmed kunde betraktas som verksamhetstillbehör (fastighet). Därför föreslogs att en följd av utmönstringen av begreppet *verksamhetstillbehör* ur ML borde ske så att det ordet ersätts med uttrycket *maskiner och utrustning som har installerats varaktigt* i 3 kap. 3 § första stycket 1 ML, vilket skedde 2017. Det är i linje med att art. 135.2 första st. c) i mervärdesskattedirektivet, som framgår ovan, använder begreppet *varaktigt installerad utrustning och maskiner* för motsvarande undantag. Lagstiftaren bedömde att uttrycket *maskiner och utrustning som har installerats varaktigt* har

³³⁹ Jfr prop. 2016/17:14 s. 18.

samma innebörd, men bättre överensstämmer språkligt med utformningen av 3 kap. 3 § ML. Därför föreslog lagstiftaren att begreppet *verksamhetstillbehör* i 3 kap. 3 § första stycket 1 ML skulle ersättas med *maskiner och utrustning som har installerats varaktigt*, vilket skedde 2017.³⁴⁰

Ett intressant exempel i sammanhanget på vad som anses utgöra uthyrning av fast egendom är upplåtelse av s.k. serverrack i en datorhall, vilket HFD anser omfattas av huvudregeln om undantag från skatteplikt i 3 kap. 2 § ML.³⁴¹

Beträffande s.k. villavagnar har SRN lämnat ett förhandsbesked 2017-07-07, och anser att sådana inte omfattas av begreppet fastighet i 1 kap. 11 § ML, vare sig enligt lagrummets lydelse före eller efter den 1 januari 2017. Ett bolags uthyrning av villavagnar ansågs därmed inte omfattad av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 2 § första stycket ML. Här kan ett förhandsbesked från 1980-talet vara av intresse. Dåvarande RSV:s nämnd för rättsärenden ansåg att uppställda husvagnar och villavagnar utgjorde byggnad – och sålunda fastighet – enligt 7 § andra st. GML på grund av att uppställningen av dem skulle ha en sådan permanent karaktär att byggnadslov krävdes för den, varvid bl.a. också noterades att vagnarnas hjul- och draganordningar skulle tas bort inför uppställningen och att hjulaxel kunde komma att behållas på husvagn om den fyllde en stabiliserande funktion på vagnen.³⁴² HFD fastställde förhandsbeskedet.³⁴³ I enlighet med art. 13b i tillämpningsförfordningen saknar byggnadslov relevans idag, men resonemanget om avlägsnade hjul- och draganordningar kan dock ha betydelse också numera, när det gäller bestämningen av vad som omfattas av fastighetsbegreppet i ML.

Eftersom begreppet verksamhetstillbehör i övrigt enbart användes i ML i samband med bestämningen av begreppet investeringsvara, nämligen i 8 a kap. 2 § tredje st. ML, som lagstiftaren ansåg inte borde ändras i sak, föreslogs att 1 kap. 12 § med definitionen av verksamhetstillbehör skulle upphöra, och i stället uttrycket *maskin, utrustning och särskild inredning* införas i 8 a kap. 2 § tredje st. ML, vilket också skedde 2017, genom SFS 2016:1208 (jfr 13 210 000).³⁴⁴

12 212 112 Ang. växande skog etc. i 3 kap. 3 § första st. 2

I likhet med vad som gäller enligt pkt 1 i lagrummet beträffande *maskiner och utrustning som har installerats varaktigt* stipulerar 3 kap. 3 § första st. 2 ML skatteplikt för omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken.³⁴⁵

³⁴⁰ Jfr prop. 2016/17:14 s. 26.

³⁴¹ Jfr HFD 2016 ref. 75.

³⁴² Jfr RSV/FB Im 1985:13.

³⁴³ Jfr RÅ 1985 Aa 97.

³⁴⁴ Jfr prop. 2016/17:14 s. 36 och 37.

³⁴⁵ Jfr prop. 1993/94:99 s. 112.

- Exempelvis en rotpostförsäljning av skog utgör således en skattepliktig omsättning, enligt 3 kap. 3 § första st. 2 ML.³⁴⁶

Emellertid omfattas, enligt min mening, dessa fall – omsättning av växande skog etc. – redan av den generella skatteplikten i 3 kap. 1 § första st. ML, eftersom de inte omfattas av huvudregeln om undantag på fastighetsområdet, 3:2 ML. På samma sätt omfattas dessa fall inte av undantaget från skatteplikt i art. 135.1 l i mervärdesskattedirektivet, som är den närmaste motsvarigheten i direktivet till 3:2, och stipulerar undantag från skatteplikt för: ”Utarrendering och uthyrning av fast egendom”. Enligt min uppfattning utgör således 3:3 första st. 2 ML enbart ett förtydligande om skatteplikt för förevarande fall.

12 212 113 Ang. jordbruksarrende etc. i 3 kap. 3 § första st. 3

I 3 kap. 3 § första st. 3 ML stipuleras ’undantag från undantaget i 3:2’. Det innebär att:

- skatteplikt föreligger för upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete.

Vissa av förevarande fall av skatteplikt på fastighetsområdet enligt 3 kap. 3 § första st. 3 ML bör anses ha stöd i mervärdesskattedirektivet, dvs. om de inte omfattas av undantaget från skatteplikt i art. 135.1 l i mervärdesskattedirektivet ang. ”utarrendering och uthyrning av fast egendom”. Övriga av dessa fall av skatteplikt på fastighetsområdet bör också anses ha stöd i mervärdesskattedirektivet, genom den fakultativa bestämmelsen art. 135.2 andra st., som anger: ”Medlemsstaterna får besluta om ytterligare begränsningar av tillämpningsområdet för undantaget i punkt 1 l”. Dessa fall antas således omfattas av undantaget i art. 135.1 l, och det finns i och för sig inga obligatoriska begränsningar av undantaget i art. 135.2 första st., men sådana får således t.ex. Sverige implementera i sin mervärdesskattelagstiftning, enligt art. 135.2 andra st.

Beträffande jordbruksarrende får nämnas att arrendatorn har rätt till avdrag för ingående moms även till den del värdet av bostad ingår i arrendet. Vid upplåtelse av jordbruksarrende föreligger nämligen undantag från avdragsförbudet för utgifter hänförliga till stadigvarande bostad som annars gäller enligt 8 kap. 9 § första st. 1 ML.³⁴⁷

³⁴⁶ Jfr även Forssén 2001 s. 158.

³⁴⁷ Se 8 kap. 10 § första st. andra men. ML. Jfr även Forssén 2001 s. 162.

12 212 114 Ang. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet etc. i 3 kap. 3 § första st. 4

I 3 kap. 3 § första st. 4 stipuleras 'undantag från undantaget i 3:2'. Det innebär att:

- skatteplikt föreligger för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet.

Den närmaste motsvarigheten i mervärdesskattedirektivet till 3 kap. 3 § första st. 4 ML är art. 135.2 första st. a), som anger: "Följande transaktioner skall inte omfattas av undantaget från skatteplikt i punkt 1 l: a) Tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på områden som iordningställts för användning som campingplatser."

Till skillnad från vad som gäller på fastighetsområdet för de flesta av de övriga 'undantagen från undantaget' och för frivillig skattskyldighet, där i samtliga fall den generella momssatsen om 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML ska tillämpas, gäller, enligt 7 kap. 1 § andra st. 1 ML, den reducerade momssatsen om 12 procent för ifrågavarande rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet (jfr 12 200 001 och 12 212 010).³⁴⁸

Här får särskilt på temat problem med olika momssatser nämnas att momssatsen för restaurang- och cateringtjänster sänktes den 1 januari 2012, genom SFS 2011:1194, från den generella momssatsen om 25 procent till den reducerade momssatsen om 12 procent.³⁴⁹ Det innebar i första hand att samma momssats gäller på det området som för livsmedel, dvs. 12 procent.³⁵⁰ Därmed föreligger inte längre de tidigare ofta förekommande gränsdragningsproblemen på temat tillämplig momssats för servering respektive hämtmat på restaurang och liknande,³⁵¹ utan momssatsen är numera 12 procent i båda fallen.³⁵² För ifrågavarande rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet etc. innebär den sänkta restaurangmomsen den 1 januari 2012 också att

³⁴⁸ Jfr HFD 2019 ref. 46, EU-mål C-346/95 (Blasi) och Forssén 2001 s. 162f och 192.

³⁴⁹ Jfr 7 kap. 1 § andra st. 5 ML.

³⁵⁰ Jfr 7 kap. 1 § andra st. 4 ML.

³⁵¹ Jfr Forssén 2001 s. 244 och 247.

³⁵² Jfr Bilaga III till mervärdesskattedirektivet, där det av pkt 1 resp. 12a följer att EU-länderna får ha reducerad momssats för livsmedel resp. restaurang- och cateringtjänster i sina moms lagstiftningar.

ett annat gränsdragningsproblem inte längre förekommer: Tidigare skulle en gemensam ersättning för hotellrum och förtäring, t.ex. frukost, delas upp så att olika momssatser tillämpade för de båda delarna.³⁵³ Numera kan således gemensam ersättning debiteras i hotellverksamheter med tillämpning av den reducerade momssatsen om 12 procent för hela tillhandahållandet i sådana fall.

För övrigt får jag beträffande *rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet* särskilt nämna ett par saker, nämligen följande:

- Eftersom rumsuthyrning etc. inte avser stadigvarande bostad, omfattas inte sådan verksamhet av avdragsförbudet för ingående moms i 8 kap. 9 § första st. 1 ML. Det går så att säga att bo i ett hotellrum, men det är inte inrättat som stadigvarande bostad.³⁵⁴
- *Hotellrörelse* kräver tillstånd från Polismyndigheten enligt 2 § lagen (1966:742) om hotell- och pensionatsrörelse.³⁵⁵ Emellertid är det inte avgörande för skatteplikten enligt ML att den lagen ska vara tillämplig, eftersom också *liknande verksamhet* omfattas av det ifrågavarande 'undantaget från undantaget' enligt 3 kap. 3 § första st. 4 ML.³⁵⁶

12 212 115 Ang. parkering, förtöjning och ankring av transportmedel i 3 kap. 3 § första st. 5

I 3 kap. 3 § första st. 5 stipuleras 'undantag från undantaget i 3:2'. Det innebär att:

- skatteplikt föreligger för upplåtelse av lokaler och andra platser för parkering, inklusive förtöjning och ankring, av transportmedel.

Den närmaste motsvarigheten i mervärdesskattedirektivet till 3 kap. 3 § första st. 5 ML är art. 135.2 första st. b), som anger: "Följande transaktioner skall inte omfattas av undantaget från skatteplikt i punkt 1 l: b) Uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon".

Notera att förevarande lydelse av pkt 5 i 3 kap. 3 § första st. ML infördes den 1 januari 2014, genom SFS 2013:1108, och innebar en sammanslagning av tidigare pkt 5 resp. pkt 6, där skatteplikten för 'upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet' resp.

³⁵³ Jfr Forssén 2001 s. 248.

³⁵⁴ Jfr Forssén 2001 s. 163.

³⁵⁵ Jfr Forssén 2001 s. 162 och 163 och Forssén 2011, avsnitt 5.2.

³⁵⁶ Jfr Forssén 2011, avsnitt 5.2.

'upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser' återfanns.³⁵⁷

- I förarbetena till förevarande ändring anger lagstiftaren att det enbart var fråga om en redaktionell ändring, så att pkt 5 ”bättre överensstämmer med dess innebörd som den tolkats mot bakgrund av den motsvarande bestämmelsen i artikel 135.2 b i mervärdesskattedirektivet”. Enligt lagstiftaren är inte någon materiell ändring avsedd.³⁵⁸

Jag anser att lagstiftaren beträffande förevarande ändring 2014 bortser från problem som kan föreligga med en historisk tolkning av en regel om bestämningen av skatteobjektet, nämligen såtillvida att en sådan bestämning i ML kan ha en koppling till ett inkomstskatterättsligt rörelsebegrepp. I och för sig har den viktiga förändringen skett att ML, genom SFS 2013:368, inte längre kopplar till IL för subjektbestämningen, vilket också var huvudfråga A i min licentiatavhandling (jfr även 12 213 213 och 12 213 235).³⁵⁹ Emellertid berörde jag där som en underfråga, C, att bestämningen av skatteobjektet kan influera subjektbestämningen, om det finns en historisk koppling till ett inkomstskatterättsligt rörelsebegrepp i den regel i ML som gäller aktuellt skatteobjekt. Jag nämner därvidlag särskilt begreppet parkeringsrörelse som – till skillnad från hotellrörelse (jfr 12 212 114) eller hamnrörelse – kunde återverka på bestämningen av yrkesmässig verksamhet i ML,³⁶⁰ genom att tidigare begreppet parkeringsverksamhet i 3 kap. 3 § första st. 5 ML bestämdes i förarbetena till ändringar i GML 1991, när sådana verksamheter gjordes skattepliktiga genom SFS 1990:576 (jfr 12 201 031), genom en hänvisning till det dåvarande inkomstskatterättsliga begreppet parkeringsrörelse.³⁶¹

Förevarande fråga har aldrig fått någon ordentlig genomgång,³⁶² och så inte heller vid förändringen 2014. Mot bakgrund av att lojaliteten till förarbeten vid lagtolkning är tungt förankrad i svensk rättskällehära (jfr 12 201 034) anser jag alltjämt att ett förtydligande borde ske i ML om att eventuella historiska kopplingar i förarbeten till ML till näringsverksamhets- eller rörelsebegrepp i inkomstskatterätten för

³⁵⁷ Jfr prop. 2013/14:27 s. 62.

³⁵⁸ Jfr prop. 2013/14:27 s. 62.

³⁵⁹ Se Forssén 2011.

³⁶⁰ Se Forssén 2011, avsnitt 5.2, där jag berör de äldre begreppen hamnrörelse, hotellrörelse och parkeringsrörelse, varvid jag beträffande användningen av dessa begrepp i äldre svensk mervärdesskatterätt hänvisar till prop. 1989/90:111 s. 89, 197 och 198.

³⁶¹ Se Forssén 2011, avsnitt 5.2.

³⁶² Se Forssén 2011, avsnitt 5.2.

bestämningen av skattepliktig eller från skatteplikt undantagen omsättning av vara eller tjänst i 3 kap. ML är obsoleta.³⁶³

Om det förslag som lämnades av utredningen Ds 2009:58, av innebörd att undantaget från skatteplikt i 3:2 ML enbart skulle omfatta fastighetsupplåtelse som avser stadigvarande bostad, hade 'undantag från undantaget' i bl.a. förevarande hänseende kunnat utmönstras ur 3 kap. ML, eftersom de i så fall hade omfattats redan av den generella skatteplikten i 3 kap. 1 § första st. ML.³⁶⁴ Utredningen berörde inte det problem som jag senare har tagit upp om en historisk koppling till parkeringsrörelse för bestämningen av parkeringsverksamhet momsmässigt sett, men om dess förslag hade genomförts hade det problem som jag försöker lyfta i förevarande hänseende genom fråga C i min licentiatavhandling – och tillika här – upphört.³⁶⁵

Ifrågavarande tolkningsproblem för begreppet *parkeringsverksamhet* får enligt min mening anses överfört till begreppet *parkering* i den nuvarande lydelsen av 3 kap. 3 § första st. 5 ML, och utgör ytterligare ett exempel på problematiken kring tillkomsten av skatteregler på temat *ord och kontext*. Jag berör det temat bl.a. under nyss nämnda 12 201 034.

En samfällighetsförening som inom ramen för sin förvaltning byggde ett garage för att där bedriva skattepliktig uthyrning av parkeringsplatser ansågs av HFD i förhandsbeskedet HFD 2015 ref. 54 ha avdragsrätt för ingående moms på kostnader som hänförde sig till byggnationen. I målet var det inte ifrågasatt att garaget byggdes i det enda syftet att samfällighetsföreningen där skulle bedriva skattepliktig uthyrning av parkeringsplatser. Garaget var således en nödvändig förutsättning för den skattepliktiga verksamheten, varför HFD ansåg att hela kostnaden för att bygga garaget hade ett direkt och omedelbart samband med den ekonomiska verksamheten som var skattepliktig. Såväl byggnationen som uthyrningen låg inom ramen för föreningens förvaltningsuppdrag. Det saknade betydelse att byggnationen även gagnade bostadsrättsföreningarna såsom ägare till fastigheten och att de bidrog till finansieringen, eftersom HFD ansåg att de nämnda omständigheterna innebar att garaget inte kunde anses som en från den skattepliktiga uthyrningsverksamheten fristående verksamhet och att en kostnadsfördelning sålunda inte skulle ske. Jämför även HFD:s förhandsbesked HFD 2011 not. 75, där en samfällighetsförening också ansågs skattskyldig för upplåtelse av parkeringsplatser.³⁶⁶

³⁶³ Jfr Forssén 2011, avsnitt 5.3.

³⁶⁴ Se Ds 2009:58 s. 250. Jfr även Forssén 2011, avsnitt 5.2.

³⁶⁵ Jfr Forssén 2011, avsnitt 5.2.

³⁶⁶ I HFD 2015 ref. 54 hänvisade SRN till HFD 2011 not. 75, och även till RÅ 2002 ref. 13 (förhandsbesked), där en vägsamfällighet ansågs momsskyldig för upplåtelse

I sammanhanget får nämnas att HFD i förhandsbeskedet RÅ 2010 ref. 3 ansåg bedömde en kommuns gatuparkeringsverksamhet ske i konkurrens med övrig parkeringsverksamhet, varför den ansågs yrkesmässig enligt dåvarande konkurrensregeln i 4 kap. 7 § andra st. ML – som genom SFS 2013:368 ersattes den 1 juli 2013 av 4 kap. 7 § första st. ML (jfr 12 214 050) – och sålunda medförde momsskyldighet för kommunen.

I förhandsbeskedet RÅ 2003 ref. 99 däremot ansåg HFD, i motsats till SRN, att en kommun inte var momsskyldig för tillhandahållande av parkeringsplatser på gatumark mot avgift. HFD noterade att det hade redovisats olika uppfattningar om i vilken omfattning kommunen kunde anses konkurrera med enskilda upplåtare av parkeringsplatser, men ansåg att saknade betydelse eftersom sjätte direktivet inte kunde åberopas *mot* kommunen. Även om en sådan konkurrenssnedvridning som avsågs i art. 4.5 första st. andra men. i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) – numera art. 13.1 andra st. i mervärdesskattedirektivet – skulle kunna anses föreligga, ansåg HFD att kommunen kunde åberopa det undantag från skattskyldighet som följde av 4 kap. 7 § första st. 1 ML – numera 4 kap. 6 § 1 ML – när kommunens verksamhet ”ingår som ett led i myndighetsutövning”.³⁶⁷

Att utgången blev olika i RÅ 2003 ref. 99 resp. RÅ 2010 ref. 3 får tillskrivas att ett andra st. infördes i 4 kap. 7 § ML den 1 januari 2008, genom SFS 2007:1376. Där angavs att undantaget avseende myndighetsutövning inte gällde om det skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen. Det påpekade också HFD i RÅ 2010 ref. 3 och att det var den regeln i ML, vari således konkurrensregeln är utformad i anslutning till art. 13.1 i mervärdesskattedirektivet och därmed tidigare diskrepans mellan ML och direktiv är åtgärdad, som var föremål för prövning i målet. HFD noterade detta som en nyhet i förhållande till vad som gällde under den tid som RÅ 2003 ref. 99 avsåg.³⁶⁸ För övrigt får nämnas att 4 kap. 7 § andra st. ML numera återfinns i 4 kap. 7 § första st. ML. Den förändringen skedde, som nämnts, den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, varvid dessutom tidigare 4 kap. 7 § första st. överfördes till 4 kap. 6 § ML.

Här får också nämnas att HFD i förhandsbeskedet HFD 2018 ref. 40 anser att om en kommun upplåter ett markområde i sin helhet till en båtklubb, som under hela avtalstiden får använda marken för uppläggning av båtar, föreligger skatteplikt enligt 3 kap. 3 § första st. 5

mot ersättning av väg till utomstående. I RÅ 2002 ref. 13 hänvisade SRN till RÅ 1970 Fi 1465 (förhandsbesked), RÅ 1979 1:15 (förhandsbesked), RÅ 1983 1:26 (förhandsbesked) och RÅ 1986 not. 675 (förhandsbesked). HFD fastställde SRN:s besked.

³⁶⁷ Från tiden före ML får, beträffande vad som avses med att ett tillhandahållande anses *ingå som ett led i myndighetsutövning*, förhandsbeskedet RÅ 1993 ref. 38 nämnas. HFD, som ändrade SRN:s förhandsbesked, ansåg att Riksantikvarieämbetets utförande av en undersökning för att dokumentera en fornlämning ingick som ett led i myndighetsutövning och sålunda inte medförde skattskyldighet enligt GML, när undersökningen föranleddes av att Länsstyrelsen ställde krav på genomförande av en sådan, innan Länsstyrelsen kunde lämna tillstånd till ingrepp i fast fornlämning.

³⁶⁸ I förhandsbeskedet RÅ 2003 ref. 99 hänvisas under *Rättsfall* till målet RÅ 1992 ref. 87 och EU-målet C-446/98 (Fazenda Pública), och under *Litteratur* till prop. 1993/94:99 s. 170-172 och SOU 2002:74 Del 1 s. 98-126.

ML för upplåtelsen, trots att marken inte har varit särskilt anpassad för sådan parkering (jfr även 12 212 140).

För övrigt får uppmärksammas att ett särskilt begrepp, *nya transportmedel*, har betydelse för tillämpningen av vissa regler om UIF respektive omsättning av vara till annat EU-land, och den definition som begreppet nya transportmedel ges i 1 kap. 13 a § ML återfinns under 21 313 000 (se även 21 323 000).

12 212 116 Ang. upplåtelse av förvaringsboxar i 3 kap. 3 § första st. 6

I 3 kap. 3 § första st. 6 stipuleras 'undantag från undantaget i 3:2'. Det innebär att:

- skatteplikt föreligger för upplåtelse av förvaringsboxar.

Den närmaste motsvarigheten i mervärdesskattedirektivet till 3 kap. 3 § första st. 6 ML är 135.2 första st. d), som anger: "Följande transaktioner skall inte omfattas av undantaget från skatteplikt i punkt 1 l: d) Uthyrning av boxar" – ang. boxar, jfr eng. språkversionen av mervärdesskattedirektivet, *safes*.

Förevarande 'undantag från undantaget' är av intresse t.ex. för gränsdragningen gentemot undantag från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel i 3 kap. 9 § ML. Exempelvis en banks uthyrning av bankfack omfattas av skatteplikt enligt förevarande 'undantag från undantaget' enligt 3 kap. 3 § första st. 6, eftersom det gäller fastighetsområdet.³⁶⁹ Därför gäller att även om bankens tjänster i övrigt normalt sett omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3:9, begränsar det inte skatteplikten för uthyrningen av bankfack (jfr 12 212 010, figuren där med beskrivningen av strukturen för ML:s regler om skattepliktens räckvidd på fastighetsområdet).

Vid en jämförelse med den engelska språkversionen av direktivets art. 135.2 första st. d), där ordet *safes* används, bör *förvaringsboxar* i pkt 6 i 3:3 första st. ML inte anses omfatta förvaringsboxar i allmänhet. Uthyrning av förvaringsskåp i t.ex. ett köpcenter eller på en buss-, flyg- eller tågterminal bör således anses omfattad av den generella skatteplikten enligt 3 kap. 1 § första st. ML. Skatteplikt i enlighet med ifrågavarande 'undantag från undantaget' på fastighetsområdet bör, som nämnts, anses föreligga för uthyrning av t.ex. bankfack (*safes*), dvs. för uthyrning av en förvaringsbox som omfattas av fastighetsbegreppet. Denna bedömning av vad som omfattas av upplåtelse av förvaringsboxar

³⁶⁹ Jfr prop. 1989/90:111 s. 198. Jfr även Forssén 2001 s. 166.

i 3:3 första st. 6 ML är enligt min uppfattning förenlig med att lagstiftaren i samband med att föregångaren till regeln infördes i GML 1991, genom SFS 1990:576, anförde att beträffande upplåtelse av förvaringsboxar i allmänhet torde upplåtelse ofta inte vara att anse som upplåtelse av del av fastighet, utan i stället som upplåtelse av lös egendom.³⁷⁰ Redan innan tjänsterna gjordes i princip generellt skattepliktiga 1991 (i likhet med vad som redan var fallet med varorna) förelåg enligt 10 § första st. 1 GML skatteplikt för en tjänst som avsåg skattepliktig vara och innefattade t.ex. uthyrning. Även numera bör således upplåtelse av förvaringsboxar i allmänhet, t.ex. av förvaringsskåp i ett köpcenter eller på en buss-, flyg- eller tågterminal, anses utgöra en tjänst bestående i upplåtelse av vara (jfr lös egendom).

12 212 117 Ang. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter i 3 kap. 3 § första st. 7

I 3 kap. 3 § första st. 7 stipuleras 'undantag från undantaget i 3:2'. Det innebär att:

- skatteplikt föreligger för upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter.³⁷¹

Det får noteras att förevarande fall omfattas av undantaget i art. 135.1 i i mervärdesskattedirektivet. Skatteplikten som stipuleras genom 'undantaget från undantaget' enligt pkt 7 i 3:3 första st. skulle enligt min mening kunna anses omfattad av en av de obligatoriska begränsningarna av undantaget i art. 135.1 i i mervärdesskattedirektivet, nämligen art. 135.2 första st. c), som avser: "Uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner". En tavla på en vägg, där reklambilder klistras upp, skulle kunna betecknas som varaktigt installerad utrustning. I fall där skatteplikt inte skulle kunna anses föreligga med stöd av art. 135.2 första st. c) bör stöd för mervärdesbeskattning anses kunna hämtas i den fakultativa bestämmelsen art. 135.2 andra st., som anger: "Medlemsstaterna får besluta om ytterligare begränsningar av tillämpningsområdet för undantaget i punkt 1 i".

För övrigt innebär enligt min uppfattning lagstiftarens uttalanden i samband med reformen 1991 (SFS 1990:576 – jfr 12 201 031) att undantaget från skatteplikt i 3:2 inte heller ska gälla när fastighetsägaren upplåter plats för affischering utan att denne vidtar någon särskild åtgärd för affischering eller skyltning, såsom att sätta upp en tavla på husfasaden för affischering.³⁷² Se även 12 212 130.

³⁷⁰ Jfr prop. 1989/90:111 s. 198.

³⁷¹ Jfr även Forssén 2001 s. 161 och 166.

³⁷² Jfr prop. 1989/90:111 s. 197. Jfr även Forssén 2001 s. 160.

12 212 118 Ang. upplåtelse för djur av byggnader eller mark i 3 kap. 3 § första st. 8

I 3 kap. 3 § första st. 8 stipuleras 'undantag från undantaget i 3:2'. Det innebär att:

- skatteplikt föreligger för upplåtelse för djur av byggnader eller mark.

Det får noteras att förevarande fall omfattas av undantaget i art. 135.1 i i mervärdesskattedirektivet, och att ingen av de obligatoriska begränsningarna av undantaget enligt art. 135.2 första st. föreligger. Emellertid bör förevarande begränsning av undantaget i 3:2 ML som anges i 3 kap. 3 § första st. 8 anses ha stöd i den fakultativa bestämmelsen i art. 135.2 andra st. i mervärdesskattedirektivet, vilken anger: "Medlemsstaterna får besluta om ytterligare begränsningar av tillämpningsområdet för undantaget i punkt 1 l". Till stöd för min uppfattning hänvisar jag till att lagstiftaren, när skatteplikt infördes i GML i förevarande fall 1991 (genom SFS 1990:576), anförde att den tidigare gränsdragning som gjordes härvidlag mellan å ena sidan skattepliktigt tillhandahållande av djurskötsel, fodervärdskap eller betesservitut och å andra sidan skattefri upplåtelse av fastighet upphörde därigenom.³⁷³

12 212 119 Ang. vägar, broar, tunnlar och spåranläggningar för järnvägstrafik i 3 kap. 3 § första st. 9

I 3 kap. 3 § första st. 9 stipuleras 'undantag från undantaget i 3:2'. Det innebär att:

- skatteplikt föreligger för upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik.

Momsplikt infördes den 1 juli 1993, genom SFS 1993:642, för upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik. Ifrågavarande bestämmelse är i första hand föranledd av projektet med den fasta förbindelsen mellan Sverige och Danmark (Öresundsbron). Undantag från skatteplikt för avgifter för upplåtelse av vägar, broar eller tunnlar anses dessutom särskilt missgynna momspliktiga transportformer såsom järnvägar och färjetransporter, varför nämnda upplåtelse för trafik gjordes momspliktiga den 1 juli 1993.³⁷⁴

³⁷³ Jfr prop. 1989/90:111 s. 198. Jfr även Forssén 2001 s. 166.

³⁷⁴ Jfr prop. 1992/93:190 s. 13. Jfr även Forssén 2001 s. 161 och 166.

Med stöd av s.k. art. 395-tillstånd (jfr 12 201 022) från EU finns i 1 kap. 2 c § ML en hänvisning till att: ”Särskilda bestämmelser om mervärdesskatt finns i lagen (2000:142) om avtal med Danmark om mervärdesskatt för den fasta vägförbindelsen över Öresund”. Från min doktorsavhandling hämtar jag följande översiktliga redovisning om den momsmässiga sÄrlösning som Öresundskonsortiet således har erhållit med stöd av sådant tillstånd.³⁷⁵

Utöver de särskilda bestämmelserna om skattskyldighet i 6 kap., 9 kap och 9 c kap. ML finns regeln i 1 kap. 2 c § ML med nämnda hänvisning till *särskilda bestämmelser om mervärdesskatt*, och regeln infördes i ML genom SFS 2000:143. Den särskilda bestämmelsen 1 kap. 2 c § anses nödvändig i ML för att Åstadkomma mervärdesbeskattning av konsortiet (enkla bolaget) avseende den fasta vägförbindelsen mellan Sverige och Danmark över Öresund (Öresundskonsortiet).

Motivet till att införa den särskilda bestämmelsen beträffande Öresundskonsortiet har varit att lösa frågan om en effektiv uppbörd av moms för konsortiet. Den särskilda regeln avser ett enda enkelt bolag, Öresundskonsortiet, dvs. avtalet mellan Sverige och Danmark om den fasta vägförbindelsen över Öresund.³⁷⁶ Avtalet om att bygga Öresundsförbindelsen slöts mellan Sverige och Danmark 1991.³⁷⁷ Genom SFS 1993:642 infördes i GML möjlighet att göra avdrag i projektet för ingående moms på förvärv gjorda från och med den 1 oktober 1992. En avdragsrätt tillskapades genom att skattskyldighet under särskilda skäl infördes i 2 § femte st. GML.³⁷⁸

I samband med att Öresundsförbindelsen skulle tas i bruk 2000 uppmärksammades att mervärdesbeskattningen skulle ske enligt art. 9.2 a i sjätte direktivet³⁷⁹ till viss del i Sverige respektive Danmark, eftersom den sträcker sig mellan de båda länderna.³⁸⁰ DÄrför ansökte Sverige och Danmark hos EU-kommissionen och erhöLL tillstånd om undantag från EU:s regler med stöd av art. 27 i sjätte direktivet.³⁸¹ Undantaget möjliggjorde införandet av en förenklad hantering av skatteuttaget för Öresundsförbindelsen.³⁸² Förenklingen innebär att beskattningsunderlaget fördelas så att upplåtelse av förbindelsen anses tillhandahållen till 50 procent i Sverige och till 50 procent i Danmark.³⁸³ De förenklade reglerna innebär också att svenska och danska företagare får göra avdrag för erlagd moms på broavgiften direkt i sitt eget lands skattedeklaration.³⁸⁴ För utländska företagare som inte är momsregistrerade i vare sig Sverige eller Danmark innebär de förenklade reglerna att de får vända sig till SKV i Sverige för

³⁷⁵ Jfr avsnitt 2.6 i Forssén 2019 (1).

³⁷⁶ Förbindelsen ägs och drivs av Öresundskonsortiet, som bildats av det statligt ägda svenska bolaget Svedab AB och det av danska staten ägda bolaget A/S Öresundsförbindelsen. Se prop. 1999/2000:58 (Mervärdesskattefrågor med anledning av Öresundsförbindelsen) s. 16.

³⁷⁷ Se prop. 1999/2000:58 s. 14.

³⁷⁸ Se prop. 1992/93:190 (om mervärdesskatt på väg- och broavgifter, m.m.) s. 13.

³⁷⁹ Numera art. 47 i mervärdesskattedirektivet.

³⁸⁰ Se prop. 1999/2000:58 s. 17.

³⁸¹ Numera art. 395 i mervärdesskattedirektivet.

³⁸² Se prop. 1999/2000:58 s. 15.

³⁸³ Se prop. 1999/2000:58 s. 19.

³⁸⁴ Se prop. 1999/2000:58 s. 20 och 21.

återbetalning av såväl dansk som svensk moms. Det ansågs naturligt att de vänder sig till SKV på grund av att betalstationen finns i Sverige.³⁸⁵ Enligt författningskommentaren innebär 1 kap. 2 c § ML enbart att en upplysning lämnas om att det finns särskilda bestämmelser om mervärdesskatt, vilka hänger samman med beskattningen av avgifterna för passage över Öresundsbron.³⁸⁶

Även om ifrågasatt regel innebär en särlösning för Öresundskonsortiet och ingenting annat i ML, var den av intresse i min doktorsavhandling om enkla bolag (och partrederier) och moms. Den visar nämligen att frågan om en effektiv uppörd av moms är viktig både för Sverige som EU-land och för EU, som gav tillstånd till undantag från EU:s regler för konsortiet.

12 212 120 Ang. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning i 3 kap. 3 § första st. 10

I 3 kap. 3 § första st. 10 stipuleras 'undantag från undantaget i 3:2'. Det innebär att:

- skatteplikt föreligger för korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning.

Det får noteras att förevarande fall omfattas av undantaget i art. 135.1 l i mervärdesskattedirektivet, och att ingen av de obligatoriska begränsningarna av undantaget enligt art. 135.2 första st. föreligger. Emellertid bör förevarande begränsning av undantaget i 3:2 ML som anges i 3 kap. 3 § första st. 10 anses ha stöd i den fakultativa bestämmelsen i art. 135.2 andra st. i mervärdesskattedirektivet, vilken anger: "Medlemsstaterna får besluta om ytterligare begränsningar av tillämpningsområdet för undantaget i punkt 1 l".

På fastighetsområdet gäller för de flesta av 'undantagen från undantaget' – och för frivillig skattskyldighet – den generella momssatsen om 25 procent enligt huvudregeln 7 kap. 1 § första st. ML. Emellertid gäller i förevarande fall av korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning enligt pkt 10 i 3 kap. 3 § första st. den reducerade momssatsen om 6 procent, vilket följer av 7 kap. 1 § tredje st. 11 ML (jfr 12 212 010 och 12 214 010, I. och II.).

Jag nämner i det följande något översiktligt om korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning och vissa momsmässiga gränsdragningsfrågor inom idrottsområdet.³⁸⁷

³⁸⁵ Se prop. 1999/2000:58 s. 21.

³⁸⁶ Se prop. 1999/2000:58 s. 27. Där noteras för övrigt också att lagrådet avstod från att uttala sig om bestämmelsen.

³⁸⁷ Jfr Forssén 2001 s. 167 och 168. Jfr

Momsplikt infördes den 1 januari 1997, genom SFS 1996:1327, för korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning, och, som nämnts, med tillämpning av den reducerade momssatsen om 6 procent.³⁸⁸

Huvudregeln om undantag från skatteplikt på fastighetsområdet i 3:2 ML tillämpas när uthyrning sker av hela anläggningen till en användare, företag eller konferensanordnare, under längre tid och med uteslutande av alla andra användare.³⁸⁹ Däremot innebär förevarande 'undantag från undantaget' enligt pkt 10 i 3 kap. 3 § första st., att inträdesavgifter för idrottsutövare på träningsanläggningar momsbeskattas med tillämpning av momssatsen 6 procent. Detsamma – momsbeskattning med tillämpning av momssatsen 6 procent – gäller även för inträdesavgifter för publik till idrottstävlingar. Momsplikten på idrottsområdet är i övrigt generell och med tillämpning av den generella momssatsen om 25 procent, men för nyss nämnda tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrott och för tjänster som omsätts i omedelbart samband med beredandet av möjlighet att utöva idrott, gäller ett särskilt undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 11 a § ML, om tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller av en allmännyttig ideell förening som undantas från inkomstskattskyldighet för inkomsten enligt 7 kap. 3 § IL och därmed inte anses ha en ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 8 § ML.

HFD ansåg i förhandsbeskedet RÅ 2007 ref. 39 att den reducerade skattesatsen 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje st. 10 – numera 11 – ML ska tillämpas vid omsättning av vissa tjänster varigenom anställda i ett företag bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Vid omsättning av tjänster av det i målet aktuella slaget till de anställda eller till andra idrottsutövare skulle enligt HFD tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget, varvid – särskilt mot bakgrund av den EU-rättsliga skatteneutralitetsprincipen – det förhållandet att tjänsterna omsattes till arbetsgivaren för att utnyttjas av dennes anställda inte föranledde att en annan skattesats skulle tillämpas. HFD fastställde SRN:s besked.

HFD ansåg i förhandsbeskedet RÅ 2010 ref. 54 att en ideell förenings verksamhet bestående i ridundervisning och tävlingsverksamhet inte var yrkesmässig enligt 4 kap. 8 § ML, varför föreningen inte skulle betala någon moms för tillhandahållandena. Föreningen hade därmed inte någon avdragsrätt för ingående moms på förvärv i verksamheten. Föreningen hade därför begärt att bli skattskyldig med åberopande av att huvudregeln om beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet har direkt effekt (jfr ang. direkt effekt under 21 362 300).³⁹⁰ Föreningen ansåg sig sålunda vara en beskattningsbar person och

³⁸⁸ En förhistoria till den ändringen är att området för momsfri uthyrning av fastighet enligt GML på området sport och idrott hade utvidgats den 1 juli 1993, genom SFS 1993:642, såtillvida att det därigenom även kom att omfatta *tillhandahållande av lokal eller annan anläggning eller del därav för sport- eller idrottsutövning samt upplåtelse i samband därmed av verksamhetstillbehör eller annan inredning för sport- eller idrottsutövning*. Jag berör detta på s. 120 och 121 i Forssén 1994. Där nämner jag (på s. 121) även ett förhandsbesked från tiden före den lagändringen, RÅ 1992 ref. 103, där uthyrning av tennisbana ansågs vara undantagen från skatteplikt, oavsett om uthyrningen skedde för enstaka timmar eller på långtidskontrakt. I förhandsbeskedet hänvisas under *Rättsfall* till RÅ 1991 ref. 76 (förhandsbesked).

³⁸⁹ Jfr prop. 1996/97:10 s. 49.

³⁹⁰ Jfr målet RÅ 2007 ref. 57 beträffande 4 kap. 8 § och dåvarande 5 kap. 7 § ML, och fråga om direktivkonform tolkning av dessa båda regler i ML. HFD bedömde där en

att direktivet skulle gälla framför 4 kap. 8 § ML, som hänvisade till 7 kap. 7 § IL, och enligt det lagrummet var föreningen inte skattskyldig. I och för sig har yrkesmässig verksamhet ersatts med direktivets ekonomisk verksamhet, genom SFS 2013:368 den 1 juli 2013, men hänvisningen för de allmännyttiga ideella föreningarna och registrerade trossamfunden till begränsningen av skattskyldighet i IL kvarstår alltjämt i 4 kap. 8 § ML om än den hänvisningen sedan den 1 januari 2014 sker, genom SFS 2013:954, till 7 kap. 3 § IL i stället för till 7 kap. 7 § IL. Jag anser sålunda att HFD:s förhandsbesked RÅ 2010 ref. 54 är ett exempel på att 4 kap. 8 § ML bryter systematiskt mot mervärdesskattedirektivet, när det gäller allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Detta genom att lagrummet för dem begränsar mervärdesbeskattningen, och därmed också avdragsrätten för ingående moms, med avseende på bestämningen av skattesubjektet i stället för som i mervärdesskattedirektivet med avseende på objektet, dvs. omsättningen av vara eller tjänst. Se mer ang. den frågeställningen: 12 214 050.

HFD har i förhandsbeskedet HFD 2012 ref. 71 ansett att den reducerade skattesatsen om 6 procent för idrottslig verksamhet enligt 7 kap. 1 § tredje st. 10 – numera 11 – ML inte ska tillämpas avseende tjänster bestående i övningar för barn i åldrarna tre månader till fyra år i simbassäng. I stället gäller den generella momssatsen om 25 procent enligt huvudregeln 7 kap. 1 § första st. ML för tjänsterna.

HFD har i förhandsbeskedet HFD 2018 not. 34 ansett att den reducerade skattesatsen om 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje st. 10 – numera 11 – ML ska tillämpas för ett bolags omsättning av paketerbjudanden för att spela paintball på bolagets anläggning.

Om den som tillhandahåller en idrottslig aktivitet säljer idrottsartiklar användbara för den aktuella verksamheten till utövarna, saknas samband med fastighetsområdet. Sådan försäljning utgör skattepliktig omsättning av varor, eftersom den omfattas av den generella skatteplikten enligt 3 kap. 1 § första st. ML. Då tillämpas också den generella momssatsen om 25 procent, enligt 7 kap. 1 § första st. ML.³⁹¹

HFD har i förhandsbeskedet HFD 2013 ref. 65 ansett att reparation och service av sportutrustning inte utgör sådana tjänster för vilka den reducerade momssatsen om 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje st. 10 – numera 11 – ML ska tillämpas. Från och med 2017 gäller dock den reducerade momssatsen om 12 procent för reparationer av cyklar med tramp- eller vevanordning, skor, lädervaror, kläder och hushållslinne, enligt 7 kap. 1 § andra st. 6 ML (jfr 12 113 000 C). Det innebär enligt min mening att reparation och service av sportutrustning också bör omfattas av momssatsen 12 procent i den mån tjänsterna avser skor och kläder etc. enligt 7 kap. 1 § andra st. 6, i stället för av den generella momssatsen om 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML.

idrottsförening som näringsidkare enligt den dåvarande konsultregeln [jfr numera 5 kap. 5 § (och 6 §) ML] vid förvärv av spelarrättigheter och befann därmed föreningen skyldig att betala moms för förvärven. Jag nämner den tidigare konsultregeln även under 21 112 000.

³⁹¹ Jfr prop. 1996/97:10 s. 41.

12 212 121 Ang. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer i 3 kap. 3 § första st. 11

I 3 kap. 3 § första st. 11 stipuleras 'undantag från undantaget i 3:2'. Det innebär att:

- skatteplikt föreligger för upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer.

Förevarande 'undantag från undantaget' på fastighetsområdet infördes i ML den 1 juli 2000, genom SFS 2000:500. Skatteplikten som stipuleras genom 'undantaget från undantaget' enligt pkt 11 i 3:3 första st. skulle enligt min mening kunna anses omfattad av en av de obligatoriska begränsningarna av undantaget i art. 135.1 l i mervärdesskattedirektivet, nämligen art. 135.2 första st. b), som avser: "Uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon". I fall där skatteplikt inte skulle kunna anses föreligga med stöd av art. 135.2 första st. b), t.ex. andra delar av en terminalanläggning än de där fordon parkeras men som ändå har att göra med den trafik som trafikoperatörerna administrerar, bör stöd för mervärdesbeskattning anses kunna hämtas i den fakultativa bestämmelsen art. 135.2 andra st., som anger: "Medlemsstaterna får besluta om ytterligare begränsningar av tillämpningsområdet för undantaget i punkt 1 l".

12 212 122 Ang. upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som omfattas av upplåtelsen i 3 kap. 3 § första st. 12

I 3 kap. 3 § första st. 12 stipuleras 'undantag från undantaget i 3:2'. Det innebär att:

- skatteplikt föreligger för upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som omfattas av upplåtelsen.

Förevarande lagrum infördes i ML den 1 januari 2014, genom SFS 2013:954. Skatteplikten som stipuleras genom 'undantaget från undantaget' enligt pkt 12 i 3:3 första st. skulle enligt min mening kunna anses omfattad av en av de obligatoriska begränsningarna av undantaget i art. 135.1 l i mervärdesskattedirektivet, nämligen art. 135.2 första st. c), som avser: "Uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner". I fall där skatteplikt inte skulle kunna anses föreligga med stöd av art. 135.2 första st. c), bör stöd för mervärdesbeskattning anses kunna hämtas i den fakultativa bestämmelsen art. 135.2 andra st., som anger:

”Medlemsstaterna får besluta om ytterligare begränsningar av tillämpningsområdet för undantaget i punkt 1 l”.

Det är således upplåtelsen av plats på en mast (eller liknande konstruktion) etc. som omfattas av skatteplikten enligt pkt 12 i 3 kap. 3 § första st. ML. Upplåtelsen av själva platsen för en mast på ett hustak omfattas däremot av huvudregeln om undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 2 §, enligt förarbetena.³⁹² Så långt sträcker sig således inte begränsningen av huvudregeln om undantag från skatteplikt i 3:2 att upplåtelsen av själva ytan på hustaket för masten skulle anses skattepliktig.

12 212 130 Gränsdragningen mellan 3 kap. 2 § och tjänster som omfattas av den generella skatteplikten i 3 kap. 1 § första st.

I detta avsnitt berörs gränsdragningen mellan å ena sidan den huvudregel som gäller på fastighetsområdet i 3 kap. 2 § ML om undantag från skatteplikt för överlåtelse av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av rättigheter till fastighet (jfr 12 212 010) och å andra sidan den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML.

Angående fastighetsområdet är gränsdragningen mellan 3 kap. 1 § första st. ML, dvs. huvudregeln om en generell skatteplikt för omsättning av varor och tjänster, och huvudregeln om undantag från skatteplikt på fastighetsområdet enligt 3 kap. 2 § ML av intresse, om det framgår att det inte är fråga om skatteplikt på grund av att ett ’undantag från undantaget’ föreligger enligt 3 kap. 3 § första st. 1-12 ML. I så fall gäller för en sammansatt prestation på fastighetsområdet, där tillhandahållandet av fastighet t.ex. enbart utgör ett underordnat led till annat tillhandahållande av varor eller tjänster, att tillhandahållandet i sin helhet är skattepliktigt, om inte undantag anges i någon av reglerna i 3 kap. 4-32 §§ ML. Upplåtelse eller överlåtelse enligt 3 kap. 3 § första st. 1-2 ML har berörts ovan i avsnitten 12 212 111-12 212 122, och jag berör problematiken med 3 kap. 2 § ML och sammansatta transaktioner på fastighetsområdet i avsnitt 12 212 140.

I detta avsnitt berörs gränsdragningen mellan huvudregeln om undantag från skatteplikt på fastighetsområdet i 3:2 och den generella skatteplikten för varor och tjänster i 3:1 första st. ML utan någon inblandning av ’undantagen från undantaget i 3:2’ enligt 3:3 första st. 1-12 ML. Sistnämnda nämner jag i detta avsnitt enbart jämförelsevis, för att ge kontrastverkan åt beskrivningen av nämnda gränsdragning –

³⁹² Jfr prop. 2013/14:1 s. 476.

varvid hänvisning sker till vissa av de tidigare avsnitten i framställningen angående fastighetsområdet av intresse därvidlag.

Beträffande tjänster som innebär överlåtelse eller upplåtelse av olika rättigheter till fastighet gäller, som nämnts (jfr 12 212 010), liksom för fastighetsförsäljning, som huvudregel ett i princip generellt undantag från momsplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Det medför att någon beskattning inte heller ska ske i sådana fall. I första hand avser man att subventionera boendet genom detta undantag, även lokaluthyrning omfattas emellertid av undantaget från beskattning.³⁹³

Undantaget från skatteplikt avser i princip transaktioner, vars huvudsakliga innebörd är att upplåtaren ställer fastigheten eller del därav till rättighetsinnehavarens förfogande. Gränsdragningen mellan momspliktig tjänst och momsfri upplåtelse av fastighet fanns redan i äldre svensk mervärdesskatterätt från tiden före reformen 1991 (dvs. före SFS 1990:576 – jfr 12 201 031) och gällde närmast lagring eller förvaring samt upplåtelse av reklamplats. Lagring eller förvaring var med vissa begränsningar momspliktiga tjänster, medan uthyrning av lagerlokal eller annat utrymme åt någon som själv lagrar varor däremot inte räknades som en lagringstjänst utan som upplåtelse av fastighet. Lagstiftaren uttalade i samband med reformen 1991 att den gränsdragningen bör i princip bestå.³⁹⁴

- Däremot infördes i och med reformen 1991 vissa utvidgningar av momsplikten i särskilda fall, dvs. vad jag benämner 'undantagen från undantaget i 3:2' enligt 3 kap. 3 § första st. 1-12 ML. Lagstiftaren nämnde därvidlag särskilt bl.a. upplåtelse av förvaringsboxar (t.ex. bankfack) resp. upplåtelse av utrymme för reklam eller annonsering på fastighet resp. upplåtelse för djur av byggnader eller mark – jfr ang. 3 kap. 3 § första st. 6 under 12 212 116 resp. ang. 3 kap. 3 § första st. 7 under 12 212 117 resp. ang. 3 kap. 3 § första st. 8 under 12 212 118.³⁹⁵

Beträffande förvaringsboxar får jag särskilt uppmärksamma att upplåtelse av förvaringsboxar i allmänhet, t.ex. förvaringsskåp i ett köpcenter, utgör tjänst bestående i skattepliktig upplåtelse av vara (jfr lös egendom). Sådan upplåtelse avser således, till skillnad från t.ex. bankfack, inte förvaringsbox som omfattas av fastighetsbegreppet enligt 3:3 första st. 6 ('undantag från undantaget'), utan den omfattas av skatteplikt redan enligt den generella skatteplikten för omsättning av vara eller tjänst i 3 kap. 1 § första st. ML (jfr 12 212 116).

³⁹³ Jfr prop. 1989/90:111 s. 89. Jfr även Forssén 2001 s. 160.

³⁹⁴ Jfr prop. 1989/90:111 s. 196. Jfr även Forssén 2001 s. 160.

³⁹⁵ Jfr prop. 1989/90:111 s. 197 och 198. Jfr även Forssén 2001 s. 160.

Överlåtelse eller upplåtelse av arrende, hyresrätt, bostadsrätt, tomträtt, servitutsrätt eller annan rättighet till fastighet eller del av fastighet undantas således från skatteplikt, enligt 3 kap. 2 § första st. ML. utgör alltså icke momspliktig omsättning. Ingår som en del av en sådan upplåtelse exempelvis tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme eller nätutrustning för radio och TV, undantas det också från skatteplikt, enligt 3 kap. 2 § andra st. ML. Enligt lagstiftaren gäller dock inte undantaget från skatteplikt avseende nätutrustning för fastighetsupplåtares förmedling av program,³⁹⁶ utan sådan förmedling omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av (vara eller) tjänst enligt 3 kap. 1 § första st. ML. Notera att förmedlingstjänster är momspliktiga i sig: Om inte undantag uttryckligen anges i någon av reglerna i 3 kap. ML för den aktuella sortens förmedling föreligger momsplikt. Det finns därvidlag inte någon koppling till huruvida den förmedlade varan eller tjänsten är momspliktig eller ej. Lagstiftaren angav i samband med reformen 1991, att ”den generella skatteplikten bör också omfatta all yrkesmässig förmedlingsverksamhet oavsett om förmedlingstjänsten avser fastighet eller skattefria varor och tjänster”.³⁹⁷

12 212 140 Problematiken med 3 kap. 2 § och s.k. sammansatta transaktioner på fastighetsområdet

Om ett tillhandahållande innefattar såväl fastighetsupplåtelse – 3 kap. 2 § ML – som andra tjänster eller varor, s.k. sammansatt transaktion, blir det nödvändigt att ta ställning till huruvida transaktionen ska mervärdesbeskattas helt, delvis eller inte alls.³⁹⁸

Huvudregeln för sammansatta transaktioner över huvud taget är enligt 7 kap. 7 § ML att prestationer av olika momsmässig karaktär eller som omfattas av olika momssatser är delning (delningsprincipen): Är prestationerna åtskiljbara ska de behandlas separat i en faktura avseende den sammansatta transaktionen.

Är det inte möjligt att tillämpa delningsprincipen, ska momsmässig karaktär eller tillämplig momssats avseende en sammansatt transaktion bestämmas utifrån en huvudsaklighetsprincip:

- SKV uttrycker, som nämnts (jfr 12 210 010), vad som avses med huvudsakligen enligt följande: ”En prestation ska anses som

³⁹⁶ Jfr prop. 1989/90:111 s. 198. Jfr även Forssén 2001 s. 160.

³⁹⁷ Jfr prop. 1989/90:111 s. 106. Jfr även Forssén 2001 s. 38 och 206. Notera för övrigt att fastighet också utgör vara numera (enligt 1:6 ML – jfr 11 100 000 och 12 201 010). Det förändrar dock inte något i sak, utan lagstiftarens uppfattning äger giltighet också idag enligt min mening.

³⁹⁸ Jfr även Forssén 2001 s. 168.

underordnad ett huvudsakligt tillhandahållande när kunderna inte efterfrågar den i sig utan den är endast ett medel för att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga vara eller tjänst som tillhandahålls.”³⁹⁹

- SKV uttrycker det, som också nämnts (jfr 12 210 010), väl genom att med stöd av EU-domstolens praxis ange att delningsprincipen inte ska tillämpas avseende en sammansatt transaktion om det vore ’konstlat’.⁴⁰⁰ Nedan i detta avsnitt berörs ytterligare förhandsavgöranden från EU-domstolen beträffande den frågeställningen, vilka har anförts av HFD vid bedömningen av om transaktioner på fastighetsområdet är sammansatta eller fristående (separata).

I samband med momsreformen 1991 (SFS 1990:576 – jfr 12 201 031) uttalade departementschefen bl.a. följande av intresse för frågan om moms och sammansatta transaktioner på fastighetsområdet:

”Undantaget från skatteplikt avser i princip transaktioner, vars huvudsakliga innebörd är att upplåtaren ställer fastigheten eller del därav till rättighetshavarens förfogande. Gränsdragningen mellan skattepliktig tjänst och skattefri upplåtelse av fastighet finns redan enligt nuvarande ordning. Det gäller närmast lagring eller förvaring samt upplåtelse av reklamplats. Lagring eller förvaring är med vissa begränsningar en skattepliktig tjänst enligt nuvarande 10 §. Uthyrning av lagerlokal eller annat utrymme åt någon som själv lagrar varor räknas däremot inte som en lagringstjänst utan anses som upplåtelse av fastighet. Denna gränsdragning bör i princip bestå. I andra stycket av anvisningspunkten föreslås dock infört vissa utvidgningar av skatteplikten i särskilda fall, såsom vid upplåtelse av förvaringsboxar”.⁴⁰¹

Jag anser att lagstiftarens uttalande visar för ifrågavarande sammanhang att sammansatta transaktioner på fastighetsområdet avser gränsdragningen mellan huvudregeln om undantag från skatteplikt i 3:2 och den generella skatteplikten för varor och tjänster i 3:1 första st. samt

³⁹⁹ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014, avsnitt 11 (s. 33). Jfr även Forssén 2001 s. 58: Den procentsiffra som brukar användas för begreppet huvudsakligen i skatterättsliga sammanhang är annars 70-80 procent.

⁴⁰⁰ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1: avsnitt 9.2.2.2 (s. 255), där RÅ 2007 not. 164 och EU-målet C-111/05 berörs (HFD inhämtade förhandsavgörande från EU-domstolen i RÅ 2007 not. 164); avsnitt 11.7.1 (s. 405), där EU-målet C-41/04 (Levob Verzekering och OV Bank) berörs; och avsnitt 11.7.1 (s. 405 och 406), där EU-målet C-88/09 (Graphic Procédé) berörs. I förstnämnda EU-målet använder EU-domstolen uttrycket att en uppdelning av en sammansatt transaktion inte får ske på *fiktiv väg*.

⁴⁰¹ Se prop. 1989/90:111 s. 196 och 197. Jfr även Forssén 2001 s. 168 och 169.

mellan 3:2 och 'undantagen från undantaget i 3:2' enligt 3:3 första st. 1-12 ML. Jämför 12 212 130, där jag också berör gränsdragningen mellan 3:2 och 3:1 första st., men utan någon inblandning av 'undantagen från undantaget i 3:2' enligt 3:3 första st. 1-12 ML.

Sammansatta transaktioner på fastighetsområdet och frågan om delning eller huvudsaklighetsbedömning avseende momsfrött inslag (3:2) resp. momspliktigt inslag (3:1 första st. eller 3:3 första st. 1-12) är en tämligen komplex problematik med många variationer av frågeställningen.

I förarbetena till ändringen 2017 (SFS 2016:1208) av fastighetsbegreppet i 1 kap. 11 § ML (jfr 12 212 111) anger lagstiftaren följande beträffande prövningen av om en sammansatt eller flera omsättningar ska anses föreligga:⁴⁰²

- Varje transaktion ska i regel ses som separat och självständig, men om en transaktion består av flera delar måste det dock bedömas om det ska anses vara fråga om en enda omsättning eller flera separata omsättningar.
- En enda omsättning anses föreligga när två eller flera delar har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör en enda odelbar ekonomisk omsättning och att det därför vore *konstlat* (jfr 12 210 010) att försöka skilja de olika delarna från varandra.
- En undersökning måste ske angående vilka delar som är kännetecknande för att bedöma om det är fråga om en eller flera omsättningar. För bedömningen ska ledning hämtas i den genomsnittliga kundens uppfattning.
- Det anses föreligga en enda omsättning även när en eller flera delar utgör den huvudsakliga omsättningen och den andra eller de andra delarna ska betraktas som underordnade och skattemässigt behandlas på samma sätt som den huvudsakliga. Lagstiftaren anger därvidlag att en del ska anses som underordnad i synnerhet när kunderna inte efterfrågar denna i sig, utan den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänsten eller varan.

⁴⁰² Jfr prop. 2016/17:14 s. 29, där lagstiftaren, för sin uppfattning om hur den prövningen ska ske, hänvisar till t.ex. EU-målen C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa) och C-392/11 (Field Fisher Waterhouse LLP). Jfr ang. sammansatta transaktioner även prop. 2016/17:14 s. 26 och 27.

- Lagstiftaren nämner också att när det gäller uthyrning av parkeringsplatser (som omfattas av skatteplikt enligt art. 135.2 första st. b i mervärdesskattedirektivet – jfr 3 kap. 3 § första st. 5 ML) har EU-domstolen i målet 173/88 (Henriksen) funnit att uthyrningen är undantagen från skatteplikt, om den sker i nära anknytning till en undantagen uthyrning av fast egendom för annat ändamål t.ex. för boende.⁴⁰³

I sistnämnda hänseende får också nämnas att HFD har följande uppfattning om 'undantaget från undantaget' i 3 kap. 3 § första st. 5 ML, när lagrummet avser parkering i vad begreppet avser förtöjning och ankring av transportmedel (båtar):

- Om en kommun upplåter ett markområde i sin helhet till en båtklubb, som under hela avtalstiden får använda marken för uppläggning av båtar, anser HFD i förhandsbeskedet HFD 2018 ref. 40 att skatteplikt enligt 3 kap. 3 § första st. 5 ML föreligger, dvs. att 'undantag från undantaget i 3:2' föreligger, trots att marken inte har varit särskilt anpassad för sådan parkering (jfr 12 212 115). I markupplåtelseerna ingick inte några byggnader. De byggnader som fanns på kommunens mark, såsom klubbhus, mastskjul, verkstäder och förråd, hade uppförts och bekostats av båtklubbarna.

Vidare får jag nämna följande ang. HFD:s och EU-domstolens rättspraxis beträffande bedömningen av om transaktioner på fastighetsområdet är sammansatta eller fristående (separata):

- HFD har i förhandsbeskedet HFD 2017 not. 12 bedömt att en kommuns upplåtelse för båtar av markområden respektive hamnanläggningar utgör omsättning av separata tjänster. HFD ansåg vid en samlad bedömning att upplåtelseerna inte kunde anses ha ett så nära samband att det skulle vara konstlat att skilja dem från varandra. HFD hänvisade i det hänseendet till att EU-domstolen, särskilt beträffande frågan om det vore konstlat att skilja olika delar av en transaktion från varandra, för den bedömningen lagt vikt vid bl.a. om transaktionen är till nytta för kunden endast om alla delar av denna finns med.⁴⁰⁴

⁴⁰³ Jfr även Forssén 2011, avsnitt 5.2, där jag behandlar parkeringsverksamhet i svensk rättspraxis, varvid jag hänvisar – förutom till bl.a. EU-målet 173/88 (Henriksen) – till RÅ 2003 ref. 80 och RÅ 2007 ref. 13, och anför att dessa båda förhandsbesked från HFD visar på ett behov av lagförtydligande ang. ML med avseende på historiska kopplingar till den nationella inkomstskatterätten. För övrigt berörs 3 kap. 3 § första st. 5 ML under 12 212 115.

⁴⁰⁴ HFD anförde följande EU-mål: C-461/08 (Don Bosco Onroerend Goed, pkt 39; och C-175/09 (AXA UK), pkt 23.

- HFD noterade vidare att det av EU-domstolens praxis framgår att även om olika delar av en transaktion kan tillhandahållas var och en för sig så kan det vara konstlat att skilja delarna åt, om kunden efterfrågar just kombinationen av de olika delarna.⁴⁰⁵ Även om det kunde antas ha ett värde för hyrestagaren att upplåtelseerna sammantaget möjliggjorde förtöjning och förvaring av båtar året runt, kunde det enligt HFD inte anses att en förutsättning för att upplåtelsen av hamnanläggningen skulle vara till nytta för hyrestagaren var att denne också fick tillgång till ett markområde där båtarna kunde vinteförvaras. Inte heller kunde hyrestagarens nytta av att få tillgång till ett markområde för vinterförvaring anses vara beroende av att upplåtaren också tillhandhöll båtplatser i vattnet.
- Till detta kom att upplåtelseerna skedde i separata avtal med separat prissättning, varvid HFD emellertid noterade att EU-domstolen anser, enligt pkt 44 i målet C-224/11 (BGZ Leasing), att separat fakturering och prissättning av tjänster i och för sig talar för att det rör sig om fristående transaktioner, men att det inte är av en avgörande betydelse för den bedömningen. HFD ansåg dock vidare att det kunde antas att såväl tillgång till hamnanläggning som tillgång till vinterförvaring hade ett självständigt värde för hyrestagaren. Därmed framstod ingen av delarna som underordnad den andra, varför HFD ansåg att det inte heller på den grunden kunde anses vara fråga om ett enda sammansatt tillhandahållande.

Jag anser att sistnämnda är förenligt med min uppfattning av innebörd att 'undantag från undantaget' enligt vad som stipuleras om förtöjning och förankring av transportmedel (båtar) i 3 kap. 3 § första st. 5 ML inte gäller upplåtelse av enbart råmark. I stället gäller enligt min uppfattning i sådant fall huvudregeln på fastighetsområdet om undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML, varvid jag får anföra följande:

- Lagstiftaren noterade i samband med momsreformen enligt SFS 2000:500 (jfr 12 212 121 och 12 212 210) att EU-domstolen i mål C-468/93 (Belastingdienst Grote Onderneming), med anledning av uttrycket "råmark eller iordningsställd mark" i art. 4.3 b) andra st. i sjätte direktivet (numera art. 12.3 i mervärdesskattedirektivet), uttalade att det "avser mark som av

⁴⁰⁵ HFD anförde härvidlag EU-målet C-44/11 (Deutsche Bank), pkt:erna 24-28. Målet "Deutsche Bank" berörs dessutom på samma tema i 12 213 151.

medlemsstaterna definierats som byggnadsmark oavsett om den är iordningsställd eller ej”.⁴⁰⁶

- Nyss nämnda och vad HFD – utifrån EU-domstolens praxis – anför i HFD 2017 not. 12 vid sin bedömning av innebörd att omständigheterna i fallet var sådana att en kommuns upplåtelse för båtar av markområden respektive hamnanläggningar utgör omsättning av separata tjänster, vilka sålunda var för sig omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § resp. av 'undantaget från undantaget' (dvs. skatteplikt) enligt 3 kap. 3 § första st. 5, visar enligt min mening att upplåtelse av enbart råmark för uppläggning av båt är en från skatteplikt undantagen tjänst enligt huvudregeln på fastighetsområdet, dvs. 3:2 ML.
- I förevarande exempel med upplåtelse av enbart råmark är det sålunda enligt min uppfattning inte fråga om någon sådan tjänst som skulle kunna anses omfattad av 'undantaget från undantaget i 3:2' enligt vad som stipuleras om förtöjning och ankring av transportmedel (båtar) i 3 kap. 3 § första st. 5 ML eller vad som HFD – i enlighet med regelns äldre ordalydelse – benämner hamnanläggning i HFD 2017 not. 12 (jfr även begreppet hamnrörelse som omnämns i 12 212 115). Skatteplikt uppkommer inte i ett sådant fall enligt min mening, om köparen av tjänsten bestående i mark för uppläggning av båt enbart köper just det och sköter sig själv beträffande vad som krävs därvidlag i övrigt.

I sammanhanget får jag dock framhålla att det behövs ganska få tjänster utöver själva tillhandahållandet av t.ex. en lokal för att det inte längre ska anses vara fråga om undantag enligt 3:2 ML, utan om ett tillhandahållande som är skattepliktigt:

- Exempelvis ett tillhandahållande av konferensarrangemang bör enligt min uppfattning anses till fullo skattepliktigt enligt 3:1 första st. ML, eftersom det är fråga om ett tillhandahållande där övriga tjänster efterfrågas i sig och själva tillhandahållandet av lokalen får anses underordnad dem.⁴⁰⁷ Den uppfattningen beläggs enligt min mening av förhandsbeskedet RÅ 2007 ref. 33. Där ansåg SRN att lokalupplåtelser för konferenser sedan åtskilliga år har utvecklats till en näringsgren där tillhandahållanden i verksamheten av olika arrangemang, anordningar och andra faciliteter på grund av ökad konkurrens har kommit att bli ett i förhållande till själva lokalupplåtelsen

⁴⁰⁶ Jfr prop. 1999/2000:82 s. 51. Jfr även Forssén 2001 s. 170.

⁴⁰⁷ Jfr även Forssén 2001 s. 169 och 170.

alltmer dominerande inslag. Tillhandahållandena i ärendet var enligt SRN exempel på sådan verksamhet där ett stort antal tjänster erbjuds konferensdeltagarna utöver den i både tid och rum relativt begränsade dispositionsrätten till vissa lokaler där konferensen hålls. SRN fann därför att lokalupplåtelsen i det sammansatta konferensarrangemanget endast var ett medel för sökanden att på bästa sätt kunna tillhandahålla den av kunden efterfrågade tjänsten avseende arrangemanget. SRN hänvisade därvidlag till dessa båda EU-mål: C-150/99 (Stockholm Lindöpark), pkt 27; och C-349/96 (CPP). SRN ansåg att tjänsten inte var undantagen från skatteplikt och att den generella momssatsen 25 procent gällde för tillhandahållandet av den. HFD fastställde SRN:s besked.

- Beträffande konferensarrangemang på hotell eller liknande föreligger för övrigt en gränsdragning mellan å ena sidan 'undantaget från undantaget i 3:2' enligt 3 kap. 3 § första st. 4 ML, där den reducerade momssatsen om 12 procent gäller enligt 7:1 andra st. 1 ML (jfr 12 212 114), och å andra sidan 3 kap. 1 första st. ML, där den generella momssatsen om 25 procent gäller enligt 7:1 första st. ML. Eftersom avvikelser från de generella momsreglerna ska tillämpas restriktivt (jfr 12 210 010), är min uppfattning att den generella momssatsen om 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML bör gälla för konferensarrangemang även om de tillhandahålls på hotell eller liknande.

Det här exemplet visar att det kan finnas problem också angående sammansatta transaktioner på fastighetsområdet bestående i olika skattepliktiga tillhandahållanden, där olikheten enbart berör frågan om tillämplig momssats. Därvidlag får jag särskilt erinra om de reducerade momssatserna om 12 resp. 6 procent för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet etc. (jfr 12 212 114) resp. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning (jfr 12 212 120), vilka ska brytas av mot de inslag i en sammansatt transaktion på fastighetsområdet som omfattas av den generella skatteplikten och generella momssatsen om 25 procent.

- Om hotellet i exemplet nyss inte bara tillhandahåller konferenslokalen med konferenstjänster, utan också tillhandahåller rumsuthyrning (hotellrum) och servering och utfärdar en gemensam faktura för hela tillhandahållandet, gäller enligt min uppfattning följande:
 - Huvudregeln om delning i 7 kap. 7 § ML bör tillämpas, så att hotellrum och servering särdebiteras med tillämpning av den

reducerade momssatsen om 12 procent för rumsuthyrningen (7:1 andra st. 1) och för serveringen (7:1 andra st. 5) [jfr 12 212 114], medan den generella momssatsen om 25 procent tillämpas för konferenstjänsten (inklusive konferenslokal).

12 212 200 Frivillig skattskyldighet⁴⁰⁸

12 212 210 Allmänt om frivillig skattskyldighet

Syftet med den frivilliga skattskyldigheten – enligt 3 kap. 3 § andra fjärde st. och 9 kap. ML (jfr 12 212 010) – är att den som exempelvis förhyr en verksamhetslokal för sådan avdrags- eller återbetalningsberättigande verksamhet ska jämföras momsmässigt sett med den som bedriver sin skattepliktiga eller återbetalningsberättigade verksamhet i egna lokaler och kan lyfta momsen på investeringar i lokalen: Genom hyresvärdens frivilliga skattskyldighet kan motsvarande momsutgift för värden övervältras genom avdrag och debitering till förhyraren som i sin momsdeklaration lyfter den av värden debiterade momsen på hyran.⁴⁰⁹ Reglerna om frivillig skattskyldighet infördes från början, den 1 juli 1979 (SFS 1979:304), med förebild från Danmark samt EG:s sjätte momsdirektiv.⁴¹⁰ De har reviderats sedan dess, främst:

- genom SFS 2000:500 den 1 januari 2001, då framför allt de s.k. återföringsreglerna slopades och numera enbart reglerna om jämkning av ingående moms kan bli tillämpliga för förändrad användning eller överlåtelse av fastighet för vilken frivillig skattskyldighet gäller,⁴¹¹ och
- genom SFS 2013:954 den 1 januari 2014, då reglerna om frivillig skattskyldighet förenklades så att ett ansökningsförfarande inte längre krävs för frivillig skattskyldighet enligt huvudregeln därom i 9 kap. 1 §, utan ansökan hos SKV om frivillig skattskyldighet numera bara krävs vid s.k. uppförandeskede enligt 9 kap. 2 §.⁴¹²

Här återges förutsättningarna för frivillig skattskyldighet enligt **9 kap. 1 §** (genom debitering i faktura av moms på hyra) respektive **9 kap. 2 §** (genom ansökan hos SKV om frivillig registrering vid uppförandeskede):

⁴⁰⁸ Jfr även Forssén 2019 (3), Avd. II, 8 kap.

⁴⁰⁹ Jfr prop. 1978/79:141 s. 68. Jfr även Forssén 2001 s. 172 och 173.

⁴¹⁰ Jfr prop. 1978/79:141 s. 69.

⁴¹¹ Jfr Forssén 2001 s. 171.

⁴¹² Se prop. 2013/14:1 s. 466, 472, 473 och 474.

9 kap. 1 § ML

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1 och 2 gäller endast för fastighetsägare, hyresgäster, bostadsrättshavare, konkursbon och mervärdesskattegrupper som har angett utgående skatt i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen (frivillig skattskyldighet).

Om den fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten ägs eller innehas av en beskattningsbar person som ingår i en mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 §, blir mervärdesskattegruppen frivilligt skattskyldig om fakturan har utfärdats av den beskattningsbara person i mervärdesskattegruppen som äger fastigheten eller, i fråga om en hyresrätt eller bostadsrätt, av den beskattningsbara person som innehar hyresrätten eller bostadsrätten. Första stycket gäller även om fakturan har utfärdats i den beskattningsbara personens namn och för dennes räkning av köparen eller av en tredje person.

Frivillig skattskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse till någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 § gäller endast om upplåtaren har ett intyg om att upplåtelsen sker till någon som har rätt till sådan återbetalning. Intyget ska vara utfärdat av Utrikesdepartementet.

En faktura som avses i första stycket ska ha utfärdats senast sex månader från den första dagen i den uthyrningsperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser. En fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare, ett konkursbo eller en mervärdesskattegrupp ska inte anses ha blivit frivilligt skattskyldig enligt första stycket om hela skattebeloppet sätts ned i en kreditnota som avses i 11 kap. 10 §. Det gäller dock endast om kreditnotan utfärdas senast fyra månader från den dag då fakturan utfärdades.

9 kap. 2 § ML

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § tredje stycket 3 gäller endast om Skatteverket har beslutat om frivillig skattskyldighet efter ansökan. En sådan ansökan får göras av en fastighetsägare, ett konkursbo eller av en sådan gruppövudman som avses i 6 a kap. 4 §.

Om den fastighet som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten ägs av en beskattningsbar person som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § ska ansökan göras av gruppövudmannen med samtycke av den beskattningsbara personen.

Vad som i första stycket sägs gäller endast om

- det finns särskilda skäl,
- den sökande har för avsikt att använda fastigheten för sådan uthyrning eller upplåtelse som avses i 3 kap. 3 § andra stycket, och
- det är lämpligt med hänsyn till den sökandes personliga eller ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt.

I sammanfattning är således förutsättningarna för frivillig skattskyldighet, för uthyrning av en verksamhetslokal etc. (för

stadigvarande användning i en verksamhet som medför avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms), att:

- fastighetsägare, hyresgäster, bostadsrättshavare, konkursbon eller mervärdesskattegrupper anger utgående moms i en faktura till hyresgästen för sin uthyrning eller upplåtelse,⁴¹³ eller
- SKV beslutar om frivillig skattskyldighet efter ansökan därom från en fastighetsägare, ett konkursbo eller en gruppövudman i mervärdesskattegrupp, varvid bl.a. särskilda skäl krävs, dvs. att ett s.k. uppförandeskede föreligger.⁴¹⁴

Under 12 212 010 återges bl.a. andra-fjärde st. i 3 kap. 3 § ML, varav följer att grundförutsättningen för frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 1 eller 2 § är att uthyrningen av t.ex. en verksamhetslokal ska ske till någon som stadigvarande använder lokalen i en verksamhet som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt för ingående moms.⁴¹⁵ Det är således i enlighet med det i förevarande avsnitt beskrivna syfte med reglerna om frivilligt inträde i momssystemet som gällt från början. Därav framgår också att skatteplikt dock inte gäller om uthyrningen avser stadigvarande bostad.⁴¹⁶ Även om någon bedriver verksamhet som medför skattskyldighet i en förhyrd lägenhet som till sin karaktär utgör stadigvarande bostad kan således inte hyresvärden tillämpa reglerna om frivillig skattskyldighet. Exempelvis en konsultverksamhet kan drivas i en bostadslägenhet, men hyresvärden kan inte tillämpa reglerna om frivillig skattskyldighet.

- Beträffande det sistnämnda fallet får nämnas att ett möjliggörande av frivillig skattskyldighet för uthyrning avseende stadigvarande bostad enbart skulle leda till en s.k. kumulativ effekt (skatt-på-skatt-effekt): Hyresvärden skulle då debitera moms på hyran till konsulten, som inte skulle ha någon avdragsrätt för den momsen på grund av avdragsförbudet i 8 kap. 9 § första st. 1 ML för ingående moms hänförlig till stadigvarande bostad. Med hänsyn till det avdragsförbudet skulle inte heller hyresvärden ha avdragsrätt för ingående moms på exempelvis el-, vatten-, värme och reparationskostnader avseende lägenheten.

⁴¹³ Se 9 kap. 1 § första st. och 3 kap. 3 § andra st. och tredje st. 1 och 2 ML.

⁴¹⁴ Se 9 kap. 2 § första och tredje st. och 3 kap. 3 § tredje st. 3 ML.

⁴¹⁵ Beträffande kriteriet stadigvarande användning får nämnas att HFD i förhandsbeskedet HFD 2015 ref. 62 ansåg att frivillig skattskyldighet kunde föreligga när en fastighetsägare hade för avsikt att kontinuerligt under flera kortvariga hyresperioder upplåta butikslokaler för användning i skattepliktig verksamhet.

⁴¹⁶ Jfr även prop. 2013/14:1 s. 475.

Vidare gäller dessutom enligt 9 kap. 8 § andra st. ML, dess lydelse enligt SFS 2013:954, att fastighetsägare numera kan göra s.k. retroaktivt avdrag inom tre år för ny-, till- eller ombyggnadsmoms, i stället för att korrigera ingående moms genom jämkning (enligt 9 kap. 9-13 §§), även om denne varit frivilligt skattskyldig under uppbyggnadsskede enligt 9 kap. 2 §, och således inte bara i fall av frivillig skattskyldighet enligt huvudregeln i 9 kap. 1 §.⁴¹⁷

HFD får enligt min mening i målet RÅ 1997 ref. 15 anses ha uttryckt att vad som avses med ny-, till- eller ombyggnadsarbeten beträffande rätten till retroaktivt momsavdrag bestäms utan koppling till avdragsreglerna i IL. Ang. ombyggnation innebär det enligt min uppfattning att fråga ska vara om ändringsarbeten som resulterar i en fysisk förändring av exempelvis en byggnad, varmed avses bl.a. sådant som upptagande av nya fönster- och dörröppningar och flyttning av innerväggar och inredning o.d.⁴¹⁸

12 212 211 Mer om ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler – exempel från äldre svensk mervärdesskatterätt om frivillig skattskyldighet

Utredningen SOU 2002:74 förordade att ett *transaktionstänkande* skulle ersätta ett *verksamhetstänkande* i ML.⁴¹⁹ Jag har anfört att båda synsätten på rättigheter och skyldigheter enligt ML bör finnas, och kan till och med kompletteras med ett *tillgångstänkande*. Därvidlag har jag resonerat enligt följande: Den som har en ekonomisk verksamhet i kraft av sina förvärv har karaktären av beskattningsbar person, förutsatt att övriga rekvisit i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda för den subjektbestämningen, men kan inte tillhöra momssystemet såtillvida att vederbörande skulle kunna anses ha avdragsrätt för ingående moms, om syftet är att använda tillgångarna för att skapa från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av varor eller tjänster. Om tillgångarna däremot ändrar karaktär till omsättningstillgångar, blir ifrågasvarande beskattningsbar person skyldig att redovisa och erlagga utgående moms för omsättning av dem. Vederbörande ska då tillhöra momssystemet på samma sätt som den som från början förvärvat anläggnings- och omsättningstillgångar i syfte att skapa skattepliktig eller från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning av varor eller tjänster.⁴²⁰ Jag har i min licentiatavhandling gjort en ingående analys av frågeställningen och konkluderat att ett *transaktionstänkande* kan inte ersätta generellt sett ett *verksamhetstänkande* i ML på det sätt som föreslogs i SOU 2002:74.⁴²¹ En bedömning av de materiella skyldigheterna och rättigheterna enligt

⁴¹⁷ Jfr prop. 2013/14:1 s. 478.

⁴¹⁸ Jfr Forssén 2001 s. 181.

⁴¹⁹ Se SOU 2002:74 Del 1 s. 17 och 194-200. Jfr även Forssén 2011, avsnitt 1.1.3.2.

⁴²⁰ Se Forssén 2007 (2) s. 555.

⁴²¹ Jfr Forssén 2011, avsnitten 1.1.3.2, 4.1 och 8.1.4.

ML kan således enligt min mening behöva göras i dåtid, nutid och framtid.

I samband med t.ex. en utredning från SKV:s sida bör således uppmärksammas om frågor om syftet med investeringar ställs i förhållande till vad den beskattningsbara personen hade för syfte med dem när de gjordes eller när utredningen, exempelvis en skatterevision, genomförs. Det kan vara avgörande för om den treåriga retroaktiva avdragsrätten enligt 9 kap. 8 § andra st. ML är tillämplig eller om den beskattningsbara personen är hänvisad till att yrka avdrag genom jämkning av ingående moms enligt 9 kap. 10-13 §§ och 8 a kap. ML (jfr 9:9 ML), när användningen förändras så att fastigheten som s.k. investeringsvara övergår till att användas för att skapa skattepliktiga transaktioner inom den s.k. korrigeringsperiod som gäller enligt 8 a:6 för sådana fastigheter (10 år).

Sistnämnda aspekter har inte berörts i samband med den reform som genomfördes 2014, genom SFS 2013:954, och som, enligt vad ovan nämns i detta avsnitt, innebär den förenklingen att huvudregeln i 9 kap. 1 § ML för frivillig skattskyldighet inte längre kräver ett ansökningsförfarande hos SKV. Det borde enligt min mening ha behandlats tydligt hur de nya reglerna i förevarande hänseende som infördes 2014 förhåller sig till 7 kap. 4 § SFL om underrättelseskyldighet om ändrade förhållanden jämfört med vad som rådde vid registreringen till mervärdesskatt. Emellertid berördes inte den problematiken av lagstiftaren i samband med momsreformen 2014.⁴²² Det här är enligt min mening ytterligare ett exempel på problematiken kring tillkomsten av skatteregler när det gäller temat *ord och kontext* (jfr 12 200 001).

Dessutom tog jag upp redan 1993, beträffande den treåriga retroaktiva avdragsrätten, att dåvarande lagrummet åttonde st. av anvisningarna till 17 § GML inte förutsatte identitet mellan fastighetsägaren och den som en gång bestred kostnaderna för ny-, till- eller ombyggnad. Fastighetsägaren hade retroaktivt avdragsrätt enligt det lagrummet för ingående moms ”som hänför sig till byggnadsarbetena” om de avsåg lokaler som fastighetsägaren hyrde ut till momsskyldig. Kostnaderna kunde enligt min mening således ha lagts ned av en säljare av fastigheten som inte var frivilligt momsregistrerad själv och som därför inte, och inte heller på annan grund, hade dragit ingående moms för byggnadsarbetena. Köparen av fastigheten gick frivilligt in i moms-systemet och kunde göra retroaktivt avdrag för de kostnader som säljaren lagt ned.⁴²³

⁴²² Jfr prop. 2013/14:1 s. 460-482.

⁴²³ Jfr Forssén 1993 s. 86.

Det var först när ML ersatte GML den 1 juli 1994 som lagstiftaren i 9 kap. 3 § första st. 1 ML (nuvarande 9 kap. 8 § ersatte 9:3 den 1 januari 2001 genom SFS 2000:500) ersatte nyss nämnda lokution med att ange att fastighetsägaren har retroaktiv avdragsrätt avseende byggnadsarbeten som ”han har utfört eller låtit utföra”. Därigenom förutsätts således numera identitet mellan fastighetsägaren och den som bestridit kostnaderna för byggnadsarbeten, för att retroaktiv avdragsrätt ska föreligga för fastighetsägaren genom frivillig skattskyldighet.⁴²⁴

Den nyss beskrivna frågan borde ha fått sin lösning redan när retroaktiv avdragsrätt i förevarande sammanhang infördes den 1 juli 1979, genom SFS 1979:304. Den utgör också ett exempel på betydelsen av att lagstiftaren beaktar verkligheten på temat ord och kontext i samband med skapandet av skatteregler. Verkligheten (kontexten) var och är den att det kan finnas fall där någon annan än den fastighetsägare som frivilligt går in i momssystemet, för t.ex. uthyrning av verksamhetslokaler som t.ex. har undergått ombyggnation, är den som har bestridit de kostnader för vilka fastighetsägaren som omfattas av frivillig skattskyldighet yrkar avdrag för ingående moms. Lagstiftaren borde ha beaktat den frågan på temat ord och kontext redan när den retroaktiva avdragsrätten i förevarande sammanhang infördes den 1 juli 1979 och inte först när ML ersatte GML den 1 juli 1994. För övrigt ändrades formuleringen ”han har utfört eller låtit utföra” till ”fastighetsägaren har utfört eller låtit utföra” i 9 kap. 8 § andra st. 1 ML den 1 januari 2014, genom SFS 2013:954, vilket dock saknar betydelse för ifrågavarande problem – *han* har bara ersatts med *fastighetsägaren*. För jämförelse med ett liknande ”fall”: se 12 202 020 ang. 8 kap. 4 § 4 ML.

I sammanhanget får nämnas att HFD öppnade för en möjlighet att retroaktivt göra ett frivilligt inträde för moms skyldighet för fastighetsupplåtelse enligt 9 kap. 1 och 2 §§ ML, genom målen RÅ 1999 ref. 2 och RÅ 1999 not. 253 (där hänvisning skedde till RÅ 1999 ref. 2). Den möjligheten till retroaktiv momsregistrering slopades vid de nämnda ändringarna i ML den 1 januari 2001, genom SFS 2000:500.⁴²⁵ Ang. regler om registrerings skyldighet till moms: se under 31 100 000.

⁴²⁴ Jfr prop. 1993/94:99 s. 220. Jfr även Forssén 1994 s. 112.

⁴²⁵ Jfr även Forssén 2001 s. 179 och 180. I RÅ 1999 ref. 2 hänvisas under *Rättsfall* till RÅ 1987 ref. 115, RÅ 1993 ref. 78 (förhandsbesked) och RÅ 1998 ref. 31. I sin tur hänvisas under *Rättsfall* i RÅ 1998 ref. 31 till RÅ 1993 ref. 78 och RÅ 1961 ref. 8 (förhandsbesked). Förhandsbeskedet RÅ 1961 ref. 8 gällde fråga om konkursbos skyldighet att erlagga allmän varuskatt – jfr Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt, som ersattes av GML den 1 januari 1969 (jfr 11 222 000 och 12 201 031). HFD hänvisar i RÅ 1961 ref. 8 till målet RÅ 1955 ref. 21, där HFD bedömde att ett konkursbo inte är skattskyldigt till inkomstskatt. För övrigt hänvisar jag ang. RÅ 1955 ref. 21 till Öberg 2001 s. 194 under 12 213 124.

Jag får anföra fler exempel på problematiken kring tillkomsten av skatteregler när det gäller temat ord och kontext angående frivillig skattskyldighet, nämligen följande:

- I min doktorsavhandling nämnde jag – och nämner alltjämt i avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2019 (1) – beträffande mitt allmängiltiga förslag om att införa krav för skattskyldighet enligt den särskilda bestämmelsen 6 kap. 2 § ML på att delägarna i enkla bolag och partrederier ska vara beskattningsbara personer i sig för att sådan skyldighet ska uppkomma, att jag därvidlag inte gör något undantag angående frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelse enligt 9 kap. ML. Även i sistnämnda fall anser jag således att en vanlig privatperson inte ska anses som beskattningsbar person.

Den fakultativa art. 137.1 d i mervärdesskattedirektivet ger i och för sig en valfrihet för beskattning av transaktioner som utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom, men den begränsas till att gälla för beskattningsbara personer och omfattar således inte vanliga privatpersoner. I den fakultativa art. 12 i mervärdesskattedirektivet anges att beskattningsbar person omfattar vissa tillfälliga transaktioner avseende leveranser av byggnader och mark. Enligt min mening är det inte klart uttryckt i art. 12 att regeln skulle omfatta utarrendering och uthyrning av fast egendom. I så fall kan det inte heller anses klart uttryckt att bestämningen av skattesubjektet i art. 12 tar över begränsningen beträffande skatteobjektet i art. 137.1 d. Eftersom en direktivbestämmelse, art. 137.1 d, ska genomföras i ML, är målet EU-konformitet relevant. Mitt förslag om krav på att bolagsmän i enkla bolag eller delägare i partrederier ska vara beskattningsbara personer i sig, för att omfattas av begreppet skattskyldig i 6 kap. 2 § första men. ML, gäller därför också frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML.

- I sistnämnda sammanhang får jag, utöver den ovan i detta avsnitt nämnda frågan om tillämpningen av 7:4 SFL, beröra en annan förfarandemässig fråga som jag också har berört i doktorsavhandlingen – och alltjämt berör i avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2019 (1) – beträffande när tillämpningen av 9 kap. ML om frivillig skattskyldighet angår sådan skattskyldighet i samband med samägande av fastighet som ägs av två eller flera som hyr ut fastigheten till en affärsidkare. Egentligen borde varje ägare av andel i fastigheten registreras till moms för sig för sin andel. Emellertid upprepar jag i denna framställning min uppfattning i Forssén 2019 (1), nämligen att det bör vara möjligt för dem – precis som veterligen är fallet idag – att ansöka om att

en av dem utses av SKV enligt 6 kap. 2 § andra men. ML (med hänvisning till 5 kap. 2 § SFL) till representant för uppbörderna av momsen i uthyrningsverksamheten. En sådan likabehandling administrativt sett av fall med samägande av fastighet och fall med fastighet i enkelt bolag bör enligt min mening gälla i praktiken så länge lagstiftaren inte tar ett samlat grepp på reglerna om särskilda fall av skattskyldighet i 6 kap. ML (jfr 12 202 101 beträffande min kategorisering av tjänster momsmässigt sett och kategori V. Ideella andelar i föremål och objekt).

- För övrigt får i sammanhanget, på temat ord och kontext för tillkomsten av skatteregler, också noteras att lagstiftaren i samband med momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368) – 12 201 032 – enbart lakoniskt angav att specialbestämmelserna om yrkesmässig verksamhet, 4 kap. 2 och 3 §§ ML, slopades.⁴²⁶ Eftersom 4:3 var den regel som kunde anses innebära en implementering i ML av den fakultativa art. 12 i mervärdesskattedirektivet angående att medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en – dvs. även en vanlig privatperson – som tillfälligtvis utför vissa angivna transaktioner avseende byggnader och mark,⁴²⁷ borde lagstiftaren ha lämnat en förklaring eller gjort ett klarläggande särskilt beträffande 4:3 ML. Enligt min mening innehåller 9:1 och 9:2 ML ingenting som begränsar möjligheterna till frivillig skattskyldighet för exempelvis uthyrning av en verksamhetslokal till att enbart omfatta en beskattningsbar person enligt huvudregeln i 4:1 ML, dvs. till att i princip enbart omfatta en företagare som hyresvärd, utan 9:1 och 9:2 anger i stället att frivillig skattskyldighet får göras av bl.a. en fastighetsägare, och det kan enligt min uppfattning vara en vanlig privatperson.⁴²⁸ Därför kvarstår mina reflektioner i förevarande sammanhang också efter momsreformen den 1 juli 2013.

Under 12 213 177 nämner jag dessutom mer av betänkligheter från lagstiftarens sida i samband med just momsreformen den 1 juli 2013.

⁴²⁶ Se prop. 2012/13:124 s. 95.

⁴²⁷ Jfr avsnitt 1.1.3 i Forssén 2019 (1).

⁴²⁸ Jfr även artikeln Forssén 2017 (3), avsnitt 2, och artikeln Forssén 2019 (11) s. 11 och 12.

12 213 000 Rättigheter, personliga tjänster och kommunikation m.m.

12 213 100 Rättigheter

12 213 110 Upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk

12 213 111 Bakgrund till upphovsrätten resp. regler i ML om upphovsrätt

För att ge en bakgrund till URL från 1960 kan följande vara av intresse:

- De amerikanska grundlagsfäderna angav 1787 i en lista på viktiga frågor som borde lösas bl.a. att tillförsäkra litterära upphovsmän upphovsrättsskydd (copyright).⁴²⁹ När Sverige skulle införa den nu gällande URL från 1960 har följande ett historiskt intresse för beskrivningen av tjänstebegreppet avseende intellektuella prestationer: I samband med det arbetet motionerade en riksdagsledamot, John Lundberg (s),⁴³⁰ om att propositionen skulle avslås i sin helhet. I stället var hans lösning på upphovsrättsfrågor följande: Köp upp rättigheterna för en obetydlig summa i allt för ett och avlöna upphovsmännen med statsstipendier. Det noteras i Petri 2000 med reflektionen att Lundbergs idéer inte var helt olika de som föresvävade de sovjetiska maktavarna på 1920-talet.⁴³¹ I samband med riksdagsmajoritetens avvisande av Lundbergs motion finns enligt Petri 2000 ”inte ett spår av principiella resonemang”.⁴³²

I svensk mervärdesskatterätt blev rättigheter till litterära och konstnärliga verk generellt skattepliktiga först den 1 januari 1997, genom SFS 1996:1327, inte redan i samband med att tjänsterna i övrigt blev i princip generellt skattepliktiga 1991 (jfr 12 201 031).

Från och med 1997 gäller således att rättigheter enligt URL är skattepliktiga:

- Om det är fråga om upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk enligt 1, 4 eller 5 § URL, gäller den reducerade momssatsen om 6 procent, förutsatt att det inte är fråga om fotografier, reklamalster, system och program

⁴²⁹ Se Petri 2000 s. 60.

⁴³⁰ (s) – Sveriges socialdemokratiska arbetareparti (SAP).

⁴³¹ Se Petri 2000 s. 169 och 170.

⁴³² Se Petri 2000 s. 170.

för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information [7 kap. 1 § tredje st. 9 ML (SFS 2019:261)]. I sistnämnda fall gäller i stället den generella momssatsen om 25 procent i 7 kap. 1 § första st. ML [jfr 12 211 120 och 12 214 010 (II.)].

- En intellektuell prestation av viss höjd kan skyddas mot intrång från andra än rättighetshavaren enligt de immaterialrättsliga reglerna, och sådant skydd erhålls för litterära och konstnärliga verk som uppnår verkshöjd (unikumprincipen).⁴³³ De är immaterialrättsligt skyddade enligt URL, och någon registrering behövs inte. Exempelvis ett bokmanus som utgör författarens självständiga verk – och inte ett plagiat eller liknande – omfattas av upphovsrätt enligt 1 § URL.⁴³⁴ Det innebär att den royalty som författaren erhåller från bokförlaget omfattas av den reducerade momssatsen om 6 §, enligt 7 kap. 1 § tredje st. 9 ML. Bokförlaget som säljer exemplar av boken gör skattepliktig omsättning av varor (3 kap. 1 § första st. ML), och omfattas för övrigt också av den reducerade momssatsen om 6 procent för sin omsättning enligt 7 kap. 1 § tredje st. 1 ML. Jfr under 12 202 101 ang. kategori III av tjänster (dvs. objekt som utgör immateriella rättigheter).

När det gäller artister som framträder kan det bli fråga om tillämpning av inte bara olika momssatser för skapandet av t.ex. musikverk etc., utan en artist kan också omfattas av undantag från skatteplikt enligt det undantag som Sverige – enligt anslutningsfördraget med EU – har fått lov att ha kvar i 3 kap. 11 § 1 ML avseende ”en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk” (URL).⁴³⁵

I förhandsbeskedet RÅ 2005 ref. 92 ansåg SRN att undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 ML inte omfattade ett begravningsföretags *vidareförsäljning* av en utövande konstnärs framförande av ett konstnärligt verk. HFD fastställde SRN:s besked.⁴³⁶

⁴³³ Jfr Forssén 2001 s. 224.

⁴³⁴ Jfr 1 § första st. 1 URL, där det anges att den som skapat ett litterärt eller konstnärligt verk har upphovsrätt till verket oavsett om det är skönlitterär eller beskrivande framställning i skrift eller tal, varefter verk enligt pkt:erna 2-7 i lagrummet anges. Jfr även Forssén 2001 s. 226.

⁴³⁵ Jfr förhandsbeskedet HFD 2016 ref. 5, där medlemmarna i en DJ-duo i visst fall har ansetts vara utövande konstnärer som omfattas av undantaget i 3 kap. 11 § 1 ML.

⁴³⁶ I förhandsbeskedet hänvisas under *Rättsfall* till RÅ 2002 ref. 9 och RÅ 2004 not. 64 samt till EU-målen C-216/97 (Gregg), C-144/00 (Hoffmann) och C-169/00 (kommissionen mot Finland), och under *Litteratur* till prop. 1996/97:10 s. 27 och 53.

För att illustrera hur komplex bedömningen av moms kan vara för en artist återger jag under 12 213 121 ett från annat sammanhang nedkortat exempel (praktikfall) på en artist inom musikbranschen som har eget aktiebolag och använder det för att själv skriva och producera etc.⁴³⁷

För att illustrera att lagstiftningen beträffande både upphovsrätt och moms kan behöva en översyn med hänsyn till en accelererande samhällsutveckling återger jag under 12 213 122 särskilda aspekter på skatteobjektet från min doktorsavhandling, nämligen problem för samarbeten i enkla bolag beträffande när den generella momssatsen om 25 procent ska tillämpas enligt 7 kap. 1 § första st. ML resp. när den reducerade momssatsen om 6 procent ska tillämpas enligt bl.a. 7 kap. 1 § tredje st. 9 ML [tid. pkt 8 (numera pkt 9 enligt SFS 2019:261)].⁴³⁸

Sistnämnda problematik har inte med den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för enkla bolag (och partrederier) i 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), dvs. representantregeln, att göra. Emellertid nämns representantregeln under 12 201 031 och 12 201 032 som en jämförelse till den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML. Under 12 213 123 nämns en särskild regel om skattskyldighet i 6 kap. ML som är av intresse för frågor om upphovsrätt och moms, nämligen 6 kap. 4 § ang. skattskyldighet för dödsbon. Under 12 213 124 nämns en särskild regel som är av intresse för jämförelse med 6:7, nämligen 6 kap. 3 § ang. skattskyldighet för konkursbon.

12 213 120 Exempel på problem med moms och upphovsrätter

12 213 121 Moms i artists verksamhet – praktikfall

Anta att artisten X är verksam inom musikbranschen och driver sin verksamhet genom sitt eget aktiebolag, Musik AB. Anta vidare att X uppträder, producerar eget material och t.o.m. har en egen studio i hyrda lokaler. Vad bör han eller hon fundera över när det gäller ingående och utgående moms? Jag gör en översiktlig genomgång i sex punkter, men utan att det ska uppfattas som något uttömmande svar på frågan. Jag avser enbart att illustrera hur komplex bedömningen av moms kan vara för t.ex. en artists verksamhet:⁴³⁹

1. För artistiskt framförande av konstnärliga verk (t.ex. musikaliska verk) eller litterära verk (överhuvudtaget allt som är avfattat i manus – förutsatt att det har verkshöjd) gäller undantag från skatteplikt enligt 3

⁴³⁷ Jfr Forssén 2001 s. 228ff. Jfr även Forssén 1998 (1) s. 191ff.

⁴³⁸ Jfr avsnitten 6.5 och 7.1.3.6 i Forssén 2019 (1).

⁴³⁹ Jfr Forssén 2001 s. 228ff, där en mer utförlig variant på praktikfallet återfinns.

kap. 11 § 1 ML. Det spelar för denna bedömning ingen roll i vilken form artisten bedriver sin verksamhet (enskild firma, aktiebolag m.m.).⁴⁴⁰ När X framträder inför publik, ska Musik AB inte debitera moms för tjänsten. I den delen av verksamheten har bolaget inte avdragsrätt för ingående moms på förvärv av varor och tjänster.

2. Om Musik AB t.ex. hyr ett konserthus och självt tar in biljettintäkterna för konsert- eller t.ex. operaföreställning, ska bolaget redovisa moms enligt den reducerade momssatsen om 6 procent på biljettintäkterna, enligt 7 kap. 1 § tredje st. 6 ML.

3. För royalties på skivinspelningar eller andra ljud- och bildupptagningar av X framförande av musik ska Musik AB redovisa moms enligt den reducerade momssatsen om 6 procent, enligt 7 kap. 1 § tredje st. 10 ML.

4. För royalties på upplåtelse eller överlåtelse av rätten till X musikverk, dvs. rätten till X litterära och konstnärliga verk, ska Musik AB också redovisa moms enligt den reducerade momssatsen om 6 procent, enligt 7 kap. 1 § tredje st. 9 ML.

Om X däremot skapar t.ex. musik till en reklamsång, är det ett reklamalster. Då gäller – enligt sista delen i 7 kap. 1 § tredje st. 9 ML – inte den reducerade momssatsen, trots att rätten till musikverket omfattas av 1 § URL, utan den generella momssatsen om 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML ska tillämpas av Musik AB avseende royalties för verket. Jfr 12 214 010 (II.) och även under 12 211 120, 12 213 122, 12 213 140, 12 214 001 och 12 214 030.

5. När Musik AB självt producerar skivor och säljer (eget musikförlag), ska bolaget redovisa moms enligt den generella momssatsen om 25 procent, enligt 7 kap. 1 § första st. ML. Här är det fråga om massproduktion av varor (skivor). Varan (skivan) är det överordnade, och inte tjänsten (rätten till musiken).

Om varan (skivan) enbart är bärare av rättigheten (musikverket) som finns bevarad på den, är det fråga om att tjänsten är det dominerande i prestationen och hela omsättningen utgör tjänst. Det är fallet i föregående pkt (4), där en skiva utgör enbart en s.k. master som är nödvändig för att den till vilken rätten till X musik upplåts eller överläts (annat musik förlag) ska kunna föra över musiken till skivor som denne säljer som varor (t.ex. CD-skivor) eller på nätet som tjänster. I sådant fall debiterar Musik AB moms enligt den reducerade momssatsen om 6 procent för sin upplåtelse eller överlåtelse. Musikförlaget till vilket

⁴⁴⁰ Jfr prop. 1996/97:10 s. 53.

upplåtelsen eller överlåtelsen sker debiterar moms enligt den generella momssatsen om 25 procent för sin massproduktion genom försäljning av skivor (varor) eller av att t.ex. möjliggöra nedladdning på nätet (tjänster). Jfr 12 201 010 och 12 213 235.

6. Om Musik AB har en egen studio för musikinspelningar och hyr ut den till andra musikproducenter, ska bolaget debitera moms enligt den generella momssatsen om 25 procent, enligt 7 kap. 1 § första st. ML. Om Musik AB bedriver sin verksamhet i hyrda lokaler, bör bolaget överenskomma med hyresvärden att denne tillämpar frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML. Annars gäller enligt 3 kap. 2 § ML huvudregeln om undantag från skatteplikt på fastighetsområdet för värdens lokaluthyrning (jfr 12 212 010), och det får till följd att Musik AB inte kan göra avdrag för den latent momskostnaden i hyran.

Om Musik AB inte bara hyr ut studion till andra musikproducenter, utan utför inspelningstjänster etc. åt dem, ska bolaget debitera moms enligt den generella momssatsen om 25 procent även för den prestationen.

12 213 122 Momsproblem med exempelvis filmverk i enkla bolag

Från min doktorsavhandling hämtar jag ett särskilt momsproblem angående skatteobjektet, nämligen samarbeten i enkla bolag med att skapa exempelvis filmverk och frågan därvidlag när den generella momssatsen om 25 procent ska tillämpas enligt 7 kap. 1 § första st. ML resp. när den reducerade momssatsen om 6 procent ska tillämpas enligt bl.a. 7 kap. 1 § tredje st. 9 ML [tid. pkt 8 (numera pkt 9 enligt SFS 2019:261)].⁴⁴¹

Oberoende av de problem som jag anför i min doktorsavhandling beträffande den s.k. representantregeln i 6 kap. 2 § ML (5 kap. 2 § SFL) om skattskyldighet i enkla bolag (och partrederier) föreligger ett särskilt problem beträffande skatteobjektet för samarbeten i enkla bolag med att skapa t.ex. filmverk. Det gäller momssatsfrågan avseende upphovsrätter till litterära och konstnärliga verk:

- Problemet är att gemensamma verk skapade t.ex. av ett enkelt bolag omfattas av den generella momssatsen om 25 procent, medan ett motsvarande verk anses som självständigt hos exempelvis ett aktiebolag eller handelsbolag och den reducerade momssatsen om 6 procent i stället tillämpas.

Det beror på att 7 kap. 1 § tredje st. 9 ML, som stipulerar reducerad momssats om 6 procent, enbart hänvisar till 1, 4 eller

⁴⁴¹ Jfr avsnitten 6.5 och 7.1.3.6 i Forssén 2019 (1).

5 § URL. Beträffande ett gemensamt verk, t.ex. ett filmverk som skapas av en manusförfattare, en regissör och en scenograf etc., gäller då att de olika delarna kan var för sig uppnå verkshöjd och anses omfattade av 1 § URL, men det färdiga filmverket som är ett gemensamt verk inom företagsformen enkelt bolag omfattas av 6 § URL. Det lagrummet omfattas inte av hänvisningen i 7 kap. 1 § tredje st. 9 ML och i stället gäller den generella momssatsen om 25 procent, enligt 7 kap. 1 § första st. ML, för själva filmverket.

- I förhållande till mervärdesskattedirektivet föreligger enligt min mening en omotiverad brist på neutralitet i mervärdesbeskattningen av gemensamma verk mellan företagsformen enkelt bolag och andra företagsformer såsom aktiebolag. Om manusförfattaren, regissören och scenografen etc. bildar ett aktiebolag, omfattas inte bara deras respektive prestationer av självständighetskriteriet i 1 § URL, utan så är då fallet också med själva (det färdiga) filmverket. Aktiebolagets upplåtelse eller överlåtelse av filmverket omfattas således av den reducerade momssatsen om 6 procent, enligt 7 kap. 1 § tredje st. 9 ML. Problemet i förevarande särskilda hänseende avhjälpas därför inte av en omformulering av 6 kap. 2 § ML. I stället skulle lösningen ligga i att 7 kap. 1 § tredje st. 9 ML skulle ändras, så att lagrummet inte bara omfattade självständiga verk, utan också gemensamma verk. Av neutralitetsskäl borde enligt min mening 7 kap. 1 § tredje st. 9 ML utökas till att omfatta också 6 § URL, så att ett gemensamt verk som skapas under företagsformen enkelt bolag mervärdesbeskattas med samma momssats (6 procent) som gäller för andra bolagsformer och enskilda firmor, dvs. om en av de inblandade äger alla rättigheter och övriga är anställda hos denne.

Jfr även 12 214 010 (II.) och 12 214 030.

12 213 123 Momsproblem med exempelvis musikverk i oskiftade dödsbon från tiden före 1997⁴⁴²

I 6 kap. ML finns en särskild regel om skattskyldighet för dödsbon, vilken jag har berört i andra sammanhang.⁴⁴³ Det är 6 kap. 4 §, som lyder:

"Om en skattskyldig har avlidit, är dödsboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter dödsfallet".

⁴⁴² Jfr även Forssén 2019 (3), Avd. II, 5 kap.

⁴⁴³ Jfr Forssén 1997 s. 467f.

Frågan är om ett oskiftat dödsbo från tiden före den 1 januari 1997 som innehåller konstnärliga eller litterära rättigheter blir skattskyldigt för omsättningar efter den tidpunkten, dvs. efter det att sådana rättigheter blev skattepliktiga enligt SFS 1996:1327.

Svaret på frågan är enligt min mening nej. Jag utgår ifrån att dödsboet inte har några andra intäkter som skulle kunna medföra moms skyldighet än ifrågavarande royalties. Frågan om ett oskiftat dödsbos skattskyldighet i förevarande situation regleras inte genom de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 1 § första stycket 1 ML, utan genom 6 kap. 4 § ML. Den avlidne upphovsmannen dog före 1997, och var sålunda inte skattskyldig enligt reglerna i ML dåför tiden (jfr 12 213 140). Det innebär enligt min mening att dödsboet inte blir skattskyldigt för royalties som uppstår 1997 och framåt i tiden, eftersom förutsättningen för dess skattskyldighet är att den avlidne också var skattskyldig.

Liknande frågor har inte berörts i förarbeten mer än i samband med införandet av ML den 1 juli 1994, varvid – med särskilda problem angående konkursbons skattskyldighet enligt 6 kap. 3 § ML som förebild (jfr 12 213 124) – ett förtydligande gjordes såtillvida att ordet omsättning infördes i förevarande beskattningsregel.⁴⁴⁴ Det innebär att om en avliden var skattskyldig, ska dödsboet enligt 6 kap. 4 § ML 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 men skatteplikt senare har införts för de skatteobjekt som dödsboet omsätter.

Det här är ännu ett exempel på betydelsen av att lagstiftaren beaktar verkligheten på temat ord och kontext i samband med skapandet av skatteregler. Verkligheten (kontexten) var och är den att det kan finnas fall med oskiftade dödsbon från tiden före 1997 vilka innehåller t.ex. rättigheter till musikverk. Lagstiftaren borde ha beaktat den frågan på temat ord och kontext redan 1997, dvs. när konstnärliga eller litterära rättigheter gjorde skattepliktiga enligt ML.

12 213 124 Momsproblem med fastigheter i konkursbon, m.m.⁴⁴⁵

På liknande sätt som med 6 kap. 4 § och problematiken med den juridiska figuren oskiftat dödsbo kan det uppstå momsproblem med den juridiska figuren konkursboet, när det gäller tillämpningen av den särskilda regeln om konkursbon i 6 kap. 3 § ML, som lyder:

⁴⁴⁴ Jfr prop. 1993/94:99 s. 189.

⁴⁴⁵ Jfr även Forssén 2019 (3), Avd. II, 6 kap.

”Om en skattskyldig har försatts i konkurs, är konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursboet”.

Till skillnad från beträffande dödsboet kan det på civilrättslig grund ifrågasättas om konkursboet är ett rättssubjekt full ut. Konkursboets funktion är att avveckla konkursgäldenärens tillgångar och skulder, varvid konkursförvaltaren är processhållare i konkursgäldenärens ställe. I förarbetena till ändringar i GML 1974 nämns att den föregående utredningen ansåg att konkursgäldenären ska anses som skattskyldig för det mervärde som skapas före konkursutbrottet och konkursboet mervärdesbeskattas för det mervärde som skapas efter konkursutbrottet, men förslaget att knyta skattskyldigheten till tidpunkten då mervärdet har skapats i stället för till vem som gör själva omsättningen fick anstå.⁴⁴⁶ Det är enligt min mening, på grund av rättssubjektsfrågan, oklart om stöd finns i art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet för mervärdesbeskattning hos konkursbon. Enligt min mening går det, som nämnts (jfr 12 201 032), nämligen inte att dra någon definitiv slutsats huruvida ett icke rättssubjekt skulle kunna utgöra beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁴⁴⁷ Enligt min mening är det nämligen oklart om icke rättssubjekt kan betraktas som beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Min uppfattning är således att konkursboet – och inte konkursgäldenären – är skattskyldig enligt 6:3 för en omsättning efter konkursutbrottet, men förutsatt att det kan klarläggas att ett konkursbo kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet.

Även om sistnämnda skulle klarläggas av EU-domstolen eller genom ändring i art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet, anser jag dock att ett konkursbo inte kan bli skattskyldigt enligt 6:3 ML för jämkning av ingående moms avseende en fastighet för vilken konkursgäldenären har haft avdragsrätt och som utgör s.k. investeringsvara enligt 8 a kap. 2 § ML. Oavsett om frågeställningen gäller jämkningsskyldighet i fall enligt 8 a kap. 11 §, där investeringsvaran inte omfattas av frivillig skattskyldighet (enligt 9 kap.), eller i fall enligt 8 a kap. 12 §, där investeringsvaran omfattas av frivillig skattskyldighet enligt 9 kap., sker inte någon äganderättsövergång av fastigheten (investeringsvaran) från konkursgäldenären till konkursboet. I dessa båda fall är en föregående överlåtelse av fastigheten förutsättningen för att förvärvaren ska kunna överta fastighetsägarens jämkningsskyldighet. Konkursbeslutet innebär inte någon överlåtelse av fastigheten, utan fastighetsägaren är alltså vid konkursboets fastighetsförsäljning konkursgäldenären.

⁴⁴⁶ Jfr prop. 1973:163 s. 60 och 67.

⁴⁴⁷ Jfr hänvisning under 12 201 032 till avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2019 (1).

Enligt 8 a kap. 13 § första st. första men. ML ”kan” konkursboet *överta* konkursgäldenärens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående moms, förutsatt att konkursboet är skattskyldigt enligt 6:3. *Övertagandet* av nämnda rättighet och skyldighet ska enligt 8 a kap. 13 § första st. andra men. ske innan *konkursboet överlåter fastigheten*, men gäller från det att konkursboet blivit skattskyldigt för verksamheten i fastigheten. Konkursgäldenären ska alltid jämka för tiden fram till dess att han försatts i konkurs, enligt 8 a kap. 13 § andra st. ML, och enligt tredje st. samma lagrum ska bestämmelserna i 8 a kap. 12 § gälla för konkursboet och förvärvaren, *om en fastighet överlåts av konkursboet*. Däremot finns det ingen bestämning av vilka regler som gäller för hur jämkning ska ske hos konkursboet, om det väljer – jfr ”kan” – att överta konkursgäldenärens jämkningsskyldighet för avdragen moms från tiden före konkursutbrottet. Det enda som återstår att beakta därvidlag är 8 a kap. 11 och 12 §§, och dessa regler förutsätter, som nämnts, överlåtelse av fastigheten från konkursgäldenären till konkursboet, vilket, som också nämnts, aldrig sker, utan fastighetsägaren är hela tiden konkursgäldenären. Det borde t.ex. anges att konkursförvaltaren ska kunna upprätta sådan handling som ska utfärdas enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML både för konkursboet och konkursgäldenären, som själv saknar rådighet på grund av konkursen, för att 6 kap. 3 § och 8 a kap. 13 § ML ska kunna innebära att konkursboet har övertagit konkursgäldenärens rättighet och skyldighet ang. jämkning av ingående moms från fastighetsägaren (konkursgäldenären).⁴⁴⁸

Jag föreslår att SKV, oavsett om eller när lagstiftaren tar tag i berörda frågor om moms och konkursbon, i samråd med konkursförvaltarna utvecklar en sådan information om redovisning av moms i samband med konkurs som RSV utgav på 1980-talet: Däri återfanns redogörelser för bl.a. materiella regler resp. administrativa regler beträffande moms vid konkurs.⁴⁴⁹

RSV förordade t.ex. att konkursgäldenärens återstående momsredovisning upprättas av denne i samråd med konkursförvaltaren. För det fall konkursgäldenären inte deklarerar, angavs det som *önskvärt* att konkursförvaltaren på förfrågan av Länsstyrelsen – jfr SKV numera – lämnar sådana uppgifter att ett så korrekt beskattningsbeslut som möjligt kan fattas.⁴⁵⁰ Enligt min erfarenhet kan problem förekomma på fastighetsområdet när en skattskyldig har beställt en byggnadsentreprenad och byggmästaren försätts i konkurs, om konkursförvaltaren inte medverkar till att beställaren erhåller ett fakturaunderlag som visar den utgående moms som ingår i a conton som erlagts

⁴⁴⁸ Jfr Forssén 2019 (3), Avd. II, 6 kap. Jfr även artiklarna Forssén 2017 (3), avsnitt 4, och Forssén 2019 (11) s. 12-14.

⁴⁴⁹ Jfr RSV:s Moms vid konkurs 1984, där det angavs bl.a. ”Materiella regler beträffande redovisning av moms vid konkurs” (s. 7ff) resp. ”Administrativa regler beträffande moms vid konkurs” (s. 13ff).

⁴⁵⁰ Jfr RSV:s Moms vid konkurs 1984 s. 13.

av beställaren före konkursen (eftersom byggmästaren saknar rådighet på grund av att denne är försatt i konkurs). Ett annat problem är att det – enligt min erfarenhet – har förekommit att konkursförvaltaren själv utfärdar faktura på återstående entreprenadsumma efter konkursbeslutet, trots att denne inte har tillträtt konkursen så att hela entreprenaden har kunnat färdigställas genom ytterligare arbeten utöver de som motsvarar erlagda a conton. I så fall sker fakturering av arbeten som aldrig kommer att utföras.⁴⁵¹

Konkursgäldenären har, i enlighet med 13 kap. 14 § ML, enbart haft 'uppskov' med att redovisa den moms för vilken skattskyldighet inträdde enligt 1 kap. 3 § andra st. ML redan när denne uppbar a conton från beställaren. Konkursgäldenären ska enligt 13 kap. 10 § första st. ML, avseende moms på omsättningar eller förvärv för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet inträtt före konkursbeslutet, redovisa sådan moms i mervärdesskattedeklaration för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

Att mervärdesbeskatta tjänster som inte har utförts strider dock mot att en omsättning är en nödvändig förutsättning för skattskyldighet enligt huvudregeln 1 kap. 1 § första st. 1 ML. Enligt min mening är det inte heller möjligt att mervärdesbeskatta på det sättet enligt 6 kap. 3 § ML, om konkursförvaltaren inte tillträder entreprenaden och ser till att den slutförs eftersom konkursboet därmed inte bedriver någon verksamhet efter konkursbeslutet. Situationen är enligt min uppfattning att likna vid vad som i civilrätten avses med begreppet obehörig vinst (jfr 12 201 024). Det beskrivna fenomenet bör utredas av lagstiftaren särskilt som SKV – återigen enligt min erfarenhet – inte rutinmässigt stämmer en byggmästare, som använder aktiebolagsformen för sin verksamhet, till personligt betalningsansvar inför förvaltningsrätten avseende den utgående moms som faktureras på fiktiva omsättningar av konkursförvaltaren.⁴⁵² Om nu någon beställare, t.ex. en kommun, betalar en sådan faktura från konkursförvaltaren, kan kommunen inte göra avdrag eftersom det är en felaktigt debiterad moms (jfr 12 201 024),⁴⁵³ men den felaktigt debiterade momsen kan ändå komma att delas ut till fordringsägare i konkursen – t.ex. till en leverantör som ingår i konkursgäldenärens vänkrets. Av bl.a. den anledningen bör Tillsynsmyndigheten i konkurs (Kronofogden) också intressera sig för dessa frågor.⁴⁵⁴ Mitt förslag är därför att SKV, konkursförvaltarna och tillsynsmyndigheten tillsammans utvecklar en information om redovisning av moms i samband med konkurs. Jfr även 12 202 020 ang. att även sådana regler som 8 kap. 4 § 4 ML bör beaktas därvidlag.

För övrigt får nämnas att den källa som åberopades tidigare för att en konkursförvaltare skulle fakturera beställare av en byggnads entreprenad för tjänster som inte utförts och inte heller skulle komma att utföras efter konkursbeslutet var – enligt min erfarenhet – SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005. Där angavs på s. 946 i avsnitt 41.3.8, Byggnadsföretags konkurs: "Om entreprenören försätts i konkurs ska momsen redovisas på alla a conton och förskott som har erhållits före konkursutbrottet. Momsen ska anges i

⁴⁵¹ Jfr även artiklarna Forssén 2019 (12) och Forssén 2017 (3), avsnitt 3.

⁴⁵² Jfr ang. företrädaransvar: 59 kap. 12-21 §§ SFL. Jfr även Forssén 2019 (8), kapitel 9 och Forssén 2019 (2).

⁴⁵³ Det gäller oavsett om kommunen är momsregistrerad och lämnar mervärdesskattedeklarationer eller om kommunen tillämpar redovisning inom 'kommunkontosystemet' (jfr 12 214 040).

⁴⁵⁴ Jfr Forssén 2019 (12) s. 30.

en faktura eller i en motsvarande handling som upprättas då entreprenörens arbete upphör och ska beräknas efter den skattesats som gällde när skattskyldighet inträdde för a contobetalingarna. I fakturan ska vidare anges momsens på eventuella krav utöver vad som har betalats i förskott eller a conto.” Det är således den sista meningen i citatet som både konkursförvaltare och SKV – enligt min erfarenhet – har åberopat till stöd för att konkursförvaltaren skulle ha att utfärda faktura med moms till beställarna av byggnadsentreprenaden för tjänster som beställarna aldrig har erhållit och inte heller kommer att få utförda av konkursgäldenären eller konkursboet. Meningen fanns kvar i SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2009, men utmönstrades till slut i och med utgåvan 2010.⁴⁵⁵ Fenomenets tidigare existens utgör emellertid ett exempel på vad jag i avsnitten 12 213 240 och 12 214 030 beskriver som att det under gällande rätt i en egentlig mening – dvs. gällande rätt som kommer till uttryck genom prejudikat från HFD (och som så att säga utgör isbergets del över ytan) – kan förekomma en faktisk gällande rätt skapad av SKV:s handledningar m.m. (och som då utgör isbergets del under ytan). Den får givetvis inte strida mot gällande rätt i form av skattereglerna, och bör uppmärksammas av lagstiftaren samt prövas i HFD, som således, enligt min mening, bör lämna prövningstillstånd i skatteprocesser som innehåller dylika frågor. Fenomenet utgör dessutom ett exempel på det behov av empiriska studier inom skatterätten som jag nämner på andra ställen i denna framställning (jfr 12 213 240, 12 214 030 och 12 214 040 samt även 12 213 214, där jag föreslår empiriska studier inom ämnet *fiscal sociology*).⁴⁵⁶

Beträffande den situationen att beställaren av en byggnadsentreprenad går i konkurs får följande nämnas. HFD konstaterade i målet RÅ 1999 ref. 31 att det inte fanns någon reglering i dåvarande GML för nämnda situation beträffande redovisningsskyldigheten för moms, om entreprenadarbetet avbryts innan det har avslutats. Det finns inte heller i den numera gällande ML. HFD gjorde i nämnda mål en jämförelse med 5 b § tredje st. GML, som numera närmast motsvaras av 13 kap. 14 § första st. andra och tredje men. ML, och den innebar att om entreprenaden avbryts i anledning av beställarens konkurs får detta anses vara en sådan åtgärd att redovisningsskyldigheten inträder senast inom två månader. Oavsett vad som gäller ang. reglerna om faktureringskyldighet i 11 kap. ML (jfr 31 210 000), innebär HFD:s bedömning enligt min mening att byggmästaren (byggnadsentreprenören) har att förhålla sig till 13 kap. 14 § första st. andra och tredje men. ML, och bör redovisa utgående moms som ingår i uppburna förskott eller a conton från beställaren senast för den redovisningsperiod som omfattar den andra kalendermånaden under vilken byggtjänsterna tillhandahölls, vilket i förevarande situation är när arbetena avbröts på grund av beställarens konkurs. För att beställaren i egenskap av konkursgäldenär ska kunna dra av momsens i erlagda förskott eller a conton, bör byggmästaren utfärda en momsbärande faktura avseende dessa och de arbeten därutöver som utförts när arbetena avbröts, om entreprenaden inte kan fullföljas.⁴⁵⁷ Därigenom kan konkursförvaltaren utöva avdragsrätten för ingående moms åt konkursgäldenären, genom att medverka till att erlagd moms på faktiskt utförda arbeten lyfts av från kostnadsmassan hos konkursgäldenären, vilket gynnar i första hand borgenärerna i konkursen.

⁴⁵⁵ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2009 Del 2, avsnitt 41.3.1.3 (s. 1173) resp. SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2010 Del 2, avsnitt 40.3.1.3 (s. 1189). Jfr även Forssén 2019 (12) s. 30.

⁴⁵⁶ Jfr Forssén 2019 (12) s. 31.

⁴⁵⁷ Jfr även Forssén 2001 s. 282.

Särskilt för sammanhanget med fastigheter som utgör investeringsvaror får jag även nämna HFD:s förhandsbesked RÅ 1993 ref. 78 (mål nr 4825-1992). SRN ansåg i sitt förhandsbesked 1992-08-31 att konkursboet, och inte konkursgäldenären, var skatt- och redovisningsskyldig – enligt dåvarande 3 § andra st. tredje men. och 15 § femte-sjunde st. GML – för återföringen av tidigare avdragen ingående moms avseende en fastighet för vilken frivillig skattskyldighet gällde hos konkursgäldenären. HFD fastställde SRN:s besked. Fallet berörs i doktrinen, Öberg 2001,⁴⁵⁸ och där nämns att konkursgäldenären förlorar rådigheten men inte äganderätten till fastigheten och att konkursboet således inte är ägare till fastigheten samt att HFD inte behandlade det problemet explicit, varför det är oklart exakt hur HFD kom fram till sitt avgörande.⁴⁵⁹

När ML ersatte GML den 1 juli 1994 berördes inte förevarande problematik i prop. 1993/94:99, men väl i prop. 1993/94:225. Där nämns bl.a. RÅ 1993 ref. 78 och lagstiftaren ansåg att 9:5 ML måste ändras så att fastighetsägaren (konkursgäldenären) skulle vara redovisningsskyldig för återföring av ingående moms som denne gjort avdrag för, varvid konkursboet fortsättningsvis skulle vara redovisningsskyldig enbart för återföring av ingående moms som dragits av i konkursboets redovisning.⁴⁶⁰

Av intresse för jämförelse med det nuvarande systemet med jämkning enligt 8 a kap. ML är, enligt min mening, att det beträffande lagändringen den 1 juli 1994 framhölls i förarbetena att den också medförde ”att sådant intyg om återförd och inbetald skatt som avses i 9 kap. 5 § ML måste utfärdas av såväl konkursboet som gäldenären”.⁴⁶¹ Jag anser, som framgår ovan, att samma behov av reglering av hur jämkning ska ske föreligger idag:

- Efter det att återföringssystemet avskaffades den 1 januari 2001 – genom SFS 2000:500 (jfr 12 212 210 och även 12 212 121 och 12 212 140) – så att numera enbart jämkningssystemet finns beträffande s.k. investeringsvaror bör det enligt min mening i ML t.ex. anges att konkursförvaltaren ska kunna upprätta sådan handling som ska utfärdas vid jämkning enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML både för konkursboet och konkursgäldenären, dvs. fastighetsägaren, för att hantera skatt- och redovisningsskyldigheten när 6 kap. 3 § och 8 a kap. 13 § ML ska anses innebära att konkursboet har övertagit

⁴⁵⁸ Jfr Öberg 2001 s. 219-221.

⁴⁵⁹ Jfr Öberg 2001 s. 220.

⁴⁶⁰ Jfr prop. 1993/94:225 s. 18.

⁴⁶¹ Jfr prop. 1993/94:225 s. 18.

konkursgäldenärens rättighet och skyldighet ang. jämkning av ingående moms.

Det finns, för fall av övertagande enligt 8 a kap. 13 § ML, i och för sig angivet i 13 kap. 28 a § tredje st. andra och tredje men. ML dels att ändring av jämningsbeloppet ska göras i konkursgäldenärens redovisning för den redovisningsperiod då konkursbeslutet meddelades, dels i vilka redovisningsperioder som konkursboet ska redovisa de ändringar på grund av jämkning som konkursboet ska göra genom övertagande av rättigheter och skyldigheter om jämkning från konkursgäldenären. Emellertid noterar jag i förstone att 13:28 a är en redovisningsregel, där begreppet ”den skattskyldige” enbart används beträffande konkursgäldenären, medan det saknas en hänvisning i 6:3 till de allmänna bestämmelserna om vem som är skattskyldig enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1 ML. Jag erinrar om att 6:3 ingår bland de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är skattskyldig, enligt 1 kap. 2 § sista st. ML, varför en sådan hänvisning borde införas i 6:3, så att konkursboets skattskyldighet i fall av övertagen skyldighet att jämka bestäms i de materiella reglerna om skattskyldighet. Att basera en regel som ska innebära skattskyldighet på en redovisningsregel strider enligt min mening mot legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i RF.

- Härvidlag får också nämnas att det finns en särskild regel om registreringsskyldighet för den som är skyldig att jämka ingående moms avseende s.k. investeringsvaror enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9-13 §§ ML, nämligen *7 kap. 1 § första st. 8 SFL*. Det anses nödvändigt eftersom att vara skyldig att jämka inte är detsamma som att vara skattskyldig.⁴⁶² Det innebär enligt min mening att det är angeläget att också skapa särskilda och sammanhållna regler för konkursbons skattskyldighet, skyldighet att jämka ingående moms, redovisningsskyldighet och registreringsskyldighet till moms.
- Dessutom bör, som nämnts, konkursförvaltarens skyldighet att upprätta sådan handling som ska utfärdas vid jämkning enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML regleras i dessa regler för konkursboet såväl vad gäller konkursboet som beträffande konkursgäldenären. Det bör noteras att reglerna om handling som ska utfärdas enligt 8 a kap. 15-17 §§ är – i likhet med vad som gällde enligt vad ovan beskrivits i äldre svensk mervärdesskatterätt beträffande intyg (s.k. intygsmoms) – materiella regler, och inte formella regler.

⁴⁶² Jfr prop. 2010/11:165 Del 2 s. 718.

De formella momsreglerna återfinns i 11 kap. ML, och därav följer för övrigt enligt 2 § att konkursförvaltaren inte behöver utfärda faktura som uppfyller faktureringsreglerna i ML för sin försäljning av fastigheten, eftersom den försäljningen är undantagen från skatteplikt enligt 3:2 ML och det lagrummet ingår bland undantagen från faktureringsreglerna i ML, enligt 11 kap. 2 § ML.⁴⁶³ För sammanhanget får också nämnas att ett konkursbo inte är bokföringsskyldigt över huvudtaget enligt 2 kap. 5 § 2 BFL, och är således inte heller skyldigt att upprätta verifikationer såsom fakturor enligt 5 kap. 6 och 7 §§ BFL (jfr 12 201 032). Här får också nämnas att ett konkursbo inte anses skattskyldigt för inkomstskatt.⁴⁶⁴ De nämnda begränsningarna av konkursbons dokumentationsskyldighet innebär enligt min mening att det är angeläget att det sker en reglering i ML av konkursbons skyldighet att upprätta sådan särskild handling som ska upprättas enligt 8 a kap. 15-17 §§, så att kontinuiteten i dokumentationen av ingående moms som kan bli föremål för jämkning upprätthålls så att säga hela vägen till den förvärvare av fastigheten som i sin tur ska kunna hålla reda på återstående korrigeringsstid etc (jfr även 31 249 000).

Jag har tidigare berört RÅ 1993 ref. 78 med avseende särskilt på betydelsen av begreppet fastighetsägare och nämnt i samband därmed legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i RF.⁴⁶⁵ Här får jag lägga till de problem som jag anser föreligger med begreppet *fastighetsägare* enligt förevarande avsnitt, dvs. momsproblem med fastigheter i konkursbon, utöver de problem jag har anfört tidigare i framställningen ang. att begreppet *fastighet* i ML inte överensstämmer med – det vidare – begreppet fast egendom (eng., *immovable property*) i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 212 111).

Jag nämner dessutom senare i framställningen att det föreligger problem med att få rättstillämpare att respektera att tolkning och tillämpning av gällande rätt på områden där EU-rätten styr innehållet i reglerna innebär att två regelverk ska beaktas, dvs. i förevarande fall ML och, bland EU:s rättsakter, främst mervärdesskattedirektivet (jfr 12 213 164).

Att lagstiftaren, enligt min uppfattning, dels negligerar att begreppet fastighet i ML inte överensstämmer med begreppet fast egendom i mervärdesskattedirektivet, dels underlåter att undersöka *konkursboets status som rättslig figur*, och huruvida det kan anses utgöra beskattningsbar person enligt ML och mervärdesskattedirektivet, resp.

⁴⁶³ Jfr 12 201 032, 31 221 000 och 31 223 000.

⁴⁶⁴ Jfr RÅ 1955 ref. 21. Jfr även Öberg 2001 s. 194.

⁴⁶⁵ Jfr Forssén 1993 s. 196 och Forssén 1994 s. 268-270.

användningen av begreppet *fastighetsägare* i samband med frågor om tillämpning av jämningsreglerna i samband med konkurs, när konkursboet ändå aldrig kan anses bli fastighetsägare, bidrar, enligt min mening, bl.a. till att rättstillämparna inte beaktar att tolkningen av gällande rätt på momsområdet innebär att två regelverk ska beaktas. De beskrivna situationerna av passivitet från lagstiftarens sida utgör också exempel på det betänkliga i att lagstiftaren inte iakttar temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

Jag jämför, som nämnts (jfr 12 201 031 och 12 201 032), den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML med den s.k. representantregeln för enkla bolag och partrederier, dvs. 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL). Representantregeln behandlar jag, som nämnts (jfr 12 201 031), i min doktorsavhandling, och de problem som jag har gått igenom däri beträffande representantregeln består ännu.⁴⁶⁶ Eftersom det, som nämnts (jfr ovan i detta avsnitt och under 12 201 032), enligt min mening inte går att dra någon definitiv slutsats huruvida ett icke rättssubjekt kan utgöra beskattningsbar person, vore det intressant mot bakgrund av vad som nämnts i detta avsnitt om *konkursboets status som rättslig figur* att forskningen behandlar 6 kap. 3 § ML. Jag föreslår att så sker i samband med en genomgång av 6 kap. 7 § ML, där mina jämförelser mellan 6:2 och 6:7 under 12 201 031 och 12 201 032, samt min doktorsavhandling om 6:2, kan fungera som uppslag till idéer om en samlad forskningsinsats beträffande 6:3 och 6:7, där även 6:4 ML kan beröras (jfr 12 213 123). I Öberg 2001 behandlades inte regeländringarna genom SFS 2000:500, dvs. dagens system för jämkning av ingående moms avseende investeringsvaror i det den 1 januari 2001 införda 8 a kap. i ML.⁴⁶⁷ Eftersom EG-rätten (numera EU-rätten) togs upp i Öberg 2001 ”framför allt vid eventuell diskrepans mellan ML och EG-rätten”,⁴⁶⁸ är det enligt min uppfattning således dags för en förnyad forskningsinsats, framför allt när det gäller behandlingen hos konkursbon av fastigheter som utgör investeringsvaror. Därvidlag föreslår jag i enlighet med vad som anförs i förevarande avsnitt att undersökningen också inbegriper problematiken med att begreppet *fastighet* i ML inte överensstämmer med – det vidare – begreppet fast egendom (eng., *immovable property*) i mervärdesskattedirektivet.

I förevarande sammanhang med behandlingen hos konkursbon av fastigheter som utgör investeringsvaror är det av intresse att också bedöma jämningsreglerna avseende ingående moms i 8 a kap. ML beträffande den strukturella frågan ang. vilka gränser momssystemet har när det gäller att kompensera företagaren för dennes utgifter. Jag hänvisar därvidlag till att jag i denna framställning tar upp

⁴⁶⁶ Jfr Forssén 2019 (1).

⁴⁶⁷ Jfr Öberg 2001 s. 19.

⁴⁶⁸ Jfr Öberg 2001 s. 19.

olika fall av vad jag betecknar som extrema tolkningsresultat, varvid jag i avsnitt 12 213 164 berör ett sådant fall avseende ML:s avdragsregler. I Forssén 2008, avsnitt 7.1, nämner jag att jag berör en sådan frågeställning i en artikel om reglerna om jämkning av ingående moms på fastighetsområdet i samband med konkurser.⁴⁶⁹ Den gällde huruvida staten kan ålägga en köpare av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet jämkningsskyldighet för återstående korrigeringsperiod, trots att parterna utnyttjat möjligheten i 8 a kap. 12 § första st. andra men. ML att träffa ”avtal om att överlåtaren skall jämka”. Den 1 januari 2001 upphörde, som nämnts, den s.k. intygs-momsen, som dessförinnan gällde på fastighetsområdet parallellt med jämkningsreglerna. Frågan är emellertid om nämnda avtalsmöjlighet medför liknande effekter i systemet med jämkning av ingående moms som de som tilläts förekomma beträffande intygs-momsen, innan det systemet reviderades i och med införandet av ML den 1 juli 1994. Under GML:s tid förekom nämligen att den som köpte från ett konkursbo en fastighet som omfattades av frivillig skattskyldighet tilläts av vissa skattemyndigheter – numera SKV – att, enbart på grund av intyget från konkursförvaltaren, återfå ingående moms i fastigheten utan att konkursgäldenären eller konkursboet faktiskt återbetalade till staten den ingående moms som upptogs i intyget och egentligen skulle återföras till staten. Det ansåg jag redan på den tiden som extremt. Någon återföringsskyldighet fullgjordes således inte genom inbetalning till staten av intygs-momsen, utan den ingående moms som en gång dragits av hos konkursgäldenären tillgodofördes och utbetalades en gång till av vissa skattemyndigheter till den som köpte fastigheten från konkursboet, på grund av att konkursförvaltaren utfärdade intyget och deklarerade intygs-momsen (dubbelkompensation från staten således för samma momsutgifter). I nämnda artikel⁴⁷⁰ nämner jag bl.a. att fenomenet med intygs-momsen togs upp i en artikel i Svenska Dagbladet den 4 mars 1993 av Björn Dickson och att frågan om dubbelkompensation från statskassan aldrig prövades av HFD i förhandsbeskedet RÅ 1993 ref. 78 (som avgjordes 1993-10-26). Öberg 2001 berörde inte ifrågakärande fenomen ang. intygs-momsen, utan där berördes RÅ 1993 ref. 78 enbart beträffande frågan om återföringsskyldighet ålag konkursgäldenären eller konkursboet.⁴⁷¹ Öberg 2001 behandlade, som nämnts, inte jämkningsreglerna som infördes 2001 genom 8 a kap. ML, och eftersom Öberg 2001 inte heller tog upp fenomenet ang. dubbelkompensation genom intygs-momsen, föreslår jag att skatterättsforskningen behandlar jämkningsreglerna i 8 a kap. och därvidlag bl.a. frågan huruvida parterna – i enlighet med 8 a kap. 12 § första st. andra men. ML – kan så att säga avtala bort SKV:s möjlighet att ålägga köparen av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet jämkningsskyldighet, genom att överlåtaren först åtar sig att jämka enligt avtal med köparen och sedan ansöker om att försätta sig i konkurs, innan jämkning skett. Det ger, som jag framförde i min artikel,⁴⁷² samma effekter för statskassan i rådande jämkningssystem (korrigeringsystem) som vissa skattemyndigheter före den 1 juli 1994 tillät vid tolkningen av ordet ”återföring” i 15 § sjunde st. GML beträffande systemet med intygs-moms, varför det enligt min uppfattning kunde vara intressant, vid analysen av jämkningsreglerna i 8 a kap. ML, med en pendang till intygs-momsen i enlighet med vad jag har nämnt här och tidigare i Forssén 2008, avsnitt 7.1, och i nämnda artikel, Forssén 2006 samt i Forssén 2019 (3), Avd. II, 6 kap.

⁴⁶⁹ Jfr Forssén 2006.

⁴⁷⁰ Jfr Forssén 2006.

⁴⁷¹ Jfr Öberg 2001 s. 219-222.

⁴⁷² Jfr Forssén 2006 s. 377.

Jfr även 12 212 211, 13 210 000, 31 100 000, 31 241 000, 31 243 002, 31 244 000, 31 249 000, 31 250 100 och 32 100 000.

12 213 130 Bildkonst m.m.

Den reducerade momssatsen om 12 procent gäller för:

- omsättning av sådana *konstverk* som avses i 9 a kap. 5 § ML, och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo,⁴⁷³
- import av sådana *konstverk*, *samlarföremål* och *antikviteter* som avses i 9 a kap. 5-7 §§ ML.⁴⁷⁴

Med *konstverk*, *samlarföremål* och *antikviteter* avses i 9 a kap. 5-7 §§ ML följande:

- Med *konstverk* förstås

1. tavlor m.m. och konstgrafiska blad m.m. enligt KN-nummer 9701 eller 9702 00 00 i rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan,
2. skulpturer enligt KN-nummer 9703 00 00 och avgjutningar av sådana skulpturer, om de gjutits under upphovsmannens eller dennes dödsbos övervakning i högst åtta exemplar, och
3. handvävda tapisserier enligt KN-nummer 5805 00 00 och väggbonader enligt KN-nummer 6304 00 00, under förutsättning att de utförts för hand efter upphovsmannens original i högst åtta exemplar.⁴⁷⁵

- Med *samlarföremål* förstås

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, allt enligt KN-nummer 9704 00 00, och
2. samlingar och samlarföremål av zoologiskt, botaniskt, mineralogiskt, anatomiskt, historiskt, arkeologiskt,

⁴⁷³ Jfr 7 kap. 1 § andra st. 2 ML, dess lydelse sedan den 1 november 1995 enligt SFS 1995:700.

⁴⁷⁴ Jfr 7 kap. 1 § andra st. 3 ML, dess lydelse sedan den 1 november 1995 enligt SFS 1995:700.

⁴⁷⁵ Jfr 9 a kap. 5 § ML.

paleontologiskt, etnografiskt eller numismatiskt intresse, allt enligt KN-nummer 9705 00 00.⁴⁷⁶

- Med *antikviteter* förstås varor som är mer än 100 år gamla och som inte är konstverk eller samlarföremål.⁴⁷⁷

Den reducerade momssatsen om 12 procent avseende konstverk (bildkonst) som anges i 9 a kap. 5 § ML gäller enbart sådana verk om de ägs av konstnären (upphovsmannen) själv (eller dennes dödsbo).⁴⁷⁸ Om konstnären har bildat aktieföretag i vilken verksamheten bedrivs, äger den juridiska personen, dvs. en annan person än konstnären själv, konstverken. Då gäller den generella momssatsen om 25 procent, enligt 7 kap. 1 § första st. ML.

Förhandsbeskedet RÅ 2003 ref. 39 innebär att ett galleri som i eget namn förmedlar ett konstverk för upphovsmannens räkning, och som enligt 6 kap. 7 § ML gör samma omsättning som huvudmannen (upphovsmannen), ändå ska tillämpa den generella momssatsen om 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML. Jfr under 12 201 031.

Vid import från tredje land av konstverk (bildkonst) gäller – i likhet med import av samlarföremål eller antikviteter – den reducerade momssatsen om 12 procent oavsett om föremålet ägs av konstnären själv, dennes dödsbo eller någon annan person.⁴⁷⁹

Vidare gäller att om en konstnärs omsättning av egen bildkonst (enligt 9 a kap. 5 § ML) understiger 300 000 kr exklusive moms för beskattningsåret, är konstnären i sådan del av sin verksamhet inte skattskyldig till moms. Denne kan i så fall ansöka hos SKV om att bli skattskyldig för moms i den delen av sin verksamhet, oavsett beskattningsunderlagets storlek. SKV:s beslut gäller då till utgången av det andra året efter det är under vilket beslutet fattades (1 kap. 2 a och 2 b §§ ML).

12 213 131 *Droit de suite* – konstnärs följerrätt avseende vidareförsäljning av konstverk

I 26 n-p §§ URL regleras s.k. följerrätt – *droit de suite* – för konstnär avseende dennes konstverk (bildkonst). Det innebär att konstnären får ersättning vid vidareförsäljning av originalkonstverk. Konstnären får

⁴⁷⁶ Jfr 9 a kap. 6 § ML.

⁴⁷⁷ Jfr 9 a kap. 7 § ML.

⁴⁷⁸ Jfr 7 kap. 1 § andra st. 2 ML, dess lydelse sedan den 1 november 1995 enligt SFS 1995:700. Jfr även Forssén 2001 s. 239.

⁴⁷⁹ Jfr 7 kap. 1 § andra st. 3 ML, dess lydelse sedan den 1 november 1995 enligt SFS 1995:700. Jfr även Forssén 2001 s. 239.

således ersättning för en omsättning som sker efter den egna omsättningen: En näringsidkare har köpt ett originalkonstverk av konstnären, och säljer exemplaret vidare inom upphovsrättens giltighetstid.⁴⁸⁰

SKV anser att konstnären inte är skattskyldig enligt ML för ersättning för följerätt. Jag citerar följande från SKV:s Handledning för mervärdesskatt:

”Ersättning enligt 26 n–p §§ lagen (1960:729) om upphovsrätt, vid vidareförsäljning av originalkonstverk (s.k. följerätt), som utbetalas till upphovsmännen via den organisation som företräder upphovsmännen för detta ändamål, anses inte som ersättning för omsatt vara eller tjänst. Konstnären är därför inte skattskyldig för ersättningen.”⁴⁸¹

SKV:s bedömning är enligt min mening förenlig med rekvisitet ’beställd vara eller tjänst’ för skattskyldighetens inträde i 1 kap. 3 § andra st. ML. Skattskyldighet enligt ML bör inte anses uppkomma för konstnären för ersättningen för följerätten. Det föreligger nämligen inte någon beställning av vara eller tjänst mellan konstnären, som får ersättningen, och den som köper konstverket från konstnärens köpare. Omsättningen föreligger i stället mellan köparens köpare i egenskap av säljare och den köpare till vilken vidareförsäljningen sker.

Om den som gör vidareförsäljningen av konstverket, t.ex. tavlan, är en beskattningsbar person, ska denne redovisa moms med tillämpning av den generella momssatsen om 25 procent, enligt 7 kap. 1 § första st. ML, eftersom vederbörande är en annan person än konstnären själv och den reducerade momssatsen om 12 procent i 7 kap. 1 § andra st. 2 inte gäller (jfr 12 213 130).

12 213 140 Rätt till patent, rätten till varumärke och mönsterrätt m.m.

I GML följde bestämningen av skatteplikt för tjänster en enumerationsprincip fram till 1991 då omsättning av tjänst – i likhet med vad som redan gällde för omsättning av vara – blev skattepliktig generellt sett (jfr 12 201 031). Före 1991 gällde skatteplikt för upplåtelse av rätt till patent och nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning som avsåg skattepliktig vara. Genom SFS 1985:1116 hade bl.a. skatteplikten

⁴⁸⁰ Jfr SOU 2006:90 s. 234.

⁴⁸¹ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 6.4 (s. 146).

enligt GML för kommersiella rättigheter utvidgats den 1 juli 1986 till att sålunda gälla fler kommersiella rättigheter än tidigare.⁴⁸²

Sedan tjänsterna gjordes generellt skattepliktiga i GML 1991, genom SFS 1990:576, gällde en generell skatteplikt för både varor och tjänster enligt 7 § GML, med särskilt angivna undantag i 8 § ML. En princip som idag återfinns i 3 kap. 1 § första st. ML (jfr 12 200 001). Från 1991 fram till det att rättigheter till litterära och konstnärliga verk enligt URL gjordes generellt skattepliktiga 1997, genom SFS 1996:1327, gällde dock undantag från skatteplikt för upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § URL. Det följde av pkt 7 a) av anvisningarna till 8 § GML, som överfördes till 3 kap. 11 § 1 ML när ML ersatte GML den 1 juli 1994 (jfr 12 213 111).

Sedan 1997 gäller således skatteplikt enligt ML för rättigheter enligt både URL och annan immaterialrättslig lagstiftning. Skillnaden är att olika momssatser gäller därvidlag numera, nämligen:

- den reducerade momssatsen om 6 procent, för litterära och konstnärliga verk enligt 1, 4 eller 5 § URL, vilket följer av första delen av 7 kap. 1 § tredje st. 9 ML [tid. pkt 8 (numera pkt 9 enligt SFS 2019:261)]; respektive
- den generella momssatsen om 25 procent
 - dels för t.ex. rätten till patent, rätten till varumärke och mönsterrätt,⁴⁸³
 - dels för prestationer som anges i andra delen av 7 kap. 1 § tredje st. 9 ML, såsom reklamster. Då rör det sig om rättigheter som i och för sig omfattas av immaterialrättsligt skydd enligt 1, 4 eller 5 § URL, men som ska användas kommersiellt på något sådant sätt som anges i andra delen av 7 kap. 1 § tredje st. 9 ML – t.ex. som reklamster [jfr 12 213 111 och 12 214 010 (II.)].

12 213 141 Mer om problem med att skapa skatteregler – exempel från äldre svensk mervärdesskatterätt angående bestämningen av undantag från skatteplikt för rättigheter

I det närmast föregående avsnittet (12 213 140) berör jag att bl.a. skatteplikten för kommersiella rättigheter utvidgades den 1 juli 1986 och att skatteplikten för tjänster gjordes generellt skattepliktiga 1991. I Forssén 1993 noterade jag att RSV (numera SKV) uttalade i en anvisning – RSV Im 1986:5 – i samband med reformen den 1 juli 1986, att

⁴⁸² Jfr 10 § 10) med hänvisning till 7 § fjärde st. GML, dess lydelse enligt SFS 1985:1116.

⁴⁸³ Jfr ang. kategori III av tjänster i 12 202 101 och även under 12 211 120.

undantag från skatteplikt skulle fortsatt gälla även efter det datumet för inkomster från avtal om upplåtelse av rätt till patent etc. som träffats dessförinnan, dvs. för avtal som träffats på den tid då patenträtt etc. inte räknades upp som skattepliktiga tjänster. Jag anförde – i motsats till vad som hävdades 'från vissa håll' – att den omständigheten att tjänsterna gjordes generellt skattepliktiga den 1 januari 1991 inte förändrade att undantag från skatteplikt gällde för avtal om upplåtelse av patent från tiden före den 1 juli 1986.⁴⁸⁴ Enligt min uppfattning innebar logiken för sammanhanget följande:

- Vid utvidgningen av området för mervärdesbeskattning den 1 juli 1986 gällde 'a minus x', där jag med 'a' avser den då införda skatteplikten för bl.a. rätt till patent och med 'minus x' avser jag de undantag som stipulerades i RSV:s anvisning för avtal om upplåtelse av patent som tecknats dessförinnan.
- När tjänsterna gjordes generellt skattepliktiga den 1 januari 1991, utökades området för mervärdesbeskattning av tjänster såsom rättigheter med 'plus b'. Det innebar emellertid inte att 'minus x' upphörde att gälla. Den logiska beskrivningen av omfattningen av skatteplikten på förevarande område blir således enligt min mening: 'a plus b minus x'.

Bestickande är att när sedan ML ersatte GML den 1 juli 1994 passade lagstiftaren på att införa en övergångsbestämmelse – se pkt 7 i övergångsbestämmelserna i SFS 1994:200 – om att det som gällde enligt GML före den 1 juli 1986 skulle fortsatt gälla om skriftligt avtal om upplåtelse av rätt till patent, nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning som avser vara träffats före den 1 juli 1986. Det borde lagstiftaren ha gjort redan i samband med reformerna den 1 juli 1986 och den 1 januari 1991.

Här erinrar jag om förevarande sak som ytterligare ett exempel – utöver vad jag har anført under bl.a. 12 201 034 – på betydelsen av att lagstiftaren beaktar verkligheten på temat ord och kontext i samband med skapandet av skatteregler. Verkligheten (kontexten) var helt enkelt den att det fanns upplåtelseavtal avseende patent etc. från tiden före den 1 juli 1986 som löpte vidare även därefter, och dessa omsättningar borde också ha berörts i klarläggande syfte vid momsreformerna den 1 juli 1986 och den 1 januari 1991 – inte först när ML ersatte GML den 1 juli 1994.

Notera att även om förevarande problem kunde analyseras logiskt gällde det att ord saknades för kontexten, dvs. en klarläggande övergångsbestämmelse saknades i momsreformerna den 1 juli 1986 och

⁴⁸⁴ Jfr Forssén 1993 s. 69. Se även Forssén 1994 s. 93.

den 1 januari 1991 för den verklighet som innebar att det fanns avtal avseende patent etc. träffade före den 1 juli 1986 som gav upphov till omsättning även därefter (och sådana avtal gäller eventuellt fortfarande). Språket är, som nämnts (jfr 12 200 001), beroende av kontext, och problemet i förevarande exempel visar enligt min mening att en uppdelning av problem angående skapandet av skatteregler inte behöver ske i semantiska, syntaktiska och logiska problem, utan en problematisering därvidlag blir enligt min mening mer precis och ändamålsenlig om den beskrivs som ett problem på temat ord och kontext.

12 213 150 Bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel

12 213 151 Inledning till bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel

Undantag från skatteplikt stipuleras i 3 kap. 9 § ML för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel. Samtidigt anges där att vissa tjänster som tillhandahålls inom en bank etc. omfattas av skatteplikt. Lagrummet lyder:

”Från skatteplikt undantas omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet.

Med bank- och finansieringstjänster avses inte notariatverksamhet, inkassotjänster, administrativa tjänster avseende factoring eller uthyrning av förvaringsutrymmen.

Med värdepappershandel förstås

1. omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte, och
2. förvaltning av värdepappersfonder enligt lagen (2004:46) om värdepappersfonder och specialfonder enligt lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder.”

Det får noteras att förevarande undantag från skatteplikt och begränsning av undantaget för vissa fall motsvaras närmast av art. 135.1 b-g i mervärdesskattedirektivet.

Omfattningen av regler om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML ska, som nämnts (jfr 12 210 010), tolkas restriktivt, då EU-domstolens praxis anger så ang. art. 131–137 i mervärdesskattedirektivet om undantag från

skatteplikt för vissa transaktioner.⁴⁸⁵ Sålunda ska ifrågavarande undantag från skatteplikt brytas av mot det omfattande konsultområdet. Konsulttjänster är skattepliktiga i enlighet med 3 kap. 1 § första st. ML, och tillhandahålls inom utredande och rådgivande verksamheter inom ekonomiska, administrativa och juridiska områden i vidsträckt bemärkelse. Exempelvis gäller det tekniska konsulttjänster. Det uttalade lagstiftaren i samband med att tjänsterna gjordes i princip generellt skattepliktiga 1991 (i likhet med vad som redan var fallet med varorna), genom SFS 1990:576 (jfr 12 201 031).⁴⁸⁶ Det krävs således inte mycket för att en tjänst inom bank- och finanssektorn samt värdepappershandeln ska anses som skattepliktig enligt ML. Det är enbart sådana tjänster som omfattas av undantag enligt 3:9 ML – jfr art. 135.1 b-g i mervärdesskattedirektivet – som undantas från skatteplikt inom dessa sektorer. Trots det har lagstiftaren ändå ansett det angeläget att särskilt ange i 3:9 andra st. ML att undantaget begränsas såtillvida att det inte omfattar notariatverksamhet, inkassotjänster, administrativa tjänster avseende factoring eller uthyrning av förvaringsutrymmen, vilka fall således är skattepliktiga (jfr art. 135.1 d i mervärdesskattedirektivet, där begränsningen i fråga anges explicit för indrivning av fordringar). Notera också att begränsningen av undantaget avseende uthyrning av förvaringsutrymmen i 3:9 andra st. korresponderar med att det på fastighetsområdet särskilt anges i 3:3 första st. 6 ML att skatteplikt föreligger för upplåtelse av förvaringsboxar, dvs. t.ex. bankfack (jfr 12 212 116).

Den typiska bank- eller finansieringstjänsten utgörs av en ersättning (omsättning) i form av ränta på ett lån eller annan normal kredit. En ränta består faktiskt av ett typiskt mervärde som i princip skulle kunna mervärdesskattebeläggas. Om det inte stipulerades undantag från skatteplikt i 3:9 ML, skulle ränta utgöra en skattepliktig omsättning tjänst enligt 3 kap. 1 § första st. ML.⁴⁸⁷ Det är viktigt att beakta när det gäller bedömningen av skatteobjektet. Emellertid bör något sägas om skattesubjektet i förevarande sammanhang, innan jag fortsätter med skatteobjektet, nämligen om gränsdragningen mellan beskattningsbar person och icke beskattningsbar person:

- Av pkt 12 i EU-målet C-333/91 (Sofitam) och av pkt 28 i EU-målet C-142/99 (Floridienne och Berginvest) följer att en

⁴⁸⁵ Se t.ex. EU-målen 235/85 (kommissionen mot Nederländerna), pkt 7; 348/87 (SUFA), pkt 10 och 13; C-186/89 (Van Tiem), pkt 17; C-2/95 (SDC), pkt 20; C-358/97 (kommissionen mot Irland), pkt 52; C-150/99 (Stockholm Lindöpark); pkt 25; C-269/00 (Seeling), pkt 44; och C-275/01 (Sinclair Collins), pkt 23. Se även avsnitt 2.4.1.4 i Forssén 2019 (1).

⁴⁸⁶ Jfr prop. 1989/90:111 s. 105. Jfr även Forssén 2001 s. 206.

⁴⁸⁷ Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 192. Jfr även Forssén 1993 s. 105, Forssén 1994 s. 139, Forssén 1998 (1) s. 174, Forssén 2001 s. 208 och Forssén 2011, avsnitt 3.4.1.

ekonomisk verksamhet, som gör att en person kan anses omfattad av mervärdesskatten, anses föreligga först om denne ägnar en investering mera förvaltningsåtgärder än vad en privat investerare gör. Att en investering i sig genererar avkastning i form av ränta e.d. är inte tillräckligt för att innehavaren av tillgången ska anses ha en ekonomisk verksamhet som ger denne karaktären av beskattningsbar person.⁴⁸⁸ Det ska enligt pkt 37 och 39 i EU-målet C-155/94 (Wellcome Trust) vara fråga om en utåtriktad aktivitet. Det ska inte enbart röra sig om att förvalta eget kapital, oavsett hur omfattande en sådan sysselsättning i sig kan vara. Ett rent holdingbolag, dvs. ett bolag som enbart ägnar sig åt att inneha aktier i dotterbolag, kan inte anses som beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet – jfr 4:1 ML.⁴⁸⁹ En bank är däremot en beskattningsbar person enligt 4:1 ML – jfr art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Banken vidtar förvaltningsåtgärder med privatpersoners och andras inlånade medel för att förränta dem. De inslag i bankens förvaltningsåtgärder som inte enbart motsvarar att den uppbär ren ränta utgör de inslag som skapar ett mervärde, och ger banken karaktären av beskattningsbar person.⁴⁹⁰

- När det gäller objektsfrågan bör enligt min mening i första hand beaktas att ren ränta är en kostnad för att låna pengar och innebär bara att det värdet överförs mellan två personer. För att fråga ska vara om en säljare och köpare och en omsättning enligt 2 kap. ML, måste ett mervärde tillföras kostnaden. Det kan i förstone te sig förvånande att moms, som nämnts, skulle kunna utgå på t.ex. en bankränta, om inte undantag från skatteplikt stipulerades för bank- och finansieringstjänster (och för värdepappershandel) i 3 kap. 9 § ML – jämför art. 135.1 b-g i mervärdesskattedirektivet. Hela bankräntan utgör dock inte ren ränta för bankens upplåningskostnad, utan en del av bankräntan utgör ersättning för administration, löner, lokaler, vinst etc. Sistnämnda del av bankräntan består således i ett typiskt mervärde, vilket skulle ingå i underlag för

⁴⁸⁸ Jfr Forssén 2011, avsnitten 3.4.1 och 3.7.

⁴⁸⁹ Jfr Forssén 2011, avsnitten 3.4.1 och 3.7. En annan sak är det för övrigt att holdingbolag kan anses ha karaktären av beskattningsbar person enligt den särskilda regeln 5:4 ML som gäller enbart i samband med tillämpning av reglerna om placering av en omsättning av tjänst i 5 kap. ML (jfr 12 201 034, 12 210 000 och 21 220 200).

⁴⁹⁰ Jfr Forssén 2011, avsnitt 3.4.1.

mervärdesbeskattning, om inte bankränta undantogs från skatteplikt enligt 3:9 ML.⁴⁹¹

I sistnämnda hänseende får nämnas att skattelagstiftningen inte innehåller någon allmän definition av begreppet ränta och i förarbetena till inkomstskattereformen 1990 betecknas begreppet som ”inte helt entydigt”.⁴⁹² HFD har i ett förhandsbesked om inkomstskatt och förmögenhetsskatt, RÅ 1999 ref. 14, uttalat:

”Begreppet ränta är inte definierat i skattelagstiftningen och är över huvud taget inte rättsligt klart definierat. I skattesammanhang har som ränta i första hand behandlats kostnader för en kredit, oavsett om ersättningen betecknats som ränta eller annat, som beräknats på grundval av kredittid och kreditbelopp. Det innebär att de olika avgifter som banker normalt tar ut i samband med sin kredithandläggning som regel inte jämföras med ränta”.⁴⁹³

Tillhandahållande av en momsfri finansiell tjänst kan inte användas för *matchning* mot en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst, så att beskattningsunderlaget för en sådan omsättning sänks genom kvittning av en rabatt på räntan för den finansiella tjänsten på grund av snabb betalning av exempelvis ett lån som utgör finansiell tjänst. Varje omsättning ska bedömas momsmässigt för sig. Om exempelvis en byggherre får en sänkning av räntan på ett byggnadskreditiv, genom att denne överenskommer med sin bank om att kreditivet lyfts i snabbare takt, kan normalt sett inte den sänkta räntekostnaden för denne användas för att kvitta mot byggmästarens pris på den av byggherren beställda byggnadsentreprenaden.⁴⁹⁴

Genom att det momsfria området ska tolkas och tillämpas restriktivt och bank- och finanssektorn kan innefatta skattepliktiga konsulttjänster etc. är det vanligt med sammansatta transaktioner på förevarande område, där frågan är om delnings- eller huvudsaklighetsprincipen i enlighet med 7:7 ML ska tillämpas (jfr 12 210 010 och 12 212 140). I det hänseendet får jag nämna något om s.k. *corporate finance*-verksamhet. *Corporate finance*-verksamhet utgör inte något entydigt begrepp. Det kan sägas bestå i ett flertal olika tjänster såsom marknadsundersökningar, företagsvärderingar, juridiska och ekonomiska konsultationer, upprättande av prospekt, genomförande av

⁴⁹¹ Jfr Forssén 2011, avsnitt 3.4.1 med hänvisning till SOU 1989:35 Del 1 s. 192. Jfr även Forssén 1993 s. 105, Forssén 1994 s. 139, Forssén 1998 (1) s. 174 och Forssén 2001 s. 208.

⁴⁹² Se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 402. Jfr även Forssén 2011, avsnitt 3.4.2.4.

⁴⁹³ Jfr även Forssén 2011, avsnitt 3.4.2.4.

⁴⁹⁴ Jfr RÅ 1986 ref. 46 och RÅ 1991 ref. 105. Jfr också 12 215 210, 12 215 224 och 12 215 225. Jfr även Forssén 2001 s. 214.

introduktioner på börsen m.m. Dessa tjänster tillhandahålls ibland av advokater, auktoriserade revisorer, skattekonsulter m.fl. på konsultbasis och ofta även av t.ex. banker. Även om nämnda tillhandahållanden kan ingå som ett led i en framtida verksamhetsöverlåtelse (jfr 12 211 120) eller i en aktieöverlåtelse, innebär det inte att samtliga tjänster är undantagna från skatteplikt. Skatteplikten för de olika tjänsterna måste i stället bedömas var för sig. Utgår gemensamt vederlag bestäms beskattningsvärdet genom uppdelning efter skälig grund enligt delningsprincipen, om tjänsterna är åtskiljbara. I så fall måste värdet av de olika tjänsterna bedömas var för sig, för att skatten ska kunna beräknas på ett korrekt beskattningsunderlag, dvs. för de skattepliktiga tjänsterna i det sammansatta tillhandahållande som *corporate finance*-tillhandahållandet utgör. Den från skatteplikt undantagna ersättning som själva aktieöverlåten eller förmedlingen betingar behandlas för sig, och kan jämföras med den moms fria courtageavgift som normalt tas ut av banker och finansieringsinstitut i samband med handel avseende överlåtelse eller förmedling av aktier, dvs. värdepappershandel.⁴⁹⁵ HFD har, ang. *corporate finance*-verksamhet, ansett att om olika tjänster i samband med ett uppdrag att förmedla aktier inte efterfrågas i sig av uppdragsgivaren ses tillhandahållandet som en enda tjänst avseende förmedling av aktier, och att omsättningen av den tjänsten är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.⁴⁹⁶ Om det inte är fråga om sådan förmedling, utan om ett åtagande gentemot en emittent av värdepapper att upprätthålla en andrahandsmarknad för dem, omfattas åtagandet av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML.⁴⁹⁷

I förhandsbeskedet HFD 2018 not. 32 ansåg HFD, beträffande diskretionär portföljförvaltning, att frågan om en transaktion utgörs av flera delar eller ett enda tillhandahållande ska avgöras genom en samlad bedömning. Med hänvisning till i första hand EU-domstolens förhandsavgörande C-44/11 (Deutsche Bank), pkt:erna 18-21, ansåg HFD att varje tillhandahållande som regel ska ses som fristående och självständigt, men att det föreligger ett enda tillhandahållande bl.a. när en del utgör den huvudsakliga tjänsten, medan en annan del måste

⁴⁹⁵ Jfr RSV:s skrivelse dnr 26568-91/D29. Jfr även Forssén 2001 s. 214.

⁴⁹⁶ Jfr RÅ 2001 not. 23, där HFD också hänvisar till EU-målet C-349/96 (CPP).

⁴⁹⁷ Jfr RÅ 2004 ref. 100, där HFD ansåg detta beträffande omsättning av s.k. market maker-tjänster. I målet hänvisades under *Rättsfall* till följande domar. Från HFD: RÅ 2003 ref. 72, ang. s.k. courtagedelning; RÅ 2003 ref. 90 (förhandsbesked); och RÅ 2003 ref. 94. Från EU-domstolen: C-172/96 (First National Bank of Chicago); C-349/96 (CPP); och C-235/00 (CSC). I sin tur hänvisas: i RÅ 2003 ref. 72, under *Rättsfall*, till EU-målet C-235/00 (CSC); i RÅ 2003 ref. 90, under *Rättsfall*, till RÅ 1999 ref. 9, RÅ 2001 ref. 69, RÅ 2002 ref. 9, RÅ 2003 ref. 24 och EU-målen C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien) och C-349/96 (CPP); och i RÅ 2003 ref. 94, under *Rättsfall*, till RÅ 2001 not. 23 och EU-målet C-235/00 (CSC). I RÅ 2003 ref. 90 hänvisas under *Litteratur* till prop. 1993/94:99 s. 136f.

betraktas som underordnad. Jfr även HFD:s förhandsbesked HFD 2019 ref. 45 ang. 3 kap. 9 § ML och art. 135.1 d i mervärdesskattedirektivet. Målet ”Deutsche Bank” berörs för övrigt också under 12 212 140.

Vid sammansatta transaktioner bestående i tjänster som undantas från skatteplikt enligt 3:9 resp. konsulttjänster av olika slag som omfattas av den generella skatteplikten enligt 3:1 första st. ML uppkommer också problematiken med avdragsrätt för ingående moms i blandad verksamhet (jfr 12 210 010). Därtill kan också läggas att kostnader som t.ex. ett AB endast har i sin *ägarroll*, och som inte kan hänföras till att skapa skattepliktig omsättning i dess verksamhet, inte berättigar AB:et till avdragsrätt för ingående moms.

- Om AB:et äger aktier i ett annat AB och nämnda kostnader enbart hänför sig till att administrera det aktieinnehavet, har kostnaderna i fråga enbart med nämnda ägarroll att göra, och hänför sig inte till eventuella skattepliktiga omsättningar som AB:et utför åt sitt dotterbolag eller andra, varför AB:et saknar avdragsrätt för ingående moms på dessa kostnader.⁴⁹⁸
- I målet HFD 2017 ref. 20 gör HFD samma bedömning, och anför att det av EU-domstolens praxis framgår att förvärv, innehav och avyttring av aktier inte i sig utgör ekonomisk verksamhet i mervärdesskattedirektivets mening, eftersom det i dessa fall inte är fråga om ett utnyttjande av egendom i syfte att fortlöpnade vinna intäkter. Transaktioner som avser avyttring av aktier omfattas därmed som utgångspunkt inte av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, enligt HFD.
- Det finns dock enligt HFD:s bedömning i HFD 2017 ref. 20 situationer när transaktioner som avser avyttring av aktier omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, t.ex. när transaktionerna utförs inom ramen för en affärsverksamhet avseende handel med värdepapper. HFD noterar – med hänvisning till exempelvis EU-målen C-465/03 (Kretztechnik), pkt 20, och C-29/08 (SKF), pkt 51 – att transaktionen i dessa fall är undantagen från skatteplikt – jfr 3 kap. 9 § ML. En aktieavyttring som inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt eller, om den omfattas, är undantagen från skatteplikt medför att avdrag för ingående moms inte kan medges för förvärv som har ett direkt och omedelbart samband med själva aktietransaktionen. Emellertid anför HFD i HFD 2017 ref. 20 att EU-domstolens praxis också innebär att avdrag för ingående moms kan medges, även om det inte går att koppla

⁴⁹⁸ Jfr RÅ 1995 not. 224. Jfr även Forssén 2001 s. 212.

förvärvet till en skattepliktig utgående transaktionen, nämligen om kostnaden för förvärvet utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader i den samlade ekonomiska verksamheten. Det var enligt HFD fallet i målet HFD 2017 ref. 20, där HFD upphävde underinstansernas domar och medgav klaganden – ett moderbolag i en koncern – avdrag för ingående mervärdesskatt avseende konsulttjänster som förvärvats i anslutning till avyttring av aktier i dotterbolag under en omstrukturering av verksamheten, eftersom kostnaderna för tjänsterna ansågs ha ett direkt och omedelbart samband med moderbolagets samlade ekonomiska verksamhet. Av avgörande betydelse för avdragsrätten är därvidlag att sådana kostnader ingår i priset på varor och tjänster som den skattskyldige tillhandahåller inom ramen för sin samlade ekonomiska verksamhet snarare än i priset på de aktier som avyttrats, vilket HFD anförde med hänvisning till EU-målet C-29/08 (SKF), pkt:erna 60, 71 och 73.

I linje med nyss nämnda praxis från HFD och EU-domstolen beträffande avdragsrättens omfattning är enligt min mening också SRN:s lagakraftvunna förhandsbesked av 2019-05-29. Där var frågan om rätt till avdrag för ingående skatt förelåg för utgifter hänförliga till anläggning av våtmark, vilken finansierats inom ramen för Landsbygdsprogrammet, genom bidrag från Länsstyrelsen. Även om det inte förelåg något direkt samband med utgående beskattningsbara transaktioner, ansåg SRN att sökanden hade rätt till avdrag för ingående moms för kostnaderna avseende åtgärderna. Dessa syftade allmänt till att minska miljöpåverkan från jordbruksverksamhet, kunde även vara till nytta för sökandens egna jordbruksverksamhet. Enligt min uppfattning belägger SRN:s förhandsbesked det momsmässiga synsättet sedan lång tid tillbaka avseende lanskaps- och omställningsbidrag. Jordbrukaren får bidrag i fallet i fråga från Länsstyrelsen, och jordbrukaren gör något som är allmänt vällovligt, men som också gynnar jordbrukarens egen verksamhet. Därmed kommer åtminstone på sikt avdragen ingående moms att avskattas genom att kostnaderna beaktas vid prissättningen av jordbrukarens produkter. Enligt min uppfattning är SRN:s förhandsbesked i linje med äldre svensk mervärdesskatterätt, där HFD i förhandsbeskedet RÅ 1973 A 13 ansåg att avdragsrätt förelåg för all ingående moms oaktat att viss del av anskaffningsutgiften för uppförande av hotellanläggning bestridits med bidrag från Arbetsmarknadsstyrelsen (fr.o.m. 2008 Arbetsförmedlingen).⁴⁹⁹

- HFD anförde i HFD 2017 ref. 20 att bedömningen enligt ovan gäller oavsett om avyttringen av aktier i ett dotterbolag anses omfattad av tillämpningsområdet för mervärdesskatt eller inte, eftersom det skulle strida mot principen om skatteneutralitet att behandla objektivt sett lika transaktioner på olika sätt i avdragshänseende beroende på om avyttringen sker utom eller

⁴⁹⁹ Jfr Forssén 1994 s. 252, där jag berör bl.a. RÅ 1973 A 13.

inom tillämpningsområdet, varvid HFD hänvisade till EU-målet C-29/08 (SKF), pkt:erna 64-68.

- HFD nämnde i HFD 2017 ref. 20 att HFD:s praxis enligt RÅ 2010 ref. 56 (förhandsbesked) innebar ett motsatt tolkningsresultat. I det fallet hade HFD inhämtat förhandsavgörande från EU-domstolen, vilket gavs i just målet C-29/08 (SKF). HFD gjorde nämligen i RÅ 2010 ref. 56 bedömningen att konsulttjänsterna, i form av biträde vid förhandlingar och advokattjänster vid avtalsskrivning, fick anses vara direkt och omedelbart hänförliga till moderbolagets momsfria avyttring av aktierna i dotterbolaget, och att moderbolaget sålunda inte ansågs berättigat till avdrag för ingående moms på tjänsterna. Att utgången i HFD 2017 ref. 20 i stället blev sådan att moderbolaget i det fallet medgavs avdrag för ingående moms på förvärv av konsulttjänster för att genomföra avyttringen av dotterbolagsaktierna förklarade HFD med att EU-domstolen i avgöranden efter ”SKF”-målet har utvecklat en praxis ”i riktning mot ett mer ändamålsinriktat och närmast funktionellt synsätt för att bedöma om en ingående transaktion objektivt kan kopplas till den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet”.

I sistnämnda hänseende hänvisar HFD i HFD 2017 ref. 20 till följande EU-mål: C-126/14 (Sveda), pkt:erna 29 och 34; C-104/12 (Becker), pkt 29; C-26/12 (PPG Holdings), pkt:erna 25 och 26; och C-124/12 (AES-3C Maritza East 1), pkt 31.

Av intresse för den som vill titta på HFD:s praxis i förevarande hänseende från tiden före HFD 2017 ref. 20 får följande nämnas: I RÅ 2010 ref. 56 hänvisade SRN och HFD till RÅ 2003 ref. 36 (förhandsbesked), där utgången blev densamma som i RÅ 2010 ref. 56. I RÅ 2003 ref. 36 hänvisade HFD bl.a. till EU-målet C-16/00 (Cibo), pkt:erna 32 och 33.

- Under *Rättsfall* hänvisas i RÅ 2010 ref. 56 – förutom till C-29/08 (SKF) – till följande EU-mål: C-4/94 (BLP Group), C-408/98 (Abbey National) och C-465/03 (Kretztechnik).
- Under *Rättsfall* hänvisas i RÅ 2003 ref. 36 – förutom till C-16/00 (Cibo) – till följande EU-mål: ”BLP Group”, ”Abbey National”, C-60/90 (Polysar), C-62/93 (BP Soupergaz), C-155/94 (Wellcome Trust), C-80/95 (Harnas & Helm), C-142/99 (Floridienne och Berginvest), C-333/91 (Sofitam) och C-98/98 (Midland Bank). Hänvisning sker till följande HFD-mål: RÅ 1995 not. 224 (förhandsbesked), RÅ 1999 not. 282 (förhandsbesked), RÅ 2001 not. 69 (förhandsbesked) och RÅ 2001 not. 70 (förhandsbesked). Dessutom hänvisas till: Högsta förvaltningsdomstolen i Finlands beslut den 21 mars 2001 (Liggarenr

513); och Hoge Raad der Nederlanden, Derde Kamer, dom av den 14 mars 2003, Nr. 38253.⁵⁰⁰

I anslutning till nyss nämnda är det av intresse att RSV (numera SKV) ansåg att ett AB som är skattskyldigt till mervärdesskatt ska vara berättigat till avdrag för ingående moms på förvärv av skattepliktiga tjänster som sker i samband med ett aktiebolags upplåning av kapital. I sådant fall rör det sig enligt RSV om förvärv som typiskt sett har ett direkt samband med driften av en verksamhet och som uppkommer som ett naturligt led i den momsskyldiga verksamheten. Behovet av kapital är något som en företagare alltid har anledning att räkna med i sin planering av verksamhetens drift. Därför ansåg RSV att moms på kostnader för att öka aktiekapitalet genom en nyemission ska vara avdragsgill.⁵⁰¹ Ett AB som har förvärvat en skattepliktig konsulttjänst, för att öka AB:ets egna kapital, är således enligt min mening berättigad till avdrag för den av konsulten debiterade ingående momsen, om AB:ets verksamhet består i att skapa skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna varor eller tjänster.

Ang. avdragsrätt för ingående moms i samband med börsintroduktion etc.: se 31 210 000.

I sammanhanget får för övrigt nämnas att undantaget från skatteplikt för förmedling av värdepapper enligt 3:9 utgör ett undantag från den generella principen att förmedlingstjänster är skattepliktiga i sig i enlighet med 3:1 första st. ML (jfr 12 212 130). Detsamma gäller förmedling av försäkringar (jfr 12 213 161).

Det är således viktigt att bedöma om exempelvis en mäklare förmedlar en fastighet eller aktier i ett bolag som äger en fastighet. HFD har i förhandsbeskedet HFD 2011 ref. 21 ansett att en mäklares förmedling av aktierna i ett bolag, som innehöll en fastighet, omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML och art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. Om mäklaren i stället hade sålt fastigheten åt bolaget, hade förmedlingstjänsten omfattats av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första st. ML.

Beträffande undantaget från skatteplikt i 3:9 ML gör jag under 12 213 152-12 213 153 en jämförelse med motsvarande bestämmelser i **art. 135.1 b-g** i mervärdesskattedirektivet och lämnar några korta kommentarer:

⁵⁰⁰ För övrigt får nämnas att SRN hänvisar i RÅ 2001 not. 69 och RÅ 2001 not. 70 till "BLP Group"-målet samt till inkomstskattemålen RÅ 1917 Fi 64 och RÅ 1992 ref. 55 II.

⁵⁰¹ Jfr RSV:s skrivelse dnr 9623-96/900. Jfr även Forssén 2001 s. 72.

- Bank- och finansieringstjänster berörs under 12 213 152, jfr 3 kap. 9 § första och andra st. ML och art. 135.1 b-e i mervärdesskattedirektivet.
- Värdepappershandel berörs under 12 213 153, jfr 3 kap. 9 § första st. (sista delen) och tredje st. ML och art. 135.1 f och g i mervärdesskattedirektivet.

Under 12 213 154 berörs något om återbetalningsrätt för ingående moms i verksamhet med omsättning av bank- eller finansieringstjänster eller värdepapperstransaktioner, förutsatt att förvärvaren av bank- eller finansieringstjänsten eller värdepapperstransaktionen är en beskattningsbar person etablerad utanför EU (tredje land) eller icke beskattningsbar person bosatt etc. i tredje land eller om omsättningen har direkt samband med varor som ska exporteras till tredje land.

Jfr om courtage, 12 213 240, resp. dessutom om privaträttsliga optioner, 12 213 235 och 12 213 240.

12 213 152 Bank- och finansieringstjänster

3 kap. 9 § första och andra st. ML jämförd med art. 135.1 b-e

- I art. 135.1 b-e anges att från skatteplikt ska undantas:

”b) Beviljande av och förmedling av krediter samt förvaltning av krediter av den som beviljat krediten.

c) Förmedling av och annan befattning med kreditgarantier eller andra säkerheter samt förvaltning av kreditgarantier av den som beviljat kredit.

d) Transaktioner, inbegripet förmedling, rörande spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev, med undantag av indrivning av fordringar.

e) Transaktioner, inbegripet förmedling, rörande valuta, sedlar och mynt använda som lagligt betalningsmedel, med undantag av mynt och sedlar som är samlarobjekt, dvs. guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse.”

Undantagen från skatteplikt i art. 135.1 b-e återspeglas inte genom en likadan uppräknings i 3 kap. 9 § ML. En restriktiv tillämpning (jfr

12 210 010) kommer dock till uttryck genom att det i 3:9 första st. anges att undantaget omfattar bank- och finansieringstjänster, medan en mer extensiv tolkning är möjlig beträffande värdepappershandel, genom uttrycket ”värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet” i 3:9 första st. ML.

I linje med en restriktiv tolkning av omfattningen av undantaget från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster i 3:9 ligger att 3:9 andra st. ML är mer utförlig än direktivbestämmelsen art. 135.1 d, som enbart anger begränsning av undantaget för *indrivning av fordringar*, medan andra st. i 3:9 anger begränsning av undantaget i fråga för notariatverksamhet, inkassotjänster, administrativa tjänster avseende factoring eller uthyrning av förvaringsutrymmen. Det finns dessutom enligt min mening fler tjänster än dessa hos en bank eller ett finansieringsföretag som kan omfattas av skatteplikt och då är de skattepliktiga i enlighet med den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster i 3:1 första st. ML, t.ex. är så fallet med konsulttjänster som en bank eller ett finansieringsföretag gör i konkurrens med konsulter i en vidsträckt mening (jfr 12 213 151).

Jag berör art. 135.1 d mera nedan i samband med art. 135.1 f (jfr 12 213 153).

Beträffande art. 135.1 e är 3:9 i ML av intresse. Emellertid är också ett annat lagrum av intresse därvidlag, nämligen 3 kap. 23 § 1 ML, som stipulerar undantag för omsättning av:

”sedlar och mynt som är lagligt betalningsmedel, med undantag av samlarföremål, det vill säga guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse”.

I samband med begränsningen av undantaget i 3:23 1 ML med avseende på samlarföremål får nämnas att beskattningsbar återförsäljare av samlarföremål kan omfattas av VMB enligt 9 a kap. ML (jfr 13 110 000).

Beträffande art. 135.1 e får nämnas att HFD beträffande 3:9 ML i HFD 2016 ref. 6 – efter inhämtande av förhandsavgörande från EU-domstolen [mål C-264/14 (Hedqvist)] – har bedömt att transaktioner som består av växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoins och omvänt, utgör omsättning som undantas från skatteplikt i enlighet med vad som gäller enligt 3:9 ML inom finansieringsområdet. HFD anger att transaktioner som rör valutor inte omfattas av undantaget från skatteplikt för omsättning av sedlar och mynt i 3 kap. 23 § 1 ML. Däremot omfattas sådana transaktioner av undantag enligt 3:9 ML, genom att EU-domstolen har uttalat att växlingstjänsterna avseende bitcoins omfattas av

undantaget från skatteplikt rörande valuta i art. 135.1 e i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 213 153).

Ang. betalningsförmedling: se 12 213 153.

12 213 153 Värdepappershandel

3 kap. 9 § första och tredje st. ML jämförd med art. 135.1 f och g

- I art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet anges att från skatteplikt ska undantas: ”Transaktioner, inbegripet förmedling men med undantag av förvaltning och förvar, rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper, dock med uteslutande av handlingar som representerar äganderätt till varor och sådana rättigheter eller värdepapper som avses i artikel 15.2”.
- Art. 15.2 i mervärdesskattedirektivet anger att medlemsstaterna får betrakta följande som materiella tillgångar:
 - ”a) Vissa rättigheter i fast egendom.
 - b) Sakrätter som ger innehavaren nyttjanderätt till fast egendom.
 - c) Aktier eller motsvarande som ger innehavaren rättsliga eller faktiska rättigheter såsom ägare eller innehavare av fast egendom eller del därav”.
- Undantaget motsvaras i ML av 3:9 första st. (sista delen) och tredje st. 1 – se 12 213 151 och 12 213 152. Undantaget från skatteplikt avseende värdepappershandel omfattar i princip transaktioner avseende alla slag som ingår i värdepappersmarknaden, även om de inte är bundna till dokument (’papperslösa’).⁵⁰² Värdepappershandel är således i princip undantagen från skatteplikt i sin helhet.⁵⁰³ En överlåtelse av ideella andelar i vilket slags egendom som helst undantas således från skatteplikt, och antalet sålunda omsatta värdepapper spelar ingen roll därvidlag.⁵⁰⁴ Däremot kan omfattningen av personens i fråga förvaltningsåtgärder med värdepapper påverka bedömningen av om denne har karaktären av beskattningsbar person. Om så inte anses vara fallet, sker inte mervärdesbeskattning av den anledningen och det är enligt min mening irrelevant att gå vidare och undersöka huruvida ett skatteobjekt föreligger. Om det å andra sidan har konstaterats att det är fråga om ett objekt som blott uttrycker äganderätten till ett

⁵⁰² Jfr prop. 1989/90:111 s. 307. Jfr även Forssén 2001 s. 213.

⁵⁰³ Jfr prop. 1989/90:111 s. 307. Jfr även Forssén 2001 s. 211.

⁵⁰⁴ Jfr även Forssén 2001 s. 212.

föremål eller ett annat objekt, föreligger inte undantag från skatteplikt utan då föreligger en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst enligt 3 kap. 1 § första st. ML.⁵⁰⁵ Då blir subjektfrågan och huruvida personen i fråga har karaktären av beskattningsbar person avgörande för om mervärdesbeskattning ska ske. EU-domstolen anser enligt pkt 73 i målet C-2/95 (SDC) att handeln med värdepapper omfattar handlingar som förändrar den rättsliga och finansiella situationen mellan parterna och som kan jämföras med de handlingar som förekommer vid överföring eller betalning (jfr art. 135.1 d och e).

- EU-domstolen har i pkt 28 i målet C-235/00 (CSC) ansett, beträffande art. 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet – numera art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet – att undantaget från skatteplikt för omsättning av värdepapper avser transaktioner som medför rättsliga och ekonomiska förändringar mellan parterna.⁵⁰⁶ Tillhandahållande av en tjänst som enbart är materiell, teknisk eller administrativ och som inte medför sådana förändringar mellan parterna utgör skattepliktiga transaktioner enligt domstolen. I pkt 27 i målet anger domstolen att samma analys i tillämpliga delar ska gälla därvidlag som beträffande undantaget från skatteplikt i art. 13 B d punkt 3 i sjätte direktivet – numera art. 135.1 d i mervärdesskattedirektivet (se ovan i detta avsnitt).⁵⁰⁷ Därför är det av intresse också för bedömningen av omfattningen av undantaget från skatteplikt för omsättning av värdepapper, att domstolen i pkt 26 i målet, beträffande gränsdragningen av undantaget från skatteplikt för transaktioner avseende bl.a. betalningar, anger: ”Åtskillnad bör göras mellan tjänster som är undantagna från skatteplikt i den mening som avses i sjätte direktivet och tillhandahållande av tjänster som enbart är materiella eller tekniska, såsom färdigställande av en datacentral för en banks räkning. För att kunna göra sådan åtskillnad skall den nationella domstolen särskilt pröva hur omfattande

⁵⁰⁵ Jfr Forssén 2001 s. 213.

⁵⁰⁶ Bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet har en något annorlunda lydelse, varför jag återger lydelsen av art. 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet: ”Transaktioner och förhandlingar med undantag av förvaltning och förvar rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper, dock med undantag av följande:

- Handlingar som representerar äganderätt till varor.
- Sådana rättigheter eller värdepapper som avses i artikel 5.3”.

Art. 5.3 i sjätte direktivet har sin motsvarighet i mervärdesskattedirektivet i art. 15.2.

⁵⁰⁷ Bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet har en något annorlunda lydelse, varför jag återger lydelsen av art. 13 B d punkt 3 i sjätte direktivet: ”Transaktioner och förhandlingar rörande spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev, med undantag av inkasso och factoring”.

datacentralens ansvar gentemot bankerna är och särskilt huruvida detta ansvar endast avser de tekniska aspekterna eller om det även omfattar transaktionernas specifika och väsentliga beståndsdelar”. Domstolen hänvisar för övrigt därvidlag också till pkt 66 i ”SDC”-målet (C-2/95).

I förhandsbeskedet RÅ 2009 ref. 49 hänvisade SRN till EU-målen C-235/00 (CSC) och C-453/05 (Ludwig), och bedömde att undantaget från skatteplikt för förmedling av värdepapper omfattade tjänster som sökandebolaget – ett värdepappersbolag med tillstånd från Finansinspektionen att bedriva värdepappersrörelse – tillhandahöll en depåhållande bank med vilken bolaget ingått samarbetsavtal. Sökandebolaget hade fullmakt från sina kunder att lägga order om köp och försäljning av värdepapper, men själva värdepapperstransaktionen över depån gjorde banken med sökandebolagets kunder som uppdragsgivare. Frågan var om sökandebolagets verksamhet enligt samarbetsavtalet med banken kunde anses innebära att sökandebolaget tillhandahöll en förmedlingstjänst åt banken. SRN uttryckte att den bedömningen enligt ”Ludwig”-målet ska göras ”utifrån själva naturen hos tillhandahållandet och ändamålet med detta”. Enligt SRN hade vid en helhetsbedömning sökandebolaget ställning som en mellanman vars uppgift var att sammanföra banken med kunderna, och därmed bereda banken tillfälle att sluta avtal om köp eller försäljning av värdepapper. Sökandebolaget gjorde det som var nödvändigt för att banken och kunderna skulle sluta uppdragsavtal, utan att sökandebolaget hade något eget intresse vad gällde innehållet i uppdragsavtalet. I enlighet med EU-målet ”Ludwig” ansåg därmed SRN att såväl tjänstens natur som ändamålet med denna var sådan att sökandebolaget ansågs tillhandahålla banken en sådan förmedlingstjänst rörande värdepapper som omfattas av undantaget från skatteplikt enligt art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. EU-domstolens avgörande i ”Ludwig”-målet avsåg visserligen förmedling av krediter, dvs. nuvarande art. 135.1 b i mervärdesskattedirektivet, men SRN ansåg att det EU-målet kunde ligga till grund för tolkningen av art. 135.1 f eftersom begreppet förmedling är detsamma i art. 135.1 f som i art. 135.1 b i direktivet. HFD gjorde samma bedömning och fastställde SRN:s besked.

I förhandsbeskedet RÅ 2010 ref. 27 ansåg SRN däremot att undantag från skatteplikt för kreditförmedling inte förelåg, varvid hänvisning skedde till bl.a. förhandsbeskedet RÅ 2009 ref. 49 och EU-målen C-235/00 (CSC) och C-453/05 (Ludwig). SRN ansåg att sökandebolaget inte utförde sådana tjänster som utförs för en

avtalsparts räkning och för vilka denna utger ersättning såsom för fristående förmedlingsverksamhet. Sökandebolaget skulle endast på olika sätt verka för att butiker i en butikskedja utförde kreditförmedling, men det var butikerna själva som utförde den konkreta förmedlingsinsatsen. Den omständigheten att samarbetsavtalet mellan sökandebolaget och kreditföretaget i sig utgjorde en grundläggande förutsättning för att butikerna skulle utföra aktuella tjänster avseende kreditförmedling till sina kunder medförde enligt SRN inte någon annan bedömning. De med ansökan om förhandsbesked avsedda tjänsterna utgjorde enligt SRN sålunda inte till någon del sådana kreditförmedlingstjänster som omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML. HFD gjorde samma bedömning och fastställde SRN:s besked.

HFD ansåg i förhandsbeskedet HFD 2013 ref. 32 att tjänster avseende analys och värdering m.m., vilka tillhandahållits vid förmedling av aktier, var underordnade förmedlingstjänsten och därför också omfattades av undantag från skatteplikt för förmedling av värdepapper enligt 3 kap. 9 § ML och art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. I och för sig var inslagen i förmedlingstjänsten av analys m.m. viktiga och utgjorde sådana inslag som ofta synes nödvändiga för att parterna ska kunna sluta avtal, men de fick enligt HFD anses vara av förberedande natur och utgjorde då endast medel för att kunden på bästa sätt ska kunna åtnjuta den förmedlingstjänst som är det centrala enligt uppdraget. Förmedlingen ansågs därför utgöra det avgörande tillhandahållandet, medan de övriga åtgärder som föregick den slutliga överlåtelsen av aktierna ansågs underordnade, varför de skulle behandlas på samma sätt som förmedlingen, enligt HFD.

För att fråga ska anses vara om omsättning som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML och art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet (tid. art. 13 B d 5 i sjätte direktivet) krävs inte att tillhandahållande av tjänster avser redan tecknade aktier. I den frågan inhämtade HFD i målet HFD 2011 ref. 38 förhandsavgörande från EU-domstolen. EU-domstolen besvarade i målet C-540/09 (Skandinaviska Enskilda Banken) frågan från HFD med att art. 13 B d 5 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (numera art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet) ska tolkas så, att undantaget från skatteplikt omfattar de tjänster som ett kreditmarknadsföretag tillhandahåller genom att mot ersättning utfärda en emissionsgaranti (s.k. underwriting) till ett bolag som står i begrepp att emittera aktier, vilken innebär att kreditmarknadsföretaget åtar sig att förvärva sådana aktier som eventuellt inte blir tecknade inom tiden som aktieteckningen pågår. HFD ansåg mot bakgrund av EU-domstolens tolkning av

direktivbestämmelsen att innebörden av ML:s motsvarande regler – dvs. 3 kap. 9 § – får anses vara att omsättningen av de tillhandahållna garantigivningstjänsterna ska undantas från skatteplikt.

I sistnämnda hänseende kan jämförelse ske med SRN:s lagakraftvunna förhandsbesked av 2019-01-11, där en garantiutfästelse ansågs utgöra en skattepliktig omsättning av tjänst. SRN ansåg att sökandebolagets tillhandahållande av en garanti till köpare av fastighet, som innebar att sökandebolaget åtog sig att köpa fastigheten till viss procent av köpeskillingen inom en period av tre år, utgjorde omsättning av en tjänst som inte är undantagen från skatteplikt. SRN ansåg sammanfattningsvis att sökandebolagets åtagande inte omfattades av undantagen enligt 3 kap. 2, 9 eller 10 § ML.

- Enligt min uppfattning, utifrån ovanstående genomgång, drar EU-domstolen en skiljelinje mellan å ena sidan bank- och finansieringstjänster resp. värdepappershandel och å andra sidan skattepliktiga konsult- eller administrativa tjänster etc. såtillvida att undantag från skatteplikt i förstnämnda hänseende måste avse t.ex. ett dataföretags tillhandahållande av teknisk utrustning för att göra aktieaffärer jämte förmedlingen av aktier, medan endast ett tillhandahållande av den tekniska utrustningen omfattas av skatteplikt. HFD:s praxis från tiden före Sveriges EU-inträde 1995 har enligt min mening också inneburit samma gränsdragning, varvid jag hänvisar till exempelvis förhandsbeskedet RÅ 1994 not. 13, där sökanden, vid sidan av sin verksamhet med fastighetsförmedling, förmedlade låntagare till en bank. HFD ansåg att förmedlingen av låntagare inte omfattades av undantaget för bank- och finansieringstjänster (i GML). Fastighetsmäklaren utförde med andra ord inte egna sådana tjänster och omfattades därför inte av undantaget inom bank- och finanssektorn för tjänsten som bestod i att skaffa kunder åt banken.⁵⁰⁸ Jämför ovan ang. HFD:s förhandsbesked RÅ 2010 ref. 27.

HFD:s praxis beträffande undantaget från skatteplikt för försäkringstjänster i 3 kap. 10 § ML och art. 135.1 a i mervärdesskattedirektivet är enligt min uppfattning jämförbar med HFD:s praxis enligt ovan nämnda förhandsbeskeden RÅ 2009 ref. 49 (ang. förmedling av värdepapper) och RÅ 2010 ref. 27 (ang. kreditförmedling) avseende undantaget från

⁵⁰⁸ Se Forssén 2001 s. 208, där jag hänvisar till RÅ 1994 not. 13 och även till RÅ 1999 not. 46 vari hänvisning sker till EU-målet C-2/95 (SDC).

skatteplikt i 3 kap. 9 § ML. HFD har sålunda i ett förhandsbesked, HFD 2015 ref. 29 – till skillnad från SRN – ansett att en tjänst som består i att en bank erbjuder sina kunder speciellt framtagna och förmånliga försäkringar och på sin Internetsida informerar om hur kunderna på olika sätt kan få kontakt med försäkringsgivaren utgör en från skatteplikt undantagen förmedling av försäkringar enligt 3 kap. 10 § ML. HFD ansåg att det av EU-domstolens praxis framgick att det avgörande för bedömningen av om en person ska anses vara en försäkringsmäklare eller försäkringsagent i direktivets mening är i vad dennes verksamhet består, varvid HFD hänvisade till pkt 17 i EU-målet C-124/07 (Beheer). Genom att på hemsidan sammanföra sina kunder med försäkringsbolaget fick banken enligt HFD anses tillhandahålla tjänster som uppfyller kriterierna för förmedlingsverksamhet, och förutsatt att ersättning utgick ansåg HFD att fråga var om sådan omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 § ML (jfr 12 213 161).

I förevarande sammanhang får också HFD:s förhandsbesked HFD 2014 ref. 73 nämnas, där fråga om betalningsförmedling och 3 kap. 9 § ML behandlades. Till skillnad från art. 135.1 d i mervärdesskattedirektivet innehåller inte 3 kap. 9 § ML en uttrycklig skrivning om förmedling av betalningar. HFD ansåg dock att den betalningstjänst som sökandebolaget tillhandahöll var en transaktion rörande betalningar på det sätt som avses i art. 135.1 d i mervärdesskattedirektivet och att omsättningen av tjänsten därmed var undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML. HFD hänvisade för den bedömningen till det ovan berörda EU-målet C-235/00 (CSC), och ansåg att även om domen i det målet gällde förmedling av värdepapper, dvs. art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet, bör den kunna läggas till grund för tolkningen av begreppet förmedling i art. 135.1 d i mervärdesskattedirektivet, vilket således avser bl.a. förmedling av betalningar.

- Den som gör värdepapperstransaktioner ska, som framgår ovan, göra sådana i sin egen verksamhet, för att omsättningarna ska omfattas av undantaget från skatteplikt för värdepappershandel enligt 3 kap. 9 § tredje st. 1 ML. Emellertid behöver inte exempelvis förmedling av värdepapper ske i en börsmäklarverksamhet för att omfattas av undantaget. Om t.ex. förmedling av aktier sker i en annan slags verksamhet, omfattas omsättningen också av undantaget från skatteplikt, förutsatt att det rör sig om sådana aktieförmedlingar som utgör typiska inslag i bankers och finansieringsinstituts verksamheter (jfr även

12 213 214).⁵⁰⁹ Värdepappershandel ska alltid vara undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § tredje st. 1 ML, vilket bl.a. innebär att den är undantagen också i den mån den bedrivs av ett notariat som i övrigt omfattas av skatteplikt enligt 3 kap. 9 § andra st. ML (jfr 12 213 151).⁵¹⁰

- Notera att även rättigheter till fast egendom – jfr art. 15.2 – i princip räknas som värdepapper enligt art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. Jag använder dock delrätt som uttryck därvidlag (jfr 12 202 101), för att göra en distinktion därvidlag mellan å ena sidan undantaget från skatteplikt och begränsningen av det undantaget på området fast egendom i art. 135.1 l och art. 135.2 (jfr 12 212 100-12 212 211) och å andra sidan rättigheter avseende andra föremål (varor) än fast egendom (fastigheter enligt ML) och avseende objekt som inte utgör varor (jfr 12 213 100-12 213 153, där således förevarande avsnitt ingår). I det hänseendet gör jag följande reflektioner ang. art. 135.1 f genom en pendang till art. 135.1 e och förhandsbeskedet HFD 2016 ref. 6 jämte förhandsavgörandet från EU-domstolen i målet C-264/14 (Hedqvist) – jfr 12 213 152:
- Gällande rätt på förevarande område innebär att transaktioner som rör valutor, såsom den virtuella valutan bitcoin, omfattas inte av 3 kap. 23 § 1 i ML, men växlingstjänsten omfattas av undantaget från skatteplikt inom finansieringsområdet enligt 3 kap. 9 § ML. EU-domstolen uttalade således att växlingstjänsterna avseende bitcoins omfattas av undantaget från skatteplikt rörande valuta i art. 135.1 e i mervärdesskattedirektivet.
- Det är enligt min mening viktigt att beakta att EU-domstolen, för sin bedömning att växlingstjänsterna avseende bitcoins omfattas av undantag enligt art. 135.1 e, noterade att växlingstjänsterna i fråga består av växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoin och omvänt sker mot betalning av ett belopp som motsvarar den marginal som är skillnaden mellan det pris som berörda aktören köper valutorna för och det pris denne säljer dem för till sina kunder. Det är den sålunda bestämda transaktionen – omsättningen av tjänst – enligt art. 2.1 c (transaktion) som anses omfattad av art. 135.1 e i direktivet och därmed av 3:9 ML.

⁵⁰⁹ Jfr RÅ 1993 not. 71, RÅ 1994 not. 422, RÅ 1996 not. 243 och RÅ 1998 not. 249. Jfr även Forssén 2001 s. 211.

⁵¹⁰ Jfr prop. 1989/90:111 s. 307. Jfr även Forssén 2001 s. 211.

- Jag erinrar om att EU-domstolen i målet C-235/00 (CSC), som nämnts ovan i detta avsnitt, beträffande art. 135.1 f har ansett att tillhandahållande av en tjänst som enbart är materiell, teknisk eller administrativ, och som därmed inte medför sådana förändringar mellan parterna som konstituerar transaktion avseende värdepapper, utgör skattepliktiga transaktioner. Undantag från skatteplikt ska, som nämnts (jfr 12 210 010, 12 213 151 och 12 213 152), tolkas restriktivt. På motsvarande sätt bör enligt min mening avgörandet om bitcoins i förhandsbeskedet HFD 2016 ref. 6 jämte förhandsavgörandet från EU-domstolen i målet C-264/14 (Hedqvist) tolkas restriktivt. EU-domstolen skriver också i pkt 34 i mål C-264/14 (Hedqvist) att undantag från skatteplikten ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att moms ska påföras varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en beskattningsbar person mot ersättning.⁵¹¹ Exempelvis en tjänst som inte innefattar själva växlingstjänsten, utan endast består i att tillhandahålla materiella, tekniska eller administrativa tjänster – i samband med att någon annan tillhandahåller själva växlingstjänsten – omfattas sålunda av den generella skatteplikt enligt 3:1 första st. ML som gäller, som nämnts, för bl.a. konsulttjänster i vidsträckt mening (jfr 12 213 151 och 12 213 152).
- Jag anser dessutom att det, beträffande art. 135.1 e och bitcoins, bör beaktas att de inte utgör rättigheter såsom värdepapper etc. i art. 135.1 f. En enda transaktion avseende t.ex. en aktie utgör en från skatteplikt undantagen omsättning, enligt art. 135.1 f – jfr 3:9 tredje st. 1 ML. En sådan omsättning är en skattefri omsättning oavsett vilket resultat affären ger. Beträffande den virtuella valutan bitcoins föreligger inte ens någon omsättning, om det inte rör sig om att växlingstjänsten sker mot betalning av ett belopp som motsvarar den marginal som är skillnaden mellan det pris som berörda aktören köper valutorna för och det pris denne säljer dem för till sina kunder. Det är enligt min mening också tveksamt om den som enbart innehar bitcoins kan anses ha en ekonomisk verksamhet enligt art. 9.1 andra st. andra men. i mervärdesskattedirektivet. Den direktivbestämmelsen har således betydelse för subjektfrågan, och om det inte är fråga om en valutahandlare, som kan anses ha karaktären av beskattningsbar person i kraft av sin profession enligt bestämmingen av ekonomisk verksamhet i art. 9.1 andra st. första men i mervärdesskattedirektivet, måste – i enlighet med andra men. i bestämmelsen – den som innehar bitcoins ha för avsikt att

⁵¹¹ Det gäller givetvis även leverans av varor (min kommentar).

fortlöpande vinna intäkter av sin immateriella tillgång i form av bitcoins, för att kunna anses ha ekonomisk verksamhet och karaktären av beskattningsbar person.

- I sistnämnda hänseende får jag också nämna att det faktum att EU-domstolen hänför växlingstjänsterna avseende bitcoins till art. 135.1 e, och inte till art. 135.1 f, får anses innebära att en bitcoin i och för sig utgör en immateriell tillgång, men den utgör inte en sådan ideell andel som jag hänför till kategori V, Ideella andelar i föremål och objekt, enligt min indelning av tjänster i fem kategorier (jfr 12 202 101). En aktie t.ex. är ett objekt som kan ha flera ägare. Då uppstår frågor om samäganderätt eller huruvida enkelt bolag föreligger. Exempelvis en aktieägarklubb/-grupp, där vänner har gått samman och äger aktier gemensamt, kan – precis som t.ex. ett tippningsbolag – vara ett enkelt bolag. Därvidlag hänvisar jag för detaljfrågor, som nämnts (jfr 12 202 101), till Forssén 2019 (1) – se även nedan i detta avsnitt. Här får jag bara nämna att en problematik angående samäganderätt kontra enkelt bolag beträffande delat ägarskap till bitcoins kan uppkomma endast om 'delägarna' har satt in de gemensamt ägda bitcoins på ett konto, ett sparkonto exempelvis. Det är således en av mina reflektioner med anledning av HFD 2016 ref. 6 jämte förhandsavgörandet från EU-domstolen i målet, dvs. förhandsavgörande C-264/14 (Hedqvist), och jag anser att HFD och EU-domstolen borde ha beaktat subjektfrågan också – inte bara objektfrågan. Det här är något som både lagstiftaren (i Sverige) samt EU-kommissionen, Europaparlamentet och Europeiska unionens råd (rådet) borde beakta och återkomma om på temat ord och kontext i samband med skapandet av skatteregler.
- En rekommendation med anledning av sistnämnda problematik skulle kunna vara att två eller flera som tänker använda bitcoins i gemenskap registrerar sig som mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML. Det bör vara möjligt, eftersom HFD 2016 ref. 6 innebär att växlingstjänster avseende bitcoins omfattas av 3 kap. 9 § ML och det lagrummet anges i 6 a kap. 2 § första st. 1 ML angående verksamheter för vilka två eller flera får registrera sig momsmissigt som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp). Det kan vara en praktisk lösning på momsproblem som kan uppkomma beträffande tjänster mellan medlemmarna vilka inte bara innebär fördelning av ömsesidiga rättigheter och förpliktelser enligt ett avtal som innebär att enkelt bolag föreligger. I nu berörda hänseende hänvisar jag dessutom

till bl.a. vad som sägs om EU-målet C-77/01 (EDM) i Forssén 2019 (1) angående moms och enkla bolag.⁵¹²

- I sistnämnda hänseende får också särskilt uppmärksammas att bitcoins – enligt min mening – inte får användas som ett medel för att idka byteshandel utan att mervärdesskattebelägga t.ex. utbyten av varor, som inte undantas från skatteplikt enligt 3 kap. ML, mellan parter där en eller flera är beskattningsbara personer. Den ersättning som konstituerar en omsättning momsmässigt sett behöver, som nämnts (jfr 12 200 001), inte bestå i pengar utan kan också föreligga genom att t.ex. en bytesvara mottas genom kvittning mot priset på vara som överläts eller tjänst som tillhandahålls. Med ersättning (omsättning) avses således också byte, varför en beskattningsbar person som tar emot t.ex. en vara i byte för att tillhandahålla en vara eller tjänst ska erlagga och redovisa utgående moms för sitt tillhandahållande, om dennes vara eller tjänst inte undantas från skatteplikt enligt 3 kap. ML. Det gäller även om en virtuell valuta som bitcoins förekommer för att genomföra ett sådant byte. Det kan vara värt att nämna, för att klarlägga att växlingstjänsten så att säga inte kan gömma en skattepliktig transaktion, eftersom HFD 2016 ref. 6 innebär att bitcoins inte anses utgöra lagligt betalningsmedel enligt 3 kap. 23 § 1 ML, utan själva växlingstjänsten anses omfattad av undantaget från skatteplikt på finansieringsområdet enligt 3 kap. 9 § ML.

SRN, vars besked HFD fastställde, hänvisar i HFD 2016 ref. 6 till doktrinen och anför att den endast har behandlat uttrycket lagligt betalningsmedel i samband med sedlar och mynt.⁵¹³ SRN anför att *valuta*, som används i art. 135.1 e i mervärdesskattedirektivet men utan att definieras, inte används i 23 kap. 23 § 1 ML i samband med uttrycket lagligt betalningsmedel utan

⁵¹² I avsnitt 6.2.1.3 i Forssén 2019 (1) anför jag att såväl svensk rättspraxis som EU-domstolens praxis säger lika litet ang. subjektfrågan beträffande icke rättssubjekt såsom enkla bolag i förhållande till beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. I korthet innebär det att del i vinst ställs mot omsättning såtillvida att om ett civilrättsligt avtal om enkelt bolag föreligger uppkommer inte någon omsättning momsmässigt sett mellan bolagsmännen så länge de fördelar vinst eller förlust mellan sig enligt avtalet om att bedriva verksamhet i ett enkelt bolag. Förutom ”EDM”-målet nämnde jag därvid EU-målet C-23/98 (Heerma) samt förhandsbeskeden RÅ 2006 not. 90, RÅ 2007 ref. 6, RÅ 2008 not. 19, RÅ 2009 ref. 56 och RÅ 2009 not. 172 och SRN:s förhandsbesked om moms 2005-05-16 resp. 2005-06-23. Jfr även t.ex. HFD 2016 not. 29 (förhandsbesked), där ”EDM”-målet nämns. HFD:s avgörande är emellertid av mindre värde för rättstillämpningen, eftersom det mer rörde sig om ett bevismål än ett rättsfrågemässigt mål: HFD ansåg att samarbetsavtalet i fråga inte kunde anses medföra att parterna genom det bedrev en gemensam verksamhet, utan att avtalet snarare talade för att var och en av dem bedrev sin egen verksamhet.

⁵¹³ HFD hänvisar i HFD 2016 ref. 6 i det hänseendet till Henkow 2008 s. 125.

därvidlag används enbart orden sedlar och mynt. SRN anser dock att själva växlingstjänsten, dvs. växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoins och omvänt, omfattas av undantaget från skatteplikt inom det finansiella området enligt 3 kap. 9 § ML, och att det avgörande för den bedömningen är att ”tillhandahållande av bitcoins utgör verksamhet som kräver anmälningsplikt såsom finansiell verksamhet”. Även om bitcoins – mig veterligen – inte fanns när den av SRN anförda doktrinen skrevs, borde såväl däri som i domen ett mer utvecklat resonemang ha förts om e-pengar. Den doktrin som SRN ändå anför innehåller nämligen en del intressanta aspekter ang. *electronic money* – dvs. elektroniska pengar (e-pengar) – och därvidlag hänvisar jag till klassificeringen i det hänseendet av överföring av medel (*funds*) antingen som betalningsmedel (*means of payment*) eller som ett lagrat värde (*a store of value*), och uppfattningen att distinktionen mellan dess båda situationer ofta är långt ifrån klar.⁵¹⁴ SRN nämner i och för sig att bitcoins ”är ett betalningsmedel” som ”visar stora likheter med elektroniska pengar”, men hänvisar av någon anledning inte till nämnda resonemang i den doktrin som SRN ändå nämner. En mer utvecklad pendang kunde ha gjorts av SRN – eller av HFD – till e-pengar, där – även om bitcoins naturligen inte nämns däri – doktrinen i fråga hade kunnat bildat utgångspunkt för resonemanget hos SRN. SRN går enligt min mening förbi behovet av att behandla skillnaden mellan bitcoins som skulle vara lagliga resp. olagliga betalningsmedel, beroende på om anmälningsplikt till Finansinspektionen har fullföljts resp. inte har fullföljts. Det som avgör att SRN anser att växlingstjänsterna i fråga omfattas av undantaget i 3:9 ML är att ”tillhandahållande av bitcoins utgör verksamhet som kräver anmälningsplikt såsom finansiell verksamhet”. HFD går också förbi frågan om skillnaden mellan lagliga resp. olagliga bitcoins, och resonerar i sin bedömning enbart om ”transaktioner [...] som består av växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoin och omvänt”. HFD fastställde SRN:s besked, men hänvisar till EU-domstolen – mål C-264/14 (Hedqvist) – i så motto att EU-domstolens dom ska tolkas så att de transaktioner som sökanden har för avsikt att genomföra enligt ansökan om förhandsbesked, dvs. växlingstjänster avseende bitcoins, ska dels anses utgöra omsättning av tjänster, dels anses omfattade av undantaget från skatteplikt rörande valuta i art. 135.1 e i mervärdesskattedirektivet. Eftersom EU-domstolen enbart beaktade objektsfrågan och inte frågan om bestämningen av skattesubjektet, och inte heller SRN eller HFD utvecklade sina resonemang därvidlag, är dock HFD 2016 ref. 6 och EU-målet C-264/14 (Hedqvist) inte tillräckligt underbyggda, och nya prövningar av bitcoins i momssammanhang borde komma till stånd, enligt min mening.⁵¹⁵

Jag får, till skillnad från SRN, HFD och nämnd doktrin, utgå från Utredningen om elektroniska pengar (SOU 1998:14), där bl.a. nämndes att EU-kommissionen skulle lägga fram ett förslag till direktiv om e-pengar,⁵¹⁶ vilket för övrigt ledde till *the E-Money Directive (2000/46/EC)* som också nämns i den av SRN anförda doktrinen.⁵¹⁷ I nämnd doktrin anges att *money* (pengar) enbart tjänar tre funktioner med pengar: ”as a medium of exchange, a unit of account and as a store of value”.⁵¹⁸ Utredningen om elektroniska pengar anger mer än så, nämligen en mångtydig terminologi ang. vad som

⁵¹⁴ Jfr Henkow 2008 s. 211 och även s. 51.

⁵¹⁵ Jfr även artikeln Forssén 2017 (4).

⁵¹⁶ Jfr SOU 1998:14 s. 11.

⁵¹⁷ Jfr Henkow 2008 s. 51.

⁵¹⁸ Jfr Henkow 2008 s. 48.

omväxlande brukar förstås med *pengar*: kontanter, bokpengar, räkneenheter, värdemätare, betalkraft och instrument. Enligt utredningen sammanfaller de olika betraktelsesätten delvis och det brukar av sammanhanget framgå vad som avses i det enskilda fallet.⁵¹⁹ Utredningen anger e-pengar eller digitala kontanter som en tredje kategori av betalningsmedel i förhållande till kontanter och bokpengar, varmed förstås något som utgörs av en fordran som en kontohavare har mot ett kontoförande institut.⁵²⁰ Begreppen e-pengar eller digitala kontanter följer av engelskans *e-money* eller *digital cash*.⁵²¹ Vad som är av särskilt intresse för bedömningen av bitcoins är enligt min mening det betraktelsesätt på pengar som utredningen benämner *betalkraft*, och som utredningen sätter i samband med begreppet e-pengar. Genom användande av ordet *betalkraft* undviks den nationalekonomiska termen köpkraft, som kan ge intrycket att betraktelsen av vad som avses med pengar skulle begränsas till att avse betalning vid mellanhavanden som utgör köp.⁵²² Utredningen angav dåförtiden att det var främst banker som gav ut e-pengar i vid mening.⁵²³ Utredningen föreslog dock en definition av e-pengar som medel som ”kan användas för betalningar”, för att begreppet inte ska avse enbart medel knutna till vanliga konton hos finansiella institut.⁵²⁴ Utredningen föreslog dessutom en avgränsning av e-pengar gentemot värdemärken och kuponger, vilka gäller endast vid betalning av vissa varor eller tjänster och som vanligtvis förvärfas från den som tillhandahåller en nytthet.⁵²⁵ Jämför beträffande värdemärken och kuponger vad som anges under 12 216 000-12 216 552 ang. värdebevis, s.k. vouchrar

E-pengar är enligt utredningen vanligtvis förbetalda, av innebörd att innehavaren genom överföring från sitt konto eller kontant betalning ska ha tillfört utfärdaren ett värde motsvarande e-pengarna, varvid ”lagen om finansieringsverksamhet inte aktualiseras”, men det är enligt utredningen fullt möjligt att ge ut digitala värdeenheter mot ersättning i efterskott, såsom att låna ut mynt och sedlar.⁵²⁶ Utredningen nämner för övrigt också att mynt och sedlar en gång i tiden kom till på grund av att byteshandel var alltför omständligt.⁵²⁷ Jag anser att bitcoins bör betraktas i perspektivet på pengar som *betalkraft*, en betalkraft som kan vara kontrollerbar i likhet med förbetalda e-pengar eller som – i skydd av den kryptering⁵²⁸ genom den

⁵¹⁹ Jfr SOU 1998:14 s. 22. Jfr även Furberg m.fl. 2000 s. 25, där begreppet *pengar* också beskrivs som mångtydigt och vagt.

⁵²⁰ Jfr SOU 1998:14 s. 19 och 20.

⁵²¹ Jfr SOU 1998:14 s. 22. Jfr även Furberg m.fl. 2000 s. 25.

⁵²² Jfr SOU 1998:14 s. 22. Jfr även Furberg m.fl. 2000 s. 25.

⁵²³ Jfr SOU 1998:14 s. 21.

⁵²⁴ Jfr SOU 1998:14 s. 58.

⁵²⁵ Jfr SOU 1998:14 s. 58.

⁵²⁶ Jfr SOU 1998:14 s. 58 och 71.

⁵²⁷ Jfr SOU 1998:14 s. 23, där det också anges att de första svenska mynten präglades omkring år 1000 e.Kr. av Olof Skötkonung.

⁵²⁸ Jfr SOU 1998:14 s. 33, där kryptering beskrivs som omvandling av data till en form som inte kan förstås och ger skydd mot insyn. Jag hänvisar också till att utredningen anger att ”enligt svensk och internationell standard tar definitionen av data sikte på *representation* av information medan information definieras som *innebörden* i data” (jfr SOU 1998:14 s. 32 och även s. 21). Jfr även Ds 1998:14 s. 18, där det bl.a. anges: ”Kryptoteknik bygger på att innehållet i meddelandet omvandlas efter en i förväg bestämd metod, en algoritm.”

algoritm⁵²⁹ varmed bitcoins 'skapas' – kan vara i praktiken omöjlig för Finansinspektionen att kontrollera utan upphovsmannens eller eventuellt andra initierades medverkan.

Det är i sistnämnda hänseende som SRN och HFD i HFD 2016 ref. 6 enligt min mening går förbi behovet av att behandla skillnaden mellan bitcoins som skulle vara lagliga resp. olagliga betalningsmedel, beroende på om anmälningsplikt till Finansinspektionen har fullföljts resp. inte har fullföljts. Bitcoins som inte har anmälts till Finansinspektionen och erhållit tillstånd kan – enligt min uppfattning – användas för att idka byteshandel utan att mervärdesskattebelägga t.ex. utbyten av varor, som inte undantas från skatteplikt enligt 3 kap. ML, mellan parter där en eller flera är beskattningsbara personer. Jag får därvidlag göra en jämförelse med det resonemang som fördes i SRN i förhandsbeskedet RÅ 2005 ref. 11 beträffande frågan om tillämplig momsats för golflektioner. Majoriteten i SRN bedömde åtagande att vid senare tillfälle tillhandahålla golflektioner som separata tjänster, där åtagandet inte kunde anses utgöra en tjänst inom idrottsområdet som omfattas av den reducerade momsatsen om 6 procent i enlighet med 3 kap. 11 a § första st. och 7 kap. 1 § tredje st. 11 ML, utan själva åtagandet ansågs utgöra en tjänst som omfattas av den generella momsatsen om 25 procent. Jag får också nämna att ordföranden i SRN var skiljaktig, och ansåg att ersättningen som lämnades vid åtagandet, dvs. avtalets ingående, inte i sig kunde anses utgöra ett tillhandahållande av tjänst, utan skattskyldigheten utlöses först om tjänsten utförs (2 kap. 1 § tredje st. 1 ML) eller förskott lämnas för en beställd tjänst vara eller tjänst (1 kap. 3 § andra st. ML) – HFD fastställde för övrigt SRN:s besked i RÅ 2005 ref. 11. Ett liknande synsätt som majoritetens i SRN kan enligt min mening anläggas beträffande bitcoins som inte har anmälts till och erhållit tillstånd från Finansinspektionen, så att ersättning för sådana bitcoins utgör en särskild tjänst som omfattas av den generella momsplikten i 3:1 första st. och generella momsatsen om 25 procent i 7:1 första st. ML, oavsett vad som kan utredas ang. momsplikt eller undantag avseende eventuella affärer som göms 'bakom bitcoins' i sådana fall. Ersättningen för bitcoins utgör i sig en prestation, dvs. tillgång till systemet och den eller de underliggande marknader där nämnda affärer bedrivs eller kan bedrivs. Ersättningen för bitcoins utgör således inte något sådant åtagande utan motprestation som ordföranden i SRN beskriver. Utifrån EU-domstolens rättspraxis i enlighet med målen SDC (C-2/95) och CSC (C-235/00), ang. ovan nämnda gränsdragning mellan momsfria tjänster på finansieringsområdet och momspliktigt tillhandahållande av teknisk utrustning etc., anser jag således att ersättning för tillgång till eller användande av algoritmen bitcoins i sig utgör en momspliktig tjänst jämförbar med sistnämnda, när det inte är fråga om bitcoins med tillstånd från Finansinspektionen. Det gäller enligt min mening redan idag, SRN och HFD har i HFD 2016 ref. 6 bara underlåtit att gå vidare med en bedömning av vad som gäller momsmässigt sett när verksamhet med bitcoins eller liknande virtuell valuta bedrivs utan att anmälningsplikt till Finansinspektionen fullföljs.

⁵²⁹ Jfr Ds 1998:14 s. 244, ang. begreppet *Algoritm*: ”En matematiskt definierad serie av instruktioner som kan lösa ett specifikt problem t.ex. när de görs om i ett ADB-program. Ordet används ofta i en vidare betydelse som det tekniska idéunderlag som finns implementerat i eller ligger bakom ett ADB-program.” För en närmare förklaring av vad *parsers (algorithms)* innebär: se Forssén 2019 (6), avsnitt 3.1 *Part D*. Där nämner jag bl.a. att sökmotorer på nätet såsom Google innehåller algoritmer, dvs. vad som även benämns *parsers*.

SRN gör i sin konklusion en enligt mig för nu ifrågavarande del av problematiken poänglös referens till den av SRN anförda doktrinen, när SRN hänvisar till att syftet med undantagen i art. 135.1 b-g i mervärdesskattedirektivet är att undvika svårigheter med att momsbelägga finansiella tjänster.⁵³⁰ I förhandsavgörandet hos EU-domstolen [C-264/14 (Hedqvist)] nämns SRN:s inställning i pkt 17 och EU-domstolen anger i pkt 36 att domstolens praxis innebär att undantagen i art. 135.1 d-f bl.a. syftar till att minska de svårigheter som är förenade med fastställandet av beskattningsunderlaget och den avdragsgilla mervärdesskatten.⁵³¹ I förevarande hänseende utgör dock ersättning för bitcoins, som framgår av vad jag anför ovan, en tjänst jämförbar med en momspliktig teknisk konsulttjänst. Svårigheten här ligger enligt min mening inte i den principiella gränsdragningen mellan tillhandahållande av tjänster med bitcoins som undantas från momsplikt resp. omfattas av momsplikt, utan det är att bedriva kontroll avseende sistnämnda kategori, eftersom den inte förutsätts vara registrerad hos Finansinspektionen. Jag noterar för övrigt i HFD 2016 ref. 6 att SRN eller HFD inte nämner doktrin som också kunde antas ha givit vägledning, nämligen Rendahl 2009.⁵³² I likhet med av SRN anförda Henkow 2008 hör dock även Rendahl 2009 till tiden innan bitcoins blev tillgängliga,⁵³³ men SRN borde ha nämnt också Rendahl 2009, om Henkow 2008 skulle nämnas.

SRN eller HFD går i HFD 2016 ref. 6 inte in på det vidare perspektiv som enligt min mening bör anläggas på förevarande problematik, nämligen att det från ekonomisk-politisk synvinkel dels inte är önskvärt penningpolitiskt (monetarpolitiskt) sett med en sådan till vanlig valuta konkurrerande valuta som bitcoins utgör, till skillnad från e-pengar utgivna av banker etc., dels att det samtidigt inte skulle vara möjligt finanspolitiskt sett att olagligförklara bitcoins som betalningsmedel i mervärdesskattelhänseende. I förstnämnda hänseende får nämnas, för jämförelsen med sedlar och mynt som lagliga betalningsmedel, att Riksbanken får intäkter genom utelöpande sedlar och mynt, vilket innebär en upplåning från allmänheten – s.k. seigniorage. Bokföringsmässigt innebär utelöpande sedlar och mynt en skuldpost på Riksbankens balansräkning. Övriga finansiella institut tillgodogör sig ränteinkomster genom den s.k. floaten, dvs. ränta på de medel som placeras på marknaden under de tidsglapp som uppstår vid förmedlingen av betalningar som sker hos banker etc. och som ännu inte har bokförts på bankkundens etc. (mottagarens) konto.⁵³⁴ Genom förekomsten av bitcoins

⁵³⁰ Jfr SRN:s hänvisning i HFD 2016 ref. 6 till Henkow 2008 s. 88f.

⁵³¹ Jfr även pkt 37 och 48 i nämnda EU-målet C-264/14 (Hedqvist).

⁵³² Däri anges i avgränsningarna bl.a. att s.k. *bit tax* valdes bort för analysen (jfr Rendahl 2009 s. 10 och 11), och av avsnitten *E-commerce* resp. *Digital supplies* kan läsaren sluta sig till att den doktrinen inte innehåller någon ansats till att behandla ens e-pengar (jfr Rendahl 2009 s. 19-21).

⁵³³ Bitcoins lär ha funnits tillgängliga under 2009 (jfr 12 213 235), och Rendahl 2009 är en avhandling i och för sig uppdaterad den 13 april 2009, men inte med beaktande av bitcoins eller liknande (jfr Rendahl 2009 s. vii och ix).

⁵³⁴ Jfr SOU 1998:14 s. 71 och även s. 41. Jfr för övrigt även SOU 1995:69 s. 239 och 240, där följande anges ang. Finansinspektionens och Riksbankens ansvarsområden: "Om man liknar betalningsväsendet vid ett vägnät skulle man kunna hävda att Riksbanken skall svara för 'vägverksfunktionen' medan Finansinspektionen utövar den 'polisiära' tillsynskontrollen, dvs. har till uppgift att övervaka att 'trafikanterna' håller sig inom hastighetsgränserna och håller 'fordonen' i acceptabelt skick."

som en konkurrerande valuta till (bl.a.) svenska kronor påverkas enligt min uppfattning räntan. Bitcoins berör inte Riksbankens balansräkning, och genom ett tillflöde av bitcoins i ekonomin blir det – precis som när Riksbanken ger ut mer sedlar och mynt – lättare för allmänheten att låna pengar och räntan sjunker typiskt sett därigenom: Möjligheterna att bedriva penningpolitik påverkas negativt av förekomsten av bitcoins, men så blir också fallet finanspolitiskt sett.⁵³⁵ I det finanspolitiska hänseendet finns det dock inte något mervärdesskattemässigt hinder för verksamhet med bitcoins som förment olagligt betalningsmedel, eftersom EU-domstolens praxis innebär att principen om skatteneutralitet förhindrar att det görs en allmän åtskillnad mellan lagliga och olagliga transaktioner, när det gäller att bestämma om en ekonomisk verksamhet föreligger som ger personen i fråga karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁵³⁶

Sålunda bör enligt min mening en avvägd lösning på den beskrivna problematiken komma tillstånd, där i första hand penningpolitiska och finanspolitiska hänsyn tillgodoses genom följande åtgärder:

1. Ett tillägg bör göras i 3:9 ML av innebörd att undantag från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster eller värdepappershandel inte omfattar växlingstjänster avseende virtuella valutor såsom bitcoin, om inte *anmälningsplikt* som finansiell verksamhet fullföljs och tillstånd därvidlag erhålls från Finansinspektionen. I konsekvens därmed bör begreppet virtuell valuta även införas i 3:23 1 ML – vid sidan av sedlar och mynt – och med samma bestämning av vad som avses som jag föreslår för 3:9 ML. Begreppet *lagligt* betalningsmedel i 3:23 1 bör således fortsatt förbehållas för sedlar och mynt. Genom åtgärderna får problemet med att det momsmissigt inte är möjligt att göra en skillnad mellan laglig resp. olaglig verksamhet med bitcoins sin lösning. Det förutsätter dock att lagstiftaren tar upp med EU-kommissionen, Europaparlamentet och rådet att motsvarande ändringar införs i art. 135.1 b-f i mervärdesskattedirektivet.

2. I den mån verksamhet med bitcoin eller liknande virtuell valuta bedrivs utan att anmälningsplikt till Finansinspektionen fullföljs, bör det, liksom idag, inte anses som olagligt i mervärdesskatt hänseende, utan därvidlag bör, vilket jag som nämnts också anser gäller redan idag – trots att SRN och HFD genom sitt förenklade synsätt inte berör det i HFD 2016 ref. 6 – sådan verksamhet omfattas av principen om generell skatteplikt för omsättning av varor och tjänster enligt 3:1 första st. ML. Utredningen framhöll behovet av åtgärder till skydd mot dubbelspenderingar och liknande manipuleringar vid användning av e-pengar.⁵³⁷ Jag har beskrivit att det föreligger en risk för att bitcoins utan tillstånd från

⁵³⁵ Nationalekonomiskt sett anser jag att det inte skapas nya pengar i ekonomin enbart genom att använda Riksbankens sedelpress, utan fler sedlar skapas bara. Jfr Forssén 2019 (6), avsnitt 2.2 i *Part A*: “I argue that just printing money or pushing money back and forth between banks and entrepreneurs do not produce any goods or services.” Om transaktioner i affärlivet göms ’bakom bitcoins’, bidrar bitcoins till den s.k. svarta ekonomin i samhället, dvs. till en ekonomi utanför statsbudgeten och som således inte kan ligga till grund för finanspolitiken.

⁵³⁶ Jfr pkt 19-23 i EU-målet C-455/98 (Salumets m.fl.). Jfr även Forssén 2011, avsnitt 3.5.1.

⁵³⁷ Jfr SOU 1998:14 s. 31.

Finansinspektionen används för att t.ex. gömma momspliktig byteshandel. Eftersom det inte går att diskriminera sådan verksamhet genom att beteckna den som olaglig i mervärdesskattehänseende, men det ändå är en företeelse som bör motverkas av såväl penningpolitiska som finanspolitiska hänsyn, borde en särskild momssats införas för den och till en väsentligt högre momssats än den generella om 25 procent, t.ex. 50 procent. En sådan särskild förhöjd moms bör utgöra ett incitament för konsumenterna att välja bort leverantörer av varor och tillhandahållare av tjänster som försöker gömma momspliktig handel 'bakom bitcoins'. Även förevarande fråga bör lagstiftaren ta upp med nämnda EU-institutioner. En avvägning som i så fall måste ske är i första hand gentemot vad som skulle betecknas som en sådan excessiv skattesats som skulle strida mot egendomsskyddet i art. 1 i tp nr 1 till EKMR.⁵³⁸ För övrigt skulle en särskild och förhöjd momssats inte föranleda konflikt med förbudet mot dubbla förfaranden (*ne bis in idem*), eftersom den inte i sig skulle kunna betecknas som en sådan straffrättsliknande påлага som skattetillägg. Om inte skattetillägg påförs, skulle även lagföring för framför allt skattebrott aktualiseras för den som inte har redovisat till SKV momspliktig handel 'bakom bitcoins'.⁵³⁹

Att inte göra någonting är inget alternativ. SRN och HFD har i HFD 2016 ref. 6 lämnat öppet för att gömma momspliktig handel 'bakom bitcoins'. Att SRN över huvud taget yttrar att bitcoins "är ett betalningsmedel" som "visar stora likheter med elektroniska pengar" verkar vara avsett att ge intrycket av en väl avvägd och därmed rättssäker bedömning i fallet, men det är, som framgår av vad jag anför ovan, bara en skenbar underbyggnad av avgörandet i HFD 2016 ref. 6. Om de förslag som jag lämnar här inte genomförs av lagstiftaren, anser jag därför att det är nödvändigt med en ny och i så fall fullständig prövning av bitcoins i mervärdesskattehänseende.

⁵³⁸ Jfr Nergelius 2012 s. 63, där det anges att ingen stat är fälld ännu i det hänseendet. Dessutom anges också på s. 110 i Nergelius 2012 att äganderättsliga argument ännu inte anförts i fall ang. *ne bis in idem*-frågan beträffande skattetillägg och skattebrott. Med anledning av HD:s, enligt min mening, onyanserade bedömning av den frågeställningen på momsområdet i NJA 2013 s. 502 har jag tillfört att även näringsfriheten bör beaktas. Konkurrensneutralitet är, enligt min mening, en nödvändig förutsättning för näringsfrihet. Risken är, enligt min uppfattning, att rådande processrättsliga läge leder till att hänsyn till neutralitetsprincipen ang. moms i art. 113 FEUF och t.ex. femte st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet (jfr 12 210 010) undertrycks vid prövning av *ne bis in idem*-principens omfattning, om inte principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt kodifieras i FEU eller FEUF, så att nationella myndigheter och domstolar görs skyldiga att *ex officio* tillämpa EU-rätten, när de, såsom beträffande moms, är bundna av EU-rätten enligt t.ex. art. 288 andra och tredje st. FEUF. Jfr Forssén 2019 (8), avsnitt 10.4.

⁵³⁹ Jfr, ang. *ne bis in idem* etc., även avsnitten 8.8.1 och 10.1-10.4 i Forssén 2019 (8). Innan jag ursprungligen skrev Forssén 2019 (8) lämnade jag till finansdepartementet ett eget remissyttrande av 2014-11-26, med komplettering 2015-03-05, över SOU 2013:62 och utkastet till lagrådsremiss. I propositionen till efterföljande lagändringar genom SFS 2015:632, 633 och 634 anges enbart ett kort "Yttrande har också inkommit från Björn Forssén." – se sist i Bilaga 5 (Förteckning över remissinstanserna avseende utkastet lagrådsremiss) i prop. 2014/15:131 (s. 294). Mitt remissyttrande avsåg för övrigt, genom kompletteringen 2015-03-05, även SOU 2014:76.

- I art. 135.1 g i mervärdesskattedirektivet anges att från skatteplikt ska undantas: ”Förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna”.
- Undantaget motsvaras i ML av 3:9 tredje st. 2 – se ovan i detta avsnitt.

Jfr 12 213 235 och 12 213 240 ang. 3:9 och art. 135.1 e resp. art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet samt HFD 2016 ref. 6, jämte EU-målet C-264/14 (Hedqvist), och EU-målet C-455/98 (Salumets m.fl.).

Jfr även under 12 216 113, 12 216 132 och 12 216 552 dels ang. att överlåtelse av en voucher i momshänseende inte utgör sådan värdepappershandel som är en från skatteplikt undantagen omsättning av tjänst enligt 3 kap. 9 § ML, dels ang. att ett värdebevis som bildar en egen marknad inte utgör en voucher, utan ett värdepapper enligt 3 kap. 9 § första och tredje st. ML, dels ang. att den särskilda regeln om skattskyldighetens inträde vid överlåtelse av en enfunktionsvoucher borde ha tagits in i ett eget st. i 1 kap. 3 § ML, varvid koppling sker också till 12 215 226 och viss problematik med privaträttsliga optioner.

12 213 154 Något om återbetalningsrätt för ingående moms i verksamhet med omsättning av bank- eller finansieringstjänster eller värdepapperstransaktioner

Här får också nämnas att undantag från skatteplikt i 3:9 ML normalt sett utgör ett okvalificerat undantag, dvs. avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms föreligger normalt sett inte för förvärv eller import i verksamhet med omsättning av tjänster som undantas från skatteplikt enligt 3:9.⁵⁴⁰ Dock föreligger återbetalningsrätt för undantag enligt 3:9, om förvärvaren av bank- eller finansieringstjänsten eller värdepapperstransaktionen är en beskattningsbar person etablerad utanför EU (tredje land) eller icke beskattningsbar person bosatt etc. i tredje land eller om omsättningen har direkt samband med varor som ska exporteras till tredje land. Däremot gäller inte denna särskilda återbetalningsrätt för att göra sådana omsättningar som avses i 3 kap. 9 § tredje st. 2 ML, dvs. beträffande förvaltning av värdepappersfonder [enligt lagen (2004:46) om värdepappersfonder och specialfonder enligt lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder].⁵⁴¹

Se även 12 213 164 ang. äldre lydelse av 10 kap. 11 § andra st. ML.

⁵⁴⁰ En sådan rätt skulle innebära ett otillåtet statligt stöd till företag enligt art. 107.1 FEUF, eftersom konkurrensen snedvrids. Se ang. detta pkt 59 i EU-målet C-172/03 (Heiser), som jag berör i fråga 3 under B i Epilog i Forssén 2019 (3).

⁵⁴¹ Jfr 10 kap. 11 § andra st. ML. Jfr även Forssén 2001 s. 214 och 215.

12 213 160 Försäkringstjänster

12 213 161 Inledning till försäkringstjänster

Undantag från skatteplikt stipuleras i 3 kap. 10 § ML för försäkringstjänster. Lagrummet lyder:

”Från skatteplikt undantas omsättning av försäkrings- och återförsäkringstjänster, inbegripet tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar och som avser försäkringar eller återförsäkringar.”

Det får noteras att förevarande undantag från skatteplikt motsvaras närmast av art. 135.1 a i mervärdesskattedirektivet, som anger att medlemsstaterna ska undanta från skatteplikt:

”Försäkrings- och återförsäkringstransaktioner, inbegripet tjänster med anknytning till sådana transaktioner som utförs av försäkringsmäklare och försäkringsagenter”.

En försäkring liknar enligt min mening en sådan personlig tjänst som förekommer inom finanssektorn, och som omfattas av undantag enligt den del i 3:9 som berör bank- och finansieringstjänster (jfr 12 213 151 och 12 213 152). Exempelvis en pensionsförsäkring är en försäkring mot risken att bli gammal, och den innebär att insättningarna i försäkringen ska förräntas genom försäkringsbolagets placeringar av medlen. För den försäkringstjänsten erlägger försäkringstagaren en premie till försäkringsbolaget, och den utgör en omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3:10 ML. Alternativt kan en försäkring av sådan art t.ex. göras genom en självriskfinansiering som helt enkelt innebär att personen i fråga sätter in pengar i bank på ett räntebärande sparkonto. Med den liknelsen med en bank- eller finansieringstjänst hänför jag således försäkringstjänster till personliga tjänster i kategori I enligt den indelning i fem kategorier som jag gör i denna framställning beträffande tjänster.

De tjänster som försäkringsrörelser enligt försäkringsrörelselagen (2010:2043) resp. försäkringsmäklare enligt lagen (2005:405) om försäkringsförmedling tillhandahåller i form av skadeförsäkringar, livförsäkringar etc. resp. förmedling av försäkring undantas från skatteplikt i enlighet med 3:10 ML. Undantaget omfattar inte bara försäkringstjänster till försäkringsskunder i vanlig mening, utan även återförsäkringsverksamhet mellan försäkringsbolagen.⁵⁴² Undantagna tjänster utförda av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av

⁵⁴² Jfr prop. 1989/90:111 s. 104. Jfr även Forssén 2001 s. 216.

försäkringar och som avser försäkringar kan också omfatta t.ex. resebyrås förmedling av reseförsäkring.⁵⁴³ Med försäkringstransaktion i momsmanhang förstås således även när någon som inte själv är försäkringsgivare till sina kunder erbjuder ett försäkringsskydd, och på visst sätt anlitar extern försäkringsgivare till att svara för försäkringsrisken. Det inkluderas enligt min mening i den tämligen 'öppna' bedömning som EU-domstolen gör av vad som förstås med momsfria försäkringstjänster, där EU-domstolen har uttalat att en medlemsstat inte får begränsa räckvidden av undantaget för försäkringstransaktioner i art. 13 B a i sjätte direktivet – numera art. 135.1 a i mervärdesskattedirektivet – till att endast avse sådana tjänster som utförs av de försäkringsgivare som enligt den nationella rätten tillåts bedriva försäkringsverksamhet (jfr även 12 213 214).⁵⁴⁴

Notera att undantaget från skatteplikt för förmedling av försäkringar enligt 3:10 utgör ett undantag från den generella principen att förmedlingstjänster är skattepliktiga i sig i enlighet med 3:1 första st. ML (jfr 12 212 130). Detsamma gäller förmedling av värdepapper enligt 3:9 (jfr 12 213 151).

Någon definition av begreppet försäkringstjänst resp. försäkringstransaktion finns inte i vare sig ML eller mervärdesskattedirektivet. Emellertid har EU-domstolen gjort uttalanden av innebörd att enligt allmän uppfattning kännetecknas en försäkringstransaktion av att en försäkringsgivare åtar sig att, mot förskotts betalning av en premie, tillhandahålla försäkringstagaren den prestation som parterna överenskom när avtalet ingicks, för det fall försäkringsrisken skulle förverkligas.⁵⁴⁵

I HFD:s förhandsbesked HFD 2015 ref. 29 anges vad som krävs enligt EU-domstolens praxis för bedömningen av om en person ska anses vara en försäkringsmäklare eller försäkringsagent enligt art. 135.1 a i mervärdesskattedirektivet, nämligen följande:

- HFD anför att det av EU-domstolens praxis framgår att det avgörande för den bedömningen är vad verksamheten består i, varvid HFD hänvisar till pkt 17 i EU-målet C-124/07 (Beheer).
- Vidare anför HFD att det i fråga om såväl försäkringsmäklare som försäkringsagenter har ställts krav på att de ska stå i kontakt med försäkringsgivare och försäkringstagare och endast agera

⁵⁴³ Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 192. Jfr även Forssén 2001 s. 216.

⁵⁴⁴ Jfr pkt 36 i EU-målet C-349/96 (CPP).

⁵⁴⁵ Jfr HFD:s förhandsbesked RÅ 2005 not. 115 med hänvisning till pkt 17 i EU-målet C-349/96 (CPP).

som mellanhand, varvid HFD hänvisar till följande EU-mål: C-472/03 (Arthur Andersen), pkt 33; C-8/01 (Taksatorringen), pkt 44; och ”Beheer”, pkt 29.

- HFD anför också att ett inslag i en försäkringsagents verksamhet har ansetts vara att sammanföra potentiella kunder med försäkringsgivaren, varvid HFD hänvisar till ”Arthur Andersen”, pkt 36.
- Enligt HFD har det också förutsatts att förmedlaren ska besitta sakkunskap på området, varvid HFD hänvisar till ”Arthur Andersen”, pkt:erna 26 och 27.

Jag berör HFD:s förhandsbesked HFD 2015 ref. 29 även under 12 213 153, där jag tar upp att HFD ansåg i målet att en tjänst, som består i att en bank erbjuder sina kunder speciellt framtagna och förmånliga försäkringar och på sin Internetsida informerar om hur kunderna på olika sätt kan få kontakt med försäkringsgivaren, utgör en från skatteplikt undantagen förmedling av försäkringar enligt 3 kap. 10 § ML.

EU-domstolens praxis innebär, som nämnts, att med begreppet försäkringstransaktion i momsmanhang ska förstås även när någon som inte själv är försäkringsgivare till sina kunder erbjuder ett försäkringsskydd, och t.ex. på visst sätt anlitar extern försäkringsgivare till att svara för försäkringsrisken.⁵⁴⁶ Det är enligt ett förhandsbesked från HFD dock endast den egentliga försäkringsverksamheten som undantas från momsplikt, inte att ett försäkringsbolag åtar sig att sköta ett annat sådant bolags verksamhet.⁵⁴⁷ Sökanden i förhandsbeskedet RÅ 1997 ref. 42 ansökte om resning kort efter HFD:s avgörande, och HFD ansökte då om förhandsavgörande från EU-domstolen, som i pkt 44 i EU-målet C-240/99 (Skandia) gick på HFD:s linje: ett moderbolag som utför administration av dotterbolags försäkringsverksamhet anses i det hänseendet inte tillhandahålla en tjänst som omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3:10 ML.⁵⁴⁸ I linje med den bedömningen är också ovan nämnda RÅ 2005 not. 115, där ett försäkringsbolag som erbjuder försäkringstagaren en fondportfölj i den delen av tillhandahållandet ansågs göra omsättning av en skattepliktig rådgivningstjänst som inte omfattas av undantaget, utan undantaget från skatteplikt enligt 3:10 ML ansågs enbart omfatta själva tillhandahållandet av försäkring. Tillhandahållandet av tjänster avseende fondportföljen ansågs utgöra en omsättning av separata tjänster, skild från omsättningen av försäkringstjänster. Således ansågs i sådant fall två separata tjänster

⁵⁴⁶ Jfr EU-målet C-349/96 (CPP). Jfr även Forssén 2001 s. 216.

⁵⁴⁷ Jfr RÅ 1997 ref. 42. Jfr även Forssén 2001 s. 216.

⁵⁴⁸ Jfr även Forssén 2001 s. 217.

föreligga: dels en försäkringstjänst som omfattas av undantaget från skatteplikt i 3:10, dels en rådgivningstjänst som omfattas av den generella skatteplikten i 3:1 första st. ML.

Här får också nämnas att undantaget från skatteplikt för förmedling av försäkringar enligt 3 kap. 10 § ML berörs något i samband med redogörelsen för vouchrar i momshänseende under 12 216 113.

12 213 162 Viss varuomsättning av försäkringsföretag

När det gäller besiktningar som utförs antingen som underlag för premiesättning m.m. eller som – t.ex. på grund av ändrade riskförhållanden – avser en bedömning av om ett tillräckligt försäkringsskydd föreligger, omfattas de av undantag från skatteplikt enligt 3:10 ML. Besiktningar som utförs i rent skadeförebyggande syfte, är dock att jämställa med skattepliktiga konsulttjänster enligt 3:1 första st. ML.⁵⁴⁹

När ett försäkringsföretag säljer en vara, t.ex. en bil, som det övertagit i samband med skadereglering, föreligger skatteplikt enligt 3 kap. 24 § tredje st. första men. ML (jfr 12 211 120). Om ett försäkringsbolag inte skulle anses som skattskyldigt för sin försäljning av inlöst skattepliktigt gods, skulle den privata konsumtionen i vissa fall helt undgå mervärdesbeskattning. Så skulle bli fallet när försäkringsbolaget övertar t.ex. ett skadat varulager från en momsskyldig försäkringstagare. Varulagret är avskattat hos försäkringstagaren och försäkringsersättningen beskattas inte hos denne. Vederbörande har inte heller någon skyldighet att minska sin ingående moms med anledning av skaderegleringen. Hos försäkringsbolaget finns då ett helt obeskattat varulager som skulle kunna säljas momsfritt om inte försäkringsbolaget blev skattepliktigt för omsättningen. Därför föreligger momsplikt för försäkringsbolagets omsättning i den beskrivna situationen. Även om försäkringstagaren inte är momsskyldig, blir försäkringsbolaget momsskyldigt för omsättningen av övertagen vara.⁵⁵⁰

12 213 163 Utbetalning av försäkringsersättning

Om försäkringstagaren inte är momsskyldig, utan t.ex. en vanlig privatperson, ska försäkringsersättningen inkludera den moms som ligger i varans anskaffnings- eller återanskaffningsvärde.⁵⁵¹ I sådana fall utgör även momsen en kostnad som försäkringstagaren, dvs. den skadelidande, måste bestrida själv för att reparera skadan eller skaffa

⁵⁴⁹ Jfr RÅ 1995 not. 105. Jfr även Forssén 2001 s. 217.

⁵⁵⁰ Jfr prop. 1973:163 s. 42. Jfr även Forssén 2001 s. 217.

⁵⁵¹ Jfr prop. 1973:163 s. 42. Jfr även Forssén 2001 s. 217.

ersättningsgods. Däremot kan försäkringsbolaget utbetala försäkringsersättningen exklusive moms, om försäkringstagaren (den skadelidande) är momsskyldig, eftersom denne ”får tillbaka momsdelen” i ersättningen när denne förvärvar nya varor som ersätter de skadade. Försäkringsbolaget kan i samtliga fall där mottagaren av ersättningen är momsskyldig göra en utbetalning exklusive moms, eftersom mottagaren ändå har avdragsrätt för förvärv av ersättningsvara. Härvidlag får följande uppmärksammas. Om skadan vållats av någon annan än den momsskyldige skadelidande och denne någon (själv eller) genom sitt försäkringsbolag bestrider kostnaden (exklusive moms) för anskaffning av t.ex. ersättningsvara, har den momsskyldige (skadelidande) avdragsrätt för den ingående momsen.⁵⁵² Det är för övrigt värt att notera, som nämnts (jfr 12 202 050), att en momsskyldig skadevållande inte uttagsbeskattas om vederbörande själv avhjälpes skadan hos den skadelidande. Även skadevållandes försäkringsbolag kan till en momsskyldig skadelidande göra en utbetalning av försäkringsersättning exklusive moms, eftersom den skadelidande även här är berättigad att göra momsavdrag vid förvärv av t.ex. ersättningsvara eller reparationstjänst.

12 213 164 Något om återbetalningsrätt för ingående moms i verksamhet med omsättning av försäkringstjänster

Här får också nämnas att undantag från skatteplikt i 3:10 ML normalt sett utgör ett okvalificerat undantag, dvs. avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms föreligger normalt sett inte för förvärv eller import i verksamhet med omsättning av tjänster som undantas från skatteplikt enligt 3:10. Dock föreligger återbetalningsrätt för undantag enligt 3:10, om förvärvaren av försäkringsmäklartjänsten är en beskattningsbar person etablerad utanför EU (tredje land) eller icke beskattningsbar person bosatt etc. i tredje land eller om omsättningen har direkt samband med varor som ska exporteras till tredje land.⁵⁵³ Jfr 12 213 154.

Beträffande tillkomsten av skatteregler på temat ord och kontext får jag nämna följande ang. 10 kap. 11 § andra st. ML, dess lydelse enligt SFS 1994:1798, och ändringen av lagrummet den 1 november 1995, genom SFS 1995:700:

- När Sverige blev EU-medlem 1995 angav lagstiftaren att s.k. kvalificerat undantag från skatteplikt med återbetalningsrätt skulle gälla i enlighet med 10:11 andra st. för att tillhandahålla varor och tjänster enligt 3 kap. 9 § utom tredje st. 2, 10 § eller 23 § 1, förutsatt kunder var etablerad utanför EU (dvs. i tredje land),

⁵⁵² Jfr prop. 1973:163 s. 159. Jfr även Forssén 2001 s. 218.

⁵⁵³ Jfr 10 kap. 11 § andra st. ML. Jfr även Forssén 2001 s. 218.

vilket gällde enligt art. 17.3 c i sjätte direktivet – numera art. 169 c) i mervärdesskattedirektivet.⁵⁵⁴

- Det är enligt min mening i linje med den grundläggande tanken om en neutral moms *enligt EU-rätten* och art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet (jfr art. 2 i sjätte direktivet),⁵⁵⁵ att det är kunder etablerade i tredje land som inte ska belastas av en latent moms avseende varor och tjänster som används för att skapa tjänster inom försäkrings- och finansieringsområdena: Tredje länder kan förväntas sakna mervärdesskatt i sina ekonomier och kunder etablerade där ska inte välja bort försäkrings- och finansieringsföretag inom EU. Notera i det hänseendet att många tredje länder har mervärdesskatt, men att det då kan vara fråga om något annat än mervärdesskatt *enligt EU-rätten*.⁵⁵⁶
- Problemet i fråga bestod i att andra st. i 10:11, dess lydelse före den 1 november 1995, innehöll uttrycket ”inte bedriver verksamhet inom EG” som bestämning på status på kunder, för att ett finans- eller försäkringsföretag skulle ha rätt till återbetalning för ingående moms på sina förvärv för att göra omsättning till dem. Lagstiftaren angav att ändringen av lagrummet den 1 november 1995, så att det numera anges kunden ska vara etablerad *utanför EU*, för att finans- eller försäkringsföretag ska ha nämnda rätt.⁵⁵⁷
- Trots det uppenbart orimliga i tolkningen ansåg HFD i RÅ 1999 not. 245 att ett finansieringsföretag hade rätt till återbetalning för ingående moms, när företaget tillhandahöll privatpersoner sina utlåningstjänster.⁵⁵⁸ HFD gick på Kammarrätten i Stockholms linje av innebörd att legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 RF (jfr 12 201 022) skulle beaktas, och att en klar lagregel inte kunde åsidosättas på grund av följande: ”Det framgår inte av lagens övriga text att denna innebörd skulle vara orimlig”. Då ansåg kammarrätten, vilket HFD förenade sig med, att det faktum att ”lagens förarbeten och det underliggande saksammanhanget talar mot denna innebörd” kunde inte lagregeln åsidosättas.

⁵⁵⁴ Jfr prop. 1994/95:57 s. 143 och 144.

⁵⁵⁵ Jfr 12 201 031 och 12 211 110. Jfr ang. ’momsen enligt EU-rätten’/’mervärdesskatteprincipens beståndsdelar enligt EU-rätten’: Forssén 2011, avsnitten 4.4, 8.1.4, Bilaga 1 och Bilaga 2 samt avsnitten 2.4.1-2.4.1.4 i Forssén 2019 (1).

⁵⁵⁶ Jfr Forssén 2011, Bilaga 1.

⁵⁵⁷ Jfr prop. 1994/95:202 s. 87.

⁵⁵⁸ Jfr även Forssén 2001 s. 215.

- Konklusionen blev således att svenska vanliga privatpersoner som var kunder hos försäkrings- och finansieringsföretag befriades från att vara skattebärare. De skulle till skillnad från sådana konsumenter (skattebärare) i övrigt åtnjuta den förmånen, bara för att regeln i ML hade blivit felskriven. Lägg märke till att HFD gör en tämligen slentrianmässig bedömning, genom att blott skriva sig enig med kammarrätten, som gör en tolkning av enbart lagrummet i ML med hänvisning till ML:s övriga text och förarbetena. Det innebär att EU-rätten på området negligeras, och fallet utgör enligt min mening ett exempel på problemet med att få rättstillämpare att respektera att tolkning och tillämpning av gällande rätt på områden där EU-rätten styr innehållet i reglerna innebär att två regelverk ska beaktas: I förevarande fall ML och sjätte direktivet (numera mervärdesskattedirektivet).⁵⁵⁹
- Fallet utgör ett exempel på en tung lojalitet i svensk rättskällelära till förarbeten vid lagtolkning (jfr 12 201 034), men det förhållningssättet måste enligt min mening åtminstone ha den begränsningen att tolkningsresultatet inte får bli extremt. Det blir det i förevarande fall, genom att konsumenter i vissa fall skulle befrias från att belastas av moms enbart på grund av en felskriven regel som borde tolkas utifrån de grundläggande principerna för moms *enligt EU-rätten*.
- För övrigt föranledde RÅ 1999 not. 245 också en följdfråga, nämligen beträffande eftertaxering (numera efterbeskattnings).⁵⁶⁰ Ett försäkringsbolag kostnadsförde i sin inkomstdeklaration 1996 (räkenskapsåret 1995) det momsbelopp som i enlighet med RÅ 1999 not. 245 skulle omfattas av återbetalningsrätt, och behandlade det som en intäkt för år 2000 när bolaget begärde och fick återbetalning av momsbeloppet, varvid bolaget lät det ingå i bolagets resultat i inkomstdeklarationen 2001. Fråga uppkom huruvida SKV kunde efterbeskatta bolaget för 1996 års taxering. HFD ansåg i RÅ 2006 ref. 25 att den uppgift som bolaget hade lämnat inför 1996 års taxering inte kunde anses ha medfört ett felaktigt taxeringsbeslut, varför det saknades grund för att eftertaxera bolaget för 1996 på grund av det avdrag bolaget då trots sig ha haft rätt att göra inkomstskattemässigt sett, dvs. bolaget trodde att dess utgifter för de första 10 månaderna 1995 skulle redovisas inklusive moms inkomstskattemässigt sett. HFD ansåg att oavsett om bolaget lämnat särskilda upplysningar om avdraget måste antas att taxeringsbeslutet skulle ha blivit

⁵⁵⁹ Jfr avsnitt 1.2.1 i Forssén 2019 (1).

⁵⁶⁰ Jfr 4 kap. 16§ taxeringslagen (1990:324) – numera 66 kap. 27 § SFL. Jfr även Forssén 2019 (8), avsnitt 7.3.3.

detsamma som det som SKV fattade på grundval av den av bolaget lämnade uppgift. Det stod därför klart enligt HFD att bolagets uppgift inte hade medfört att taxeringsbeslutet blev felaktigt. Av intresse är också att HFD uttalar i RÅ 2006 ref. 25, att före RÅ 1999 not. 245 synes ”den förhärskande uppfattningen – även hos dåvarande Riksskatteverket – ha varit att den aktuella bestämmelsen i ML skulle tolkas i enlighet med EG-rätten och med vad som klart framgick av förarbetena”. Att försäkringsbolaget i RÅ 2006 ref. 25 i och för sig ansågs ha lämnat oriktig uppgift ledde inte till efterbeskattning, eftersom ett orsakssamband mellan den omständigheten och det felaktiga taxeringsbeslutet 1996 inte kunde anses ha uppkommit. HFD har enligt min mening bekräftat i 2006 års fall att HFD i 1999 års fall bortsåg från EU-rätten, genom att notera att det var den förhärskande uppfattningen dessförinnan att den skulle beaktas vid tolkningen av 10:11 andra st. ML. Att det sedan blir konsekvenser som lindras enbart genom att de förfarandemässiga rättssäkerhetsprinciper som ligger i rekvisiten för att SKV ska kunna efterbeskatta den enskilde tillämpas är inte godtagbart enligt min uppfattning. Underrättsinstanserna beslutade om efterbeskattning och det var först genom HFD:s prövning som SKV:s beslut därom undanröjdes.⁵⁶¹

HFD hänvisade i målet RÅ 2010 ref. 95 till RÅ 2006 ref. 25. I RÅ 2010 ref. 95 hade en bank som ingick som medlem i en mervärdesskattegrupp erhållit en återbetalning av moms till följd av att mervärdesskattegruppen avregistrerades från mervärdesskatt (genom HFD:s avgörande RÅ 2005 not. 106). Frågan i RÅ 2010 ref. 95 gällde sålunda om – och i så fall när – banken skulle inkomstbeskattas för återbetalningen av bankens del av den utgående moms som staten hade återbetalat till gruppchefen, och som gruppchefen i sin tur återbetalade till gruppmedlemmarna, däribland banken. HFD ansåg, efter att ha konstaterat att bankens momsredovisning inte påverkats tidigare och att beslutet om avregistrering av mervärdesskattegruppen inte ledde till någon skyldighet för banken att återbetala ingående moms, att återbetalningen av utgående moms utgjorde en skattepliktig intäkt i bankens verksamhet, varvid HFD hänvisade till 15

⁵⁶¹ SKV får för övrigt inte besluta om omprövning eller efterbeskattning om samma fråga har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol resp. om SKV tidigare beslutat om efterbeskattning i den – se 66 kap. 3 § första st. resp. 28 § första st. 1 SFL. Jfr RÅ 2009 ref. 22, som gällde moms och där HFD ansåg res judicata (avgjord sak) föreligga och hindra SKV att fatta beslut om efterbeskattning, när samma fråga bedömts i skattemyndighetens (numera SKV) beslut och i länsrättens (numera förvaltningsrätten) lagakraftvunna dom. I målet berördes 21 kap. 3 § första st. och 13 § andra st. skattebetalningslagen (1997:483) – numera 66 kap. 3 § första st. och 28 § första st. 1 SFL. Jfr även Forssén 2019 (8), avsnitten 7.3.1, 7.4.3 och 7.4.6. Dessutom får ett mål om moms nämnas, RÅ 2006 ref. 72, där HFD vägrade prövningstillstånd enligt 36 § förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL, under hänvisning till bl.a. bestämmelsen 21 kap. 3 § tredje st. skattebetalningslagen (1997:483) – numera 66 kap. 3 § andra st. SFL – om omprövning hos SKV vid ny regeringsrättspraxis (numera HFD-praxis).

kap. 1 § och 16 kap. 16 § IL (och enligt min mening borde HFD också ha nämnt 15 kap. 6 § IL). Beträffande frågan om när återbetalningen av utgående moms skulle redovisas av banken ansåg HFD med hänvisning till 14 kap. 2 § IL att god redovisningssed avgör den frågan. Grupphuvudmannens återbetalning till banken av dess del av den från staten återbetalade utgående momsen skulle enligt HFD sålunda påverka bankens beskattningsbara resultat det år som följer av god redovisningssed. Banken hade tagit upp återbetalningen i sin redovisning för år 2006, och det hade enligt HFD inte framkommit att bankens redovisning stod i strid mot god redovisningssed, varför HFD ansåg att det var korrekt att beskatta intäkten vid 2007 års taxering för banken.

- De beskrivna problemen angående 10 kap. 11 § andra st. ML, dess lydelse före den 1 november 1995, utgör ytterligare ett exempel på det betänkliga i att lagstiftaren inte iakttar temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Det verkar uppenbarligen som om lagstiftaren kan skriva en så orimlig lagtext att den ger rättigheter som strider mot själva grundidéerna med skattesystemet, i det här fallet med mervärdesskattesystemet. Den tolkning som HFD gav i RÅ 1999 not. 245 åt lagrummet i fråga omfattar enligt min mening inte något intresse som kan anses skyddsvärt för den enskilde utifrån legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 RF (jfr 12 201 022).

Det beskrivna tolkningsresultatet i RÅ 1999 not. 245 är inte förenligt med att det resultat som ska uppnås med mervärdesskattedirektivet är att åtskilja skattesubjekten från konsumenterna så att beskattning sker av konsumtionen. Syftet med 10:11 andra st. ML var och är att enbart kunder utanför EU – av konkurrensneutralitetsskäl – ska undgå att bli skattebärare avseende momsen, när de köper produkter från finans- eller försäkringsföretag, men den felskrivning av lagrummet som rådde före den 1 november 1995 ansåg HFD skulle befria också svenska vanliga privatpersoner från att vara skattebärare, dvs. konsumenter, genom att återbetalningsrätt för ingående moms för utgifter i sådana företag skulle vara möjlig även därigenom. Om en sådan enligt min mening extrem tolkning skulle få råda, skulle den för mervärdesskatten tillika grundläggande konsumtionsneutraliteten luckras upp, genom att en felskrivning i lagen godtyckligt skulle ge vissa konsumentgrupper förmåner framför andra som aldrig har varit avsedda med mervärdesskatten. Enligt min mening behöver dock inte någon konflikt föreligga i den beskrivna situationen mellan å ena sidan en bokstavstolkning av lagregeln och den svenska konstitutionella rätten och å andra sidan EU-rätten på momsområdet. Det blir enligt min uppfattning snarast fråga om något slags bidragssituation, när HFD i RÅ 1999 not. 245 anser att

felskrivningen av 10:11 andra st. ML ska få begränsa en EU-konform (direktivkonform) tolkning av bestämmelsen på grund av legalitetsprincipen. Enligt min mening saknar en sådan situation ett sådant för individen skyddsvärt intresse som avses med legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 RF.⁵⁶²

Eftersom RÅ 1999 not. 245 gällde återbetalningsrätt för ingående moms, får jag också lägga till en särskild reflektion av konstitutionell karaktär just för sådana sammanhang. Det finns en möjlighet att erhålla befrielse från vissa skatter och avgifter, nämligen enligt 60 kap. 1 § SFL, som lyder:

”Om det finns synnerliga skäl, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer helt eller delvis medge befrielse från

1. betalningsskyldigheten enligt 59 kap. 2 § för den som inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp, och
2. skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt.

Om beslut om befrielse fattas enligt första stycket får motsvarande befrielse medges från förseningsavgift, skattetillägg och ränta.”

Förutsättningen för befrielse är således att synnerliga skäl föreligger. I lagrummet anges att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer helt eller delvis får medge befrielse från bl.a. skyldigheten att betala mervärdesskatt, om det finns synnerliga skäl. Det är enligt 13 kap. 12 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261) hos SKV (dess huvudkontor) som en ansökan om sådan befrielse ska lämnas. SKV:s beslut kan sedan överklagas till regeringen, enligt 67 kap. 6 § SFL. För frågan huruvida ingående moms åtnjuter ett konstitutionellt skydd på det sätt som HFD anför i RÅ 1999 not. 245 är det enligt min mening sålunda också av intresse att något beröra bestämningen av vad slags moms som skulle kunna vara föremål för en ansökan om befrielse enligt 60:1 SFL.

Enligt avfattningen av 60:1 SFL synes det vara utgående moms som avses med mervärdesskatt, eftersom däri anges möjlighet till befrielse från skyldighet att *betala* mervärdesskatt. Därmed avses i enlighet med 1 kap. 1 § och 8 § första st. ML utgående moms som ska redovisas och betalas till staten, dvs. skattskyldigheten (jfr 12 201 022 och 12 201 032). Med ingående moms förstås i förevarande sammanhang i enlighet med 1 kap. 8 § andra st. och 8 kap. 2 § ML sådan skatt som en köpare har erlagt för ett förvärv från den som är skattskyldig för motsvarande omsättning. Min egen erfarenhet från att ha handlagt befrielseärenden på RSV (1989-90) är att en köpares propå om att återfå en till en säljare erlagd debiterad ingående moms avvisas med hänvisning till att momsen i ledet köpare-säljare är ett prispåslag och ingen skatt. Jämförelsevis får också nämnas att SRN avvisar en ansökan om förhandsbesked som en köpare ger in dit för att få besked angående huruvida säljaren ska debitera moms eller ej på det förvärv som köparen gör från denne. En ansökan om förhandsbesked till SRN i frågan om skattepliktig omsättning eller undantag föreligger måste göras av den part vars omsättning ska

⁵⁶² Jfr avsnitt 2.7 i Forssén 2019 (1).

bedömas, dvs. av säljaren. Därvidlag kan spørsmålet också gälla huruvida omsättning alls kan anses uppkomma.

Det är således enligt min mening säljaren som också kan ansöka om befrielse från att behöva debitera och erlagga utgående moms på sin försäljning, enligt 60 kap. 1 § SFL. Det synes också vara lagstiftarens inställning, eftersom denne talar om enbart befrielse från skyldighet att betala mervärdesskatt etc.⁵⁶³ Det beläggs också tydligt av förarbetena till den närmaste föregångaren till 60:1 SFL, dvs. förarbetena till 13 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483).⁵⁶⁴ Där anges att med ett sådant synnerligt skäl som skulle kunna medföra ”befrielse från betalning av mervärdesskatt kan inte anses fall då den skattskyldige har tagit ut skatten av sina kunder”.⁵⁶⁵ I fallet RÅ 1999 not. 245 angående finansieringsföretagets ingående moms och frågan huruvida återbetalningsrätt för den förelåg för företaget hade enligt min uppfattning företaget i fråga inte kunnat få möjligheten till befrielse från att belastas av debiterad ingående moms på sina förvärv prövad enligt befrielseinstitutet. En sådan ansökan hade högst sannolikt avvisats av RSV eller sedermera SKV. Försäkringsföretagets leverantörer hade i stället kunnat ansöka om befrielse från att debitera och betala utgående moms på deras försäljningar till finansieringsföretaget i fråga. Då hade synnerliga skäl i vart fall prövats, men det är ett mycket begränsat utrymme för SKV eller regeringen att medge befrielse, eftersom just synnerliga skäl krävs.

När det gäller återbetalningsrätten för ingående moms, belägger sålunda enligt min mening det faktum att befrielseinstitutet i 60:1 SFL inte omfattar ingående moms att ingående moms inte heller är skatt i ett sådant konstitutionellt hänseende som HFD anser i RÅ 1999 not. 245. Jag anser därför att jag även därigenom har stöd för min konklusion ovan av innebörd att det inte föreligger något sådant skyddsvärt intresse för den enskilde som skulle ge finansieringsföretaget återbetalningsrätt för ingående moms enbart på grund av den felskrivning som fanns i 10:11 andra st. ML före den 1 november 1995.

Av intresse beträffande tillämpningen av befrielseinstitutet enligt 60:1 SFL avseende mervärdesskatt är att jämföra med 2 kap. 20 § tullagen (2016:253),⁵⁶⁶ som anger: ”Om det finns synnerliga skäl, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer medge nedsättning av eller befrielse från annan skatt än tull.” I samband med att SFL infördes den 1 januari 2012 fick den passus som fanns i 13 kap. 1 § andra st. skattebetalningslagen (1997:483), av innebörd att befrielseinstitutet också gällde mervärdesskatt som ska betalas till Tullverket vid import av varor (samt när punktskatt ska betalas till Tullverket), ingen motsvarighet i 60:1 SFL. Lagstiftaren hänvisade, beträffande skälen till det, till utredningens

⁵⁶³ Jfr prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1012 och SOU 2009:58 Del 3 s. 1359 och 1360.

⁵⁶⁴ Befrielseinstitutet fanns från början i 76 § GML, som överfördes till 22 kap. 9 § ML och i och med skattekontosystemet införande den 1 november 1997 överfördes det till 13 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483), och kom då att gälla vissa skatter och avgifter utöver moms. Genom att skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, infördes den 1 januari 2012, och ersatte bl.a. skattebetalningslagen, överfördes befrielseinstitutet till 60 kap. 1 § SFL.

⁵⁶⁵ Jfr prop. 1996/97:100 Del 1 s. 596.

⁵⁶⁶ Tullagen (2016:253), som den 1 maj 2016 ersatte tullagen (2000:1281), berörs även under 21 112 000.

betänkande.⁵⁶⁷ Där anges att SFL inte ska tillämpas på sådan skatt, eftersom det i stället är tullagen som ska tillämpas på sådan skatt och det blir ottydligt om SFL och tullagen överlappar varandra. Därför kom föreslogs att SFL inte skulle innehållas någon bestämmelse om skatt – t.ex. moms – som ska betalas till Tullverket.⁵⁶⁸ Det är bara det att sedan SFL infördes 2012 har en ordning införts den 1 januari 2015, genom SFS 2014:50 och SFS 2014:51, där ”importmoms” tas ut av SKV för dem som är momsregistrerade här, medan Tullverket annars alltjämt är beskattningsmyndighet för import och således för bl.a. ”importmoms” därvidlag (jfr 21 112 000). Sålunda borde enligt min mening en motsvarighet till andra st. i 13:1 skattebetalningslagen införas i 60:1 SFL. Jag hänvisar därvidlag till unionstullkodexen [förordning (EU) nr 952/2013], som sedan den 1 maj 2016 ska tillämpas jämte tullagen (2016:253), och varav följer att tulldeklaration ska lämnas till Tullverket, utom i vissa undantagsfall, av en deklarerant som ska vara etablerad inom unionens tullområde.⁵⁶⁹ I förarbetena till skattebetalningslagen anfördes som exempel på synnerliga skäl för befrielse enligt 13:1, att fråga vore om en utländsk företagare, som inte är registrerad själv till mervärdesskatt i Sverige, men som erlagt ”importmoms” här och senare inte kan få ersättning för det från sin svenske kund på grund av dennes konkurs.⁵⁷⁰ En sådan situation bör enligt min mening förfarandemässigt höra hemma i SFL, och 60 kap. 1 § däri. Att ett sådant andra st. som i 13:1 skattebetalningslagen inte har införts ännu i 60:1 SFL är således ännu ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

Sistnämnda är dock föga förvånande mot bakgrund av det svar jag fick från finansdepartementet med anledning av att jag 2014-12-12 uppmärksammade en förmodad lucka i lagen beträffande nämnda förändrade förfarande 2015 av innebörd att SKV då övertog mervärdesbeskattning av visst slag av import från Tullverket. Jag återger under 21 112 000 mitt e-brev till finansdepartementet och dess svar fyra dagar senare, vilket innebar att ingen åtgärd vidtogs och avslutades med: ”Om det skulle visa sig att reglerna är bristfälliga kan det eventuellt finnas behov att se över reglerna i framtiden.” Jag nämner också under 21 112 000 att det hade varit en bra möjlighet att göra den av mig föreslagna revideringen i samband med att tullagen (2016:253) den 1 maj 2016 ersatte tullagen (2000:1281), men ingenting hände i frågan då heller. Jag anser att det beskrivna förhållningssättet till den påtalade förmodade luckan i lagen också är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.⁵⁷¹

I sistnämnda hänseende får jag också anknyta till att jag under 21 112 000 varnar för risken för upplägg med anledning av den förmodade luckan i lagen, och då även beträffande UIF. Det är en något komplex materia. Jag gör här en jämförelse med att lagstiftaren i samband med momsreformen den 1

⁵⁶⁷ Jfr prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1012, där den hänvisningen sker till ”betänkandet s. 1359 f”.

⁵⁶⁸ Jfr SOU 2009:58 Del 3 s. 1360.

⁵⁶⁹ Jfr ang. art. 170.2 och 170.3 i unionstullkodexen: prop. 2015/16:79 s. 113 och SOU 2015:5 s. 105. Jfr även 1 kap. 2 § första st. 6 och femte st, ML, deras lydelse enligt SFS 2016:261.

⁵⁷⁰ Jfr prop. 1996/97:100 Del 1 s. 596. Den beskrivna situationen för en utländsk företagare var också ett av ett fåtal exempel på befrielse från moms enligt avsnitt 3 i RSV Im 1982:3.

⁵⁷¹ Jfr även artikeln Forssén 2018 (5).

juli 2013, genom SFS 2013:368, uttalade att det inte skulle anses innebära någon förändring i sak att begreppet skattskyldig angående säljaren i det andra inblandade EU-landet ersattes med beskattningsbar person i huvudregeln för UIF, 2 a kap. 3 § första st. 3 ML, utan det var enligt lagstiftaren enbart fråga om att erhålla en förbättrad *formell* överensstämmelse med vad som stipuleras om UIF av varor i art. 2.1 b i mervärdesskattedirektivet, trots att det varit en avgörande fråga i flertalet äldre skatte- och skattebrottsprocesser (jfr 12 213 177).⁵⁷² Frågan är enligt min mening om det först ska förekomma olika upplägg och legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i RF åsidosätts godtyckligt i rättsprocesser där staten och åklagare får problem med den principen, för att lagstiftaren sedan ska lappa och laga i efterhand med sådana verklighetsfrämjande uttalanden som nyss nämnda angående förändrad lydelse av huvudregeln för UIF. Bland de äldre processer som jag nämner under 12 213 177 finns t.ex. Svea hovrätts mål B 1378/96, där HD avslög en resningsansökan, mål nr Ö 257-99, utan att finna ”anledning inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen”, när domen i hovrätten innebar att legalitetsprincipen åsidosattes, trots att det påstådda skattebrottet bestod i att skyldigheten att redovisa beräknad utgående moms på UIF åsidosatts utifrån dåvarande lydelse av 2 a kap. 3 § första st. 3 ML och dåför tiden det andra inblandade EU-landet inte stipulerade momsplikt för varan i fråga, finguld, i sin nationella momslagstiftning (jfr 12 213 174). I förevarande sammanhang får jag därvidlag dessutom särskilt nämna att det inte finns något som skulle ge vid handen att beräknad utgående moms på UIF skulle vara diskvalificerad för prövning hos SKV, med möjlighet till överklagande till regeringen, genom tillämpning av befrielseinstitutet i 60:1 SFL (jfr 12 213 177).

Även om varken HFD eller HD är författningsdomstolar, kan det för övrigt vara intressant att pröva t.ex. en liknande fråga som den i RÅ 1999 not. 245 genom ansökan om rättsprövning hos HFD. Det kan finnas ett mörkertal av fall som skulle behöva prövas, men där kravet på prövningstillstånd i högsta instans, t.ex. i HFD, hindrar en prövning av t.ex. felskrivna skatteregler, genom att HFD meddelar ett kort ’ej prövningstillstånd’ vid överklagande av en dom i någon av kammarrätterna. HFD prövar ansökningar om rättsprövning, och det gäller enligt lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut. Den lagen trädde i kraft den 1 juli 2006, varvid lagen (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut upphävdes. Av den lagen följde att t.ex. rättsprövning kunde ske av om förvaltningsmyndighets beslut som berörde t.ex. legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i RF stred mot någon rättsregel på sådant sätt som sökanden anförde, och det inte fanns någon annan möjlighet till prövning, t.ex. genom att det angavs i beslutet att det inte kunde överklagas. Den möjligheten är numera borta i stort sett på skatteområdet, eftersom den nya lag som infördes den 1 juli 2006 enbart avser rättsprövning av vissa regeringsbeslut. Emellertid bör den rättssökande allmänheten ha möjlighet att hänföra en sådan fråga som den som förekom i RÅ 1999 not. 245 till HFD, genom att först pröva den i enlighet med 60:1 SFL via SKV upp till regeringen.

Jag noterar att 1 § i lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut anger att den enskilde får ansöka om rättsprövning av sina civila rättigheter och skyldigheter i den mening som avses i art. 6.1 EKMR, dvs. angående principen om rättvis rättegång. Kan det föreligga en skillnad därvidlag mellan materiella och formella skatteregler, så att exempelvis en bevisregel om att

⁵⁷² Jfr prop. 2012/13:124 s. 94.

utöva avdrags- eller återbetalningsrätt kan upptas i HFD genom rättsprövning men inte – såsom i RÅ 1999 not. 245 – själva den materiella regeln om återbetalningsrätt för ingående moms? En indikation på att det skulle anses vara fallet vore att HFD avvisade en ansökan om rättsprövning med hänvisning till att en fråga om den materiella återbetalningsrätten skulle anses gälla den enskildes egendomsskydd enligt art. 1 i tp nr 1 till EKMR och inte rätten till rättvis rättegång enligt art. 6.1 EKMR. Frågan är av ett konstitutionellt intresse och den rättssökande allmänheten såväl som underinstanserna hos förvaltningsdomstolarna skulle kunna finna vägledning, genom att HFD tog upp en dylik fråga om rättsprövning.

Ansökan om rättsprövning hos HFD kan således vara ett alternativ till en ansökan hos Europadomstolen efter det att möjligheterna till remedier nationellt sett uttömts, men då måste det ske via SKV och regeringen och det krävs, som sagt, synnerliga skäl, vilket är den strängaste skrivningen i svensk skattelagstiftning.

12 213 170 Investeringsguld

12 213 171 Inledning till investeringsguld

Den 1 januari 2000 trädde enligt SFS 1999:640 nya momsregler i kraft för s.k. investeringsguld. De återfinns i 1 kap. 2 § första st. 4 a, 1 kap. 18 § och 3 kap. 10 a-10 c §§ ML och grundas på Rådets direktiv 98/80/EG om komplettering av det gemensamma systemet för mervärdesskatt och om ändring av direktiv 77/388/EEG. I mervärdesskattedirektivet återfinns den särskilda ordningen för investeringsguld i art. 344-356.

Ifrågavarande regler innebär att investeringsguld som en huvudregel undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a § ML, medan industriguld omfattas av den generella skatteplikten för varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML. Emellertid finns det enligt 3 kap. 10 b resp. 10 c §§ en möjlighet för en beskattningsbar person resp. för ett ombud att välja skattskyldighet (beskattningsoption) för omsättning till en annan beskattningsbar person resp. för förmedling av investeringsguld om den för vars räkning förmedlingen görs har valt att utnyttja beskattningsoptionen. Jag nämner kort något om vad som gäller om beskattningsoptionen utnyttjas eller inte utnyttjas:

- För den som inte har utnyttjat sin rätt att bli skattskyldig innebär undantaget från skatteplikt enligt huvudregeln på området, 3 kap. 10 a § ML, ett okvalificerat undantag. Det innebär att denne saknar avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten. Dock har vederbörande återbetalningsrätt för ingående moms som hänför sig till själva köpet av guld, enligt 10 kap. 11 c § 1 ML – förutsatt att den som omsätter

investeringsguldet till vederbörande har valt att utnyttja beskattningsoptionen.⁵⁷³

- Vid omsättning av investeringsguld till plats utanför EU (export) gäller dessutom, på liknande sätt som för motsvarande situation för finansierings- och försäkringstjänster (jfr 12 213 154 och 12 213 164), att exportören har en generell återbetalningsrätt för ingående moms. Jfr 10 kap. 12 § med hänvisning till bl.a. 3 kap. 10 a § ML.
- Om beskattningsoptionen utnyttjas, sker beskattningen genom att förvärvaren ska redovisa en förvärvsmoms, enligt 1 kap. 2 § första st. 4 a ML. Förvärvaren gör – trots att omsättningen sker inom Sverige – samma slags beskattningsåtgärd som vid UIF. Säljaren som valt att utnyttja beskattningsoptionen ska inte debitera moms.
- Den som har utnyttjat beskattningsoptionen har rätt till avdrag för all ingående moms, dvs. såväl för ingående moms hänförlig till kringkostnader (overheadkostnader) som sådan som hänför sig till själva inköpet av det investeringsguld eller annat guld som krävts för framställning av investeringsguldet. Det följer av att den som valt att utnyttja beskattningsoptionen anses som skattskyldig enligt 3:10 b, trots att denne inte ska debitera moms. Därmed har vederbörande avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML.
- Se mer om avdrags- och återbetalningsrätten under 12 213 176.

Notera att guld som inte håller den finhalt som konstituerar investeringsguld (995/1000) är obligatoriskt momspliktigt, men att tekniken med förvärvsbeskattning vid försäljning inom landet mellan beskattningsbara personer gäller även när guld har en finhalt av minst 325/1000.

En faktura ska enligt 11:8 första st. ML innehålla ett flertal uppgifter – jfr 31 243 001-31 243 016. Notera att undantag från skatteplikt enligt huvudregeln i förevarande sammanhang – 3:10 a – inte undantas från faktureringsreglerna i ML enligt 11:2 ML. Om beskattningsoptionen enligt 3:10 b eller 3:10 c utnyttjas, ska det noteras genom att det i fakturan anges uppgiften *omvänd betalningsskyldighet*, eftersom köparen är skyldig att betala mervärdesskatten – jfr 11 kap. 8 § 13 ML.

Jag går igenom översiktligt följande om reglerna i ML om investeringsguld:

⁵⁷³ Jfr prop. 1998/99:69 s. 21 och 23. Jfr även Forssén 2001 s. 215.

- under avsnitt 12 213 172, där vad som avses med investeringsguld enligt ML beskrivs;
- under 12 213 173, ang. identitetskontroll avseende köpare;
- under 12 213 174, ang. varför undantag från momsplikt för investeringsguld finns;
- under 12 213 175, ang. översikt av tillämpning av momsreglerna om investeringsguld; och
- under 12 213 176, ang. vilka avdrag för ingående moms en beskattningsbar person kan göra beträffande sin befattning med investeringsguld om denne själv inte kan utnyttja beskattningsoptionen.

12 213 172 Beskrivning av vad som avses med investeringsguld enligt ML

Utifrån 1 kap. 18 § ML och art. 344 i mervärdesskattedirektivet gör jag följande beskrivning av vad förstås med investeringsguld enligt ML:

1. guld som är *tacka eller platta* ("wafer") och
 - med en *vikt* som godtas på någon av marknaderna för investeringsguld (de fyra stora guldbörserna är London, Zürich, New York och Tokyo – dock mer än 1 gram, annars ej investeringsguld) och
 - har en *finhalt* om minst 995/1000,
 - oavsett om guldets representeras av värdepapper eller inte.
2. guldmynt som
 - har en finhalt om minst 900/1000,
 - är präglade efter år 1800,
 - är eller har varit gällande betalningsmedel i ursprungslandet och
 - normalt säljs till ett pris ej överstigande öppna marknadsvärdet för gulddinnehållet i myntet med mer än 80 procent.

Om priset för ett guldmynt förhåller sig till värdet på gulddinnehållet i myntet enligt vad nyss sagts, tyder det på ett investeringssyfte. Om däremot priset innebär överkurs 81 procent eller mera på grund av numismatiskt värde, gäller inte undantaget från skatteplikt i 3:10 a ML. I så fall utgör guldmyntet ett samlarföremål. Det innebär att den som omsätter

guldmyntet kan välja mellan att behandla den skattepliktiga omsättningen enligt allmänna bestämmelser i ML eller enligt VMB-reglerna i 9 a kap. ML (jfr 13 110 000).

EU-kommissionen ska före den 1 december varje år i C-serien av EU:s officiella tidning offentliggöra en fullständig förteckning över vilka mynt som anses utgöra guldmynt enligt pkt 2 ovan (investeringsguld). De mynt som anges i den offentliggjorda förteckningen ska anses uppfylla kriterierna för guldmynt i förevarande mening under hela det år för vilket förteckningen offentliggörs.⁵⁷⁴

Om tacka eller platta uppfyller rekvisiten i pkt 1 ovan, är det investeringsguld vars omsättning undantas från skatteplikt, oavsett om det representeras av värdepapper eller inte – jfr 3:10 a ML. Guldmynt är dock investeringsguld endast som just guldmynt och inte som representerat av värdepapper. Den distinktionen mellan olika slags investeringsguld är enligt min mening av intresse, eftersom 3:10 a ML enbart använder uttrycket *omsättning av investeringsguld* vid bestämningen av huvudregeln om undantag från skatteplikt, medan art. 346 i mervärdesskattedirektivet använder *leverans av investeringsguld*. Jag återkommer till det under 12 213 177.

12 213 173 Identitetskontroll köpare

Särskilda regler om identitetskontroll föreskrivs i SFL för säljaren av investeringsguld beträffande identiteten hos köparen vid transaktioner om 10 000 kr eller därutöver. Det följer av 39 kap. 14 § SFL, som lyder:

”En beskattningsbar person som omsätter investeringsguld som avses i 1 kap. 18 § mervärdesskattelagen (1994:200) i Sverige eller till ett annat EU-land ska vid en transaktion som uppgår till ett belopp motsvarande 10 000 kronor eller mer dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för köparen.

Första stycket gäller även för en transaktion som understiger 10 000 kronor men som kan antas ha samband med en annan transaktion och tillsammans med denna uppgår till minst detta belopp. Om summan inte är känd vid tidpunkten för en transaktion, ska nödvändiga identifikationsuppgifter dokumenteras så snart summan av transaktionerna uppgår till minst 10 000 kronor.

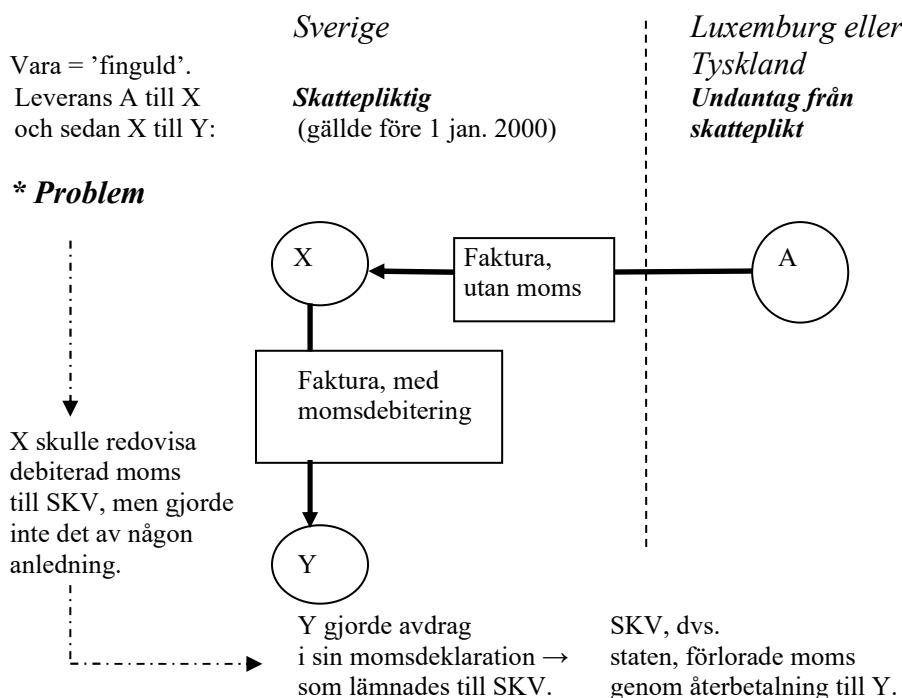
Bestämmelserna i 2 kap. 2 § första stycket 1, 3 § första stycket 2, 5 § 2 a och 6 § lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och

⁵⁷⁴ Jfr art. 345 i mervärdesskattedirektivet.

finansiering av terrorism ska även tillämpas vid transaktioner som avses i första och andra styckena.”

12 213 174 Varför undantag från momsplikt för investeringsguld finns

Problematik som föranledde att de nya reglerna infördes i ML den 1 jan. 2000 (genom SFS 1999:640 och rådets direktiv 98/80/EG)



* Lösning

'Finguld' görs momsfrött (investeringsguld) →

- X debiterar ej moms för leverans till Y; Y kan ej göra avdrag för ingående moms (H-reg).
- X kan utnyttja "beskattningsoptionen" för investeringsguld, men debiterar fortfarande inte moms, eftersom Y i stället förvärvsbeskattas.

Om finhalten är lägre än för investeringsguld (995/1000 för tacka/platta; 900/1000 för guldmynt), men varan ändå fortfarande utgör 'lönsamt' guld (minst 325/1000 för guldmateriel/halvfärdiga produkter), är guld det skattepliktigt (obligatoriskt). Emellertid sker även i det fallet beskattningen genom att Y förvärvsbeskattas.

I inget av de beskrivna fallen gör SKV numera någon återbetalning av moms till Y: Anledningarna är i och för sig olika, men det gemensamma är att det inte finns någon debiterad ingående moms att dra för Y i något av de tre fallen. Vid förvärvsbeskattning redovisar Y en beräknad utgående moms på förvärvet och får dra det beloppet som ingående moms i samma deklaration (jfr prop. 1994/95:57 s. 79), i den mån Y har

avdrags- eller återbetalningsrätt i sin verksamhet. X debiterar ingen utgående moms som Y skulle kunna dra, dvs. Y har ingen fordran mot SKV på debiterad ingående moms. Vid undantag från skatteplikt gäller också sistnämnda, dvs. X debiterar ingen utgående moms som Y skulle kunna dra. SKV (staten) förlorar därmed inte i någotdera fallet moms genom någon återbetalning av ingående moms till Y.

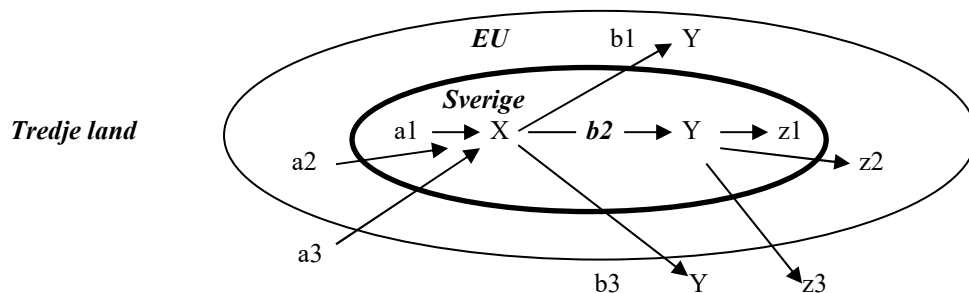
12 213 175 Investeringsguld – översikt av tillämpning av reglerna

- Omsättning av investeringsguld till privatperson: momsfri (alltid) 3:10 a

- Omsättning av investeringsguld till annan beskattningsbar person: momsfri 3:10 a
Men om X och Y båda är beskattningsbara personer:

Beskattningsoption (b) för X är möjlig. ← (Und.) 3:10 b

[Överenskommelse från fall till fall mellan X och Y. Beslut av SKV krävs inte, om X redan är momsregistrerad (i Sverige).]



a1: Ingen moms, om ej beskattningsoption (i så fall förvärvsmoms hos X)

a2: Ingen moms (UIF men momsfritt enl. H-reg)

a3: Ingen moms (import men momsfri enl. H-reg)

b1-b3 momsfritt, men X omfattas av normala momsregler om beskattningsoptionen utnyttjas →

b1: X debiterar ej moms, om Y är en beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person som ska beskattas för UIF i annat EU-land än Sverige (jfr 21 121 300).

b2: X debiterar ej moms, utan Y förvärvsbeskattas här. X och Y måste båda vara momsregistrerade här eller vara registreringsskyldiga här "som en konsekvens av transaktionen", dvs. ang. omsättningen inom landet.) 1:2 första st. 4 a ML.

b3: X debiterar ej moms [varans väg = ut ur EU (export), jfr 5:3 a första st. 1-3 ML].

Om X omfattas av normala momsregler, har X avdragsrätt för *all ingående moms* (dvs. för själva inköpet+overhead, t.ex. marknadsföring och administration)

Z antas vara privatperson → Y kan ej utnyttja beskattningsoption och debiterar inte moms.

Y har därmed ej avdragsrätt enligt normala momsregler, men Y har (för undvikande av kumulativa effekter, "latent skatt") rätt till återbetalning av *ingående moms* hänförlig till *själva inköpet* av guld i 4 fall, där ett fall är **b2** [Y förvärvsmoms(+)/motsv. avdrag(-)]

OBS! Om köparen i fall z3 har *verksamhet* (momspliktig eller momsfri) i sitt (tredje) land, kan Y dra *all ingående moms* på grund av sin export av investeringsguld (10:12)

ML). Jfr, som nämnts finansierings- och försäkringstjänster (jfr 12 213 154 och 12 213 164).

12 213 176 Vilka avdrag för ingående moms som en beskattningsbar person kan göra beträffande sin befattning med investeringsguld om denne inte själv kan utnyttja beskattningsoptionen

Undantag från momsplikt → Beskattningsbar person (Y) kan ej göra avdrag för ingående moms – jfr 8:3 första st ML.

Vad gäller beträffande möjligheterna att lyfta av moms på sina utgifter för Y, som inte kan utnyttja beskattningsoptionen (och i övrigt inte heller har någon avdragsrätt, t.ex. på grund av att Y inte har någon annan verksamhet eller har verksamhet som är momsfri, såsom tillhandahållande av finansieringstjänster)?

Svaret på frågan är att det finns fyra fall där Y – trots att Y gör en momsfri omsättning av investeringsguld – har rätt till återbetalning av ingående moms hänförlig till själva inköpet av guld, nämligen beträffande Y:s:

1. förvärv av investeringsguld från någon som utnyttjat beskattningsoptionen i 3:10 b ML (dvs. Y:s förvärv från X i fall **b2** ovan – jfr 12 213 175);
2. förvärv eller import av annat guld än investeringsguld som därefter av beskattningsbar person (Y) eller för Y:s räkning omvandlas till investeringsguld;
3. förvärv av tjänster som innebär förändring av form, vikt eller finhalt på guld, inbegripet investeringsguld (10:11 c ML); och
4. (om Y är producent eller förädlare) förvärv eller import av varor eller tjänster knutna till Y:s produktion av investeringsguld eller omvandling (förädling) av guld av något slag till investeringsguld (genom återbetalningsrätten uppnås konkurrensneutralitet gentemot tredje land från vilket en privatperson kan importera investeringsguld utan ”dold skatt”) (10:11 d ML)

12 213 177 Mer om ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler – exemplet olika slag av investeringsguld

Mervärdesskattedirektivet definierar, som nämnts, inte vad som avses med vara och tjänst, utan där anges vad som avses med leverans av

varor respektive tillhandahållande av tjänster (jfr 12 201 010 och 12 201 020). Däremot är det skillnad på olika slags investeringsguld när det gäller huruvida varan kan representeras av värdepapper eller ej:

- Investeringsguld som inte är guldmynt kan representeras av värdepapper, medan investeringsguld som består i guldmynt inte kan det. Den distinktionen av olika slag av investeringsguld är, som nämnts (jfr 12 213 172), av intresse enligt min mening, eftersom 3:10 a ML enbart använder uttrycket *omsättning av investeringsguld* vid bestämningen av huvudregeln om undantag från skatteplikt, medan art. 346 i mervärdesskattedirektivet använder *leverans av investeringsguld*. Art. 346 anger att medlemsstaterna ska tillämpa undantag från mervärdesskatt för leverans, gemenskapsinternt förvärv (numera UIF) och import av investeringsguld ”inbegripet investeringsguld som representeras av certifikat för specificerat eller ospecificerat guld eller som är föremål för handel på guldkonton, och inbegripet särskilt guldlån och swapaffärer som innefattar en äganderätt eller fordran på investeringsguld samt transaktioner med investeringsguld som omfattar future- eller forwardkontrakt vilka medför överlåtelse av ägande till eller fordran på investeringsguld”.
- Skillnaderna mellan investeringsguld av olika slag som nyss beskrivits kan t.ex. ligga i att bestämma när en omsättning ska anses ha inträffat enligt 2 kap. ML resp. var en omsättning ska placeras enligt 5 kap. ML, där omsättningar av varor hänförs till 5 kap. 2-3 a §§, medan omsättningar av tjänster hänförs till 5 kap. 5-19 §§.
- I förstnämnda hänseende erinras om att syftet med att som en huvudregel (3:10 a ML) undanta omsättning av guld i investeringssyfte är att beskatta handeln med investeringsguld på samma sätt som finansiella tjänster, vilka omfattas av ett motsvarande undantag (3:9).⁵⁷⁵ Härvidlag jämför jag handeln med investeringsguld i första hand med värdepappershandel enligt 3:9 tredje st. 1 ML, som anger att omsättning av bl.a. aktier utgör värdepappershandel, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte (jfr 12 213 153). Enligt min mening borde samma bestämning av förekomsten av omsättning enligt 2 kap. ML gälla för investeringsguld som kan representeras av värdepapper, dvs. investeringsguld som inte utgör guldmynt, som för värdepappershandel, varvid jag hänvisar till kategori V (ideella andelar) enligt min indelning av omsättning av tjänster i

⁵⁷⁵ Se prop. 1998/99:69 s. 1.

olika kategorier (jfr 12 202 101). Beträffande handel med investeringsguld bestående av guldmynt bör enligt min mening förekomsten av omsättning enligt 2 kap. ML ske såsom för varor, eftersom guldmynt alltid är specifika föremål och äganderättsövergången uttrycks genom att myntet traderas.

Ett problem med ML i förevarande hänseende är att 1:18 ML i och för sig gör samma åtskillnad mellan de båda olika slagen av investeringsguld – dvs. i guldmynt resp. annat investeringsguld – som art. 344 i mervärdesskattedirektivet, men utan att anknyta till definitionen av vara resp. tjänst i 1:6 ML. Att mervärdesskattedirektivet, som nämnts, inte definierar vad som avses med vara och tjänst, utan anger vad som avses med leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster, bör enligt min mening normalt sett inte medföra någon skillnad mellan bedömningarna enligt ML resp. mervärdesskattedirektivet av det skattepliktiga området etc (jfr 12 201 020). Emellertid kan en sådan skillnad uppkomma mellan de båda olika slagen av investeringsguld särskilt vid utnyttjande av beskattningsoptionen i 3:10 b ML, som motsvaras av art. 348 i mervärdesskattedirektivet, beroende på att frågan om en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst föreligger avgörs i tre steg enligt ML, men enbart i två steg enligt mervärdesskattedirektivet (jfr 12 201 020).

Sistnämnda innebär enligt min uppfattning att det finns ett behov av att ändra uttrycket *omsättning av investeringsguld* i ML, så att den beskrivna distinktionen som följer av art. 344 och 346 i mervärdesskattedirektivet mellan investeringsguld av olika slag kommer till uttryck direkt i 3:10 a ML. Det kan ske genom att innehållet i 1:18 återupprepas där eller flyttas dit om 1:18 därigenom utmönstras ur ML. Av bl.a. den anledningen föreslår jag också att 1:6 med definitionerna av vara och tjänst utmönstras ur ML. Samma regelteknik bör konsekvent användas i ML som används i mervärdesskattedirektivet. Det innebär att bestämningen av objektet för beskattning eller undantag sker utifrån vad som utgör omsättning av vara resp. omsättning av tjänst enligt 2 kap. ML – jfr huvudregeln om vad som utgör leverans av varor i art. 14.1 resp. huvudregeln om vad som utgör tillhandahållande av tjänster i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 201 020). Då bestäms skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt i två steg i stället för tre, varvid rättstillämparen inte behöver beakta 1:6, utan kan bedöma omsättningsfrågan i 2 kap. för att därefter gå till 3 kap. och bestämningen där av om en konstaterad omsättning är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt.

Jag anser således att 1:6 bör anses som obsolet och att regeln kan utmönstras ur ML (jfr även 12 213 213 och 12 213 235). Historiskt sett kan därvidlag nämnas att när ML ersatte GML den 1 juli 1994 överfördes helt enkelt definitionerna av vara och tjänst från 7 § GML till 1:6 ML, varvid lagstiftaren bl.a. angav att en anpassning till vad som var internationellt gängse borde göras såtillvida att begreppet vara även skulle omfatta fastigheter. Begränsningarna av mervärdesbeskattningen skulle i stället införas i bestämmelserna om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML. I övrigt skulle innebörden av begreppen vara och tjänst bestå oförändrad.⁵⁷⁶ Det var dock innan momsreformen avseende investeringsguld ansågs nödvändig att genomföra år 2000. Av intresse därvidlag är att lagstiftaren i samband med införandet av ML den 1 juli 1994 ansåg att bestämningen i andra st. av anvisningarna till 7 § GML av aktie, obligation, biljett, lottsedel, presentkort och annan jämförlig handling som vara endast när handlingen omsätts eller införs som trycksak kunde slopas, eftersom den gränsdragningen mellan vara och tjänst ansågs följa direkt av dessa begrepps definitioner i 1:6 ML.⁵⁷⁷ Enligt min mening borde, beträffande värdepapper som har representerat investeringsguld, skatteplikten för värdepappret som ett samlarobjekt i sig bestämmas genom att en begränsning av undantaget från skatteplikt stipuleras därvidlag i 3:10 a ML, på samma sätt som är fallet med sedlar och mynt som är samlarobjekt och skattepliktiga i enlighet med 3 kap. 23 § 1 ML och art. 135.1 e i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 213 152 och även 13 110 000).

- Beträffande bestämningen av var en omsättning ska placeras enligt 5 kap. ML kompliceras sedan 2010 även subjektfrågan, genom att nuvarande 5 kap. 4 § ML infördes genom SFS 2009:1333 (och SFS 2009:1334) och utvidgar, vid tillämpningen av bestämmelserna om omsättning inom landet av tjänster i 5 kap. 5-19 §§, begreppet beskattningsbar person i förhållande till 4 kap. 1 § ML (jfr 11 100 000 och 21 220 200).

I förevarande sammanhang erinrar jag om de processer som pågick i förvaltningsdomstolarna och de allmänna domstolarna i slutet av 1990-talet och början av 2000-talet om investeringsguldsaffärer, där bestämningen av vad som avsågs med gemenskapsinternt förvärv (numera UIF) var av avgörande

⁵⁷⁶ Jfr prop. 1993/94:99 s. 128 med hänvisning till prop. 1989/90:111 s. 189.

⁵⁷⁷ Jfr prop. 1993/94:99 s. 128.

betydelse för utgången i målen.⁵⁷⁸ Lagstiftaren anger, när denne i samband med den momsreform som genomfördes den 1 juli 2013 genom SFS 2013:368 och som i första hand avsåg att frikoppla den momsmässiga skattesubjektsbestämningen från inkomstskatterätten,⁵⁷⁹ att *någon förändring i sak är inte avsedd*, när lagstiftaren samtidigt i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML ersätter skattskyldig med beskattningsbar person med avseende på säljaren i det andra EU-landet vid ett UIF (tidigare gemenskapsinternt förvärv). Det ska enligt lagstiftaren enbart innebära att en förbättrad *formell* överensstämmelse med motsvarande bestämmelser om UIF av varor i art. 2.1 b i mervärdesskattedirektivet.⁵⁸⁰

Det må vara att lagstiftaren uttalar sig om huruvida en förändring i sak är avsedd, men det utgör inte någon analys av gällande rätt. Om lagstiftaren med sitt uttalande i förarbetena anser att gällande rätt inte skulle ha förändrats, när skattskyldig utmönstrades ur 2 a kap. 3 § första st. 3 ML den 1 juli 2013 och ersattes med beskattningsbar person, är jag av en annan mening. Till belägg för min uppfattning hänvisar jag till min genomgång av olika fall vid min föreläsning i början på 2000-talet, där bl.a. nyss nämnda lagrum berördes.⁵⁸¹ Om exempelvis Tyskland eller Luxemburg, till skillnad från Sverige, avvek från EU-rätten och i den nationella moms lagstiftningen gjorde undantag från skatteplikt för omsättning av investeringsguld (jfr 12 213 174), kunde det enligt min uppfattning ifrågasättas utifrån legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 RF om avsedd beskattning för gemenskapsinternt förvärv (numera UIF) kunde åläggas en köpare i Sverige mot dennes vilja utifrån dåvarande lydelse av 2 a kap. 3 § första st. 3 ML, när säljaren på grund av objektets status i det andra inblandade EU-landet inte föranledde att säljaren blev skattskyldig där för sin försäljning.⁵⁸² Att lagstiftaren verkar sakna kunskap om den

⁵⁷⁸ Jfr Forssén FöreläsningsPM Svensk Juriststämma 2001-11-14.

⁵⁷⁹ Jfr huvudfråga A i Forssén 2011.

⁵⁸⁰ Jfr prop. 2012/13:124 s. 94.

⁵⁸¹ Jfr Forssén FöreläsningsPM Svensk Juriststämma 2001-11-14, där jag bl.a. anförde beträffande ett av de fall som jag redogjorde för, Svea hovrätts mål B 1378/96, att bruket av *skattskyldig* i stället för skattskyldig person (numera beskattningsbar person) i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML var av avgörande betydelse för en bedömning av beskattningsfrågan, och därigenom av begreppet oriktig uppgift, baserad på gällande rätt.

⁵⁸² Se Forssén 2008 s. 25, där jag – förutom till Forssén FöreläsningsPM Svensk Juriststämma 2001-11-14 – hänvisar till: Forssén 2000 (1); Forssén 2001, Bilaga 3 avsnitten 3.2.2 och 4.5 (s. 420f och 436f), Forssén 2005 (1) och Forssén 2005 (2). Jag nämner därvidlag även att Sveriges advokatsamfund också tog upp frågan i ett remissvar 2004-12-22 på Finansdepartementets remiss 2004-11-04.

betydelse i *materiellt* hänseende som – i EU-rättslig mening för förevarande sammanhang – den felaktiga användningen av skattskyldig i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML innebar för bestämningen av vem som ansågs göra ett gemenskapsinternt förvärv (numera UIF) är inte ägnat att stärka rättssäkerheten.

Resningsärenden kan alltid aktualiseras avseende sådana frågor som beträffande 2 a kap. 3 § första st. 3 ML, dess lydelse före momsreformen den 1 juli 2013,⁵⁸³ men den för tillämpare av gällande rätt, såsom den är skriven idag, intressanta frågan är enligt min mening om inte lagstiftaren också har missat något beträffande både den momsmässiga skattesubjekts- och objektsbestämningen, när det gäller nyss nämnda momsreform den 1 januari 2010, genom SFS 2009:1333 (och SFS 2009:1334). Uttrycket *omsättning av investeringsguld* i ML borde enligt min mening ändras, så att den beskrivna distinktionen som följer av art. 344 och 346 i mervärdesskattedirektivet mellan investeringsguld av olika slag kommer till uttryck direkt i 3:10 a ML, genom att innehållet i 1:18 återupprepas där eller flyttas dit om 1:18 därigenom utmönstras ur ML.

Reflektionerna angående investeringsguld i förevarande avsnitt – jämte vad jag också anför därvidlag under 12 213 164 – visar enligt min uppfattning på ännu ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Under 12 212 211 har jag för övrigt redan nämnt betänkligheter från lagstiftarens sida i samband med just momsreformen den 1 juli 2013.

⁵⁸³ HD avslog i mål nr Ö 257-99 en resningsansökan beträffande Svea hovrätts dom i mål B 1378/96 utan att finna ”anledning inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen”. Se Forssén 2005 (1) s. 121 (med hänvisning till fler sammanhang där jag har nämnt avslaget). Jag anser att lagstiftarens uttalande i samband med momsreformen den 1 juli 2013, av innebörd att ersättningen i 2 a kap. 3 § första st. 3 ML av skattskyldig med beskattningsbar person inte skulle innebära någon förändring i sak, är så verklighetsfrämmande – mot bakgrund av frågans betydelse i flertalet äldre processer – att en ansökan om resning i Svea hovrätts mål B 1378/96 borde beviljas av HD, om en sådan ingavs efter den 1 juli 2013, eftersom köparen i det målet dömdes till straff enbart på tolkningen av den tidigare lydelsen av 2 a kap. 3 § första st. 3 ML. Jfr även 12 213 164, där jag anför mer som kan tas till stöd för sådan resningsansökan, samt att det för övrigt saknas stöd för att beräknad utgående moms på UIF skulle vara diskvalificerad för prövning hos SKV, med möjlighet till överklagande till regeringen, genom tillämpning av befrielseinstitutet i 60:1 SFL.

12 213 200 Personliga tjänster och kommunikation m.m.

12 213 201 Personliga tjänster

Personliga tjänster, enligt den indelning av omsättning av tjänster i olika kategorier som jag gör i detta arbete och där sådana tjänster hänförs till kategori I (jfr 12 202 101), har berörts något tidigare i framställningen, nämligen:

- under 12 213 111 angående undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 1 ML för en utövande konstnärs framförande av t.ex. ett musikaliskt verk;
- under 12 213 151 och 12 213 152 angående den del av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 9 § ML som berör bank- och finansieringstjänster samt angående skattepliktiga konsulttjänster etc. inom den sektorn; och
- under 12 213 160-12 213 164 angående försäkringstjänster.

Här ska nämnas några ytterligare exempel på personliga tjänster som omfattas av skatteplikt respektive undantag från skatteplikt:

- Konsulttjänster är, som nämnts (jfr 12 201 031, 12 213 151, 12 213 152, 12 213 153 och 12 213 162), skattepliktiga i enlighet med 3 kap. 1 § första st. ML. De tillhandahålls inom utredande och rådgivande verksamheter inom ekonomiska, administrativa och juridiska områden i vidsträckt bemärkelse. Exempelvis gäller det tekniska konsulttjänster.⁵⁸⁴ Således omfattas konsultföretag, advokater, revisorer, arkitektbyråer, ingenjörbyråer och reklambyråer etc. av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster, enligt 3:1 första st. ML. Det gör även t.ex. annars momsfria verksamheter såsom banker, finansieringsföretag och börsmäklare, när de konkurrerar med tjänster som tillhandahålls av konsulter etc. Dessutom anges explicit i 3:9 andra st. ML att vissa tjänster inom finanssektorn att vissa tjänster, t.ex. inkasso, omfattas av skatteplikt (jfr 12 213 151 och 12 213 152).
- Genom momsreformen 1991 (SFS 1990:576) gjordes, som nämnts (jfr 12 201 031), tjänsterna generellt skattepliktiga i likhet med vad som gällde för varorna. Det innebar bl.a. att

⁵⁸⁴ Jfr lagstiftarens uttalande i samband med att tjänsterna gjordes i princip generellt skattepliktiga 1991 (i likhet med vad som redan var fallet med varorna), genom SFS 1990:576 – se prop. 1989/90:111 s. 105. Jfr även Forssén 2001 s. 206.

skatteplikt infördes den 1 januari 1991 för alla förekommande personliga tjänster utom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning.⁵⁸⁵

- Sjukvård, tandvård och social omsorg utgör enligt 3 kap. 4-7 §§ ML områden som omfattas av okvalificerade undantag från skatteplikt för omsättning av varor och tjänster. Dessa undantag berörs under 12 213 210-12 213 214.
- Utbildning är i vissa former och under vissa förutsättningar ett område som omfattas av okvalificerat undantag från skatteplikt för omsättning av varor och tjänster, enligt 3 kap. 8 § ML. Det undantaget berörs under 12 213 220-12 213 224.

12 213 210 Vårdområdet

12 213 211 Inledning till vårdområdet

Undantag från skatteplikt stipuleras i 3 kap. 4-7 §§ ML för sjukvård, tandvård och social omsorg. Lagrummen lyder:

3 kap. 4 § ML

”Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg samt tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården eller omsorgen omsätter som ett led i denna.

Undantaget omfattar även

- kontroller och analyser av prov som tagits som ett led i sjukvården eller tandvården, och
- omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, när produkten eller tjänsten tillhandahålls av tandläkare eller tandtekniker.

Undantaget gäller inte omsättning av glasögon eller andra synhjälpmedel även om varorna omsätts som ett led i tillhandahållandet av sjukvård.

Undantaget gäller inte omsättning av varor när de omsätts av apotekare eller receptarier. Beträffande omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus finns särskilda bestämmelser i 23 § 2.

Undantaget gäller inte vid vård av djur.”

I förhandsbeskedet RÅ 2003 ref. 29 ansåg SRN och HFD att undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 2 ML var tillämpligt för ett bolag, som bedrev

⁵⁸⁵ Jfr prop. 1989/90:111 s. 105.

försäljning av vaccin och serum till bl.a. privatläkare, eftersom försäljningen ansågs innebära utlämnande av läkemedel enligt recept. HFD nämnde, beträffande att undantag ska tolkas restriktivt enligt EG-rätten på området och angående att den i såväl nationell som EG-rättslig mervärdesskatterättslig lagstiftning grundläggande neutralitetsprincipen ska upprätthållas, även förhandsbesket RÅ 2001 not. 40, vilket också gällde 3 kap. 23 § 2 ML.

2 kap. 5 § ML

”Med sjukvård förstås åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barns börd,

- om åtgärderna vidtas vid sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna eller, inom enskild verksamhet, vid inrättningar för slutenvård, eller
- om åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården.

Med sjukvård förstås även sjuktransporter som utförs med transportmedel som är särskilt inrättade för sådana transporter.

Med sjukvård jämställs medicinskt betingad fotvård.”

3 kap. 6 § ML

”Med tandvård förstås åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan.”

3 kap. 7 § ML

”Med social omsorg förstås offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg.”

Det får noteras att förevarande undantag från skatteplikt motsvaras närmast av art. 132.1 b-e och g, h, o och p i mervärdesskattedirektivet som anger att medlemsstaterna ska undanta följande från skatteplikt:

Art. 132.1 b

”Sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art.”

Art. 132.1 c

”Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.”

Art. 132.1 d

”Leveranser av organ, blod och mjölk från människor.”

Art. 132.1 e

”Tillhandahållande av tjänster av tandtekniker inom ramen för deras yrkesutövning samt leveranser av tandproteser av tandläkare och tandtekniker.”

Art. 132.1 g

”Tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, däribland sådana som görs av ålderdomshem, av offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär.”

Art. 132.1 h

”Tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till skydd av barn och ungdomar vilka görs av offentligrättsliga organ eller andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär.”

Art. 132.1 o

”Tillhandahållande av tjänster och leverans av varor vilka görs av organisationer vars transaktioner är undantagna från skatteplikt i enlighet med b, g, h, i, l, m och n, i samband med penninginsamlingsevenemang som anordnas uteslutande till förmån för organisationen själv, förutsatt att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.”

Art. 132.1 p

”Transport av sjuka eller skadade personer i för ändamålet särskilt utformade fordon vilken utgörs av organ med vederbörligt tillstånd.”

Ang. art. 132.1 o får nämnas att art. 132.2 i mervärdesskattedirektivet anger följande:

”Medlemsstaterna får för tillämpningen av punkt 1 o införa nödvändiga restriktioner, särskilt vad beträffar antalet evenemang eller de intäktsbelopp som kan undantas.”

Beträffande de undantag från skatteplikt inom vård- och omsorgsområdena som följer av art. 132.1 b, g och h är även art. 133 första st. i mervärdesskattedirektivet av intresse. Art. 133 första st. lyder:

”Medlemsstaterna får, när det gäller andra organ än offentligrättsliga organ, i varje enskilt fall göra undantagen i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n beroende av att ett eller flera av följande villkor är uppfyllda:

a) Organen i fråga får inte ha som mål att systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.

b) Organen i fråga skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis av personer som inte har något direkt eller indirekt intresse, vare sig själva eller genom en mellanman, av verksamhetens resultat.

c) De priser som organen sätter skall vara godkända av de offentliga myndigheterna eller inte överstiga sådana priser eller, när det gäller transaktioner vars pris inte är föremål för godkännande, vara lägre än de priser som debiteras för liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

d) Undantagen får inte befaras vålla snedvridning av konkurrensen till skada för kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.”

Ang. ovan nämnda art. 132.1 b, g och h är dessutom art. 134 i mervärdesskattedirektivet av intresse. Art. 134 lyder:

”Tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor skall i följande fall inte omfattas av undantaget från skatteplikt som avses i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n:

a) När transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna skall kunna utföras.

b) När det grundläggande syftet med transaktionerna är att vinna ytterligare intäkter åt organet genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.”

Här ska också nämnas art. 132.1 f i mervärdesskattedirektivet, som lyder:

”Tillhandahållande av tjänster av fristående grupper av personer vilka bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt eller för vilken de inte är en beskattningsbar person, i syfte att tillhandahålla medlemmarna av dessa grupper tjänster som är direkt nödvändiga för att bedriva denna verksamhet, om grupperna endast begär ersättning av sina medlemmar för deras andel av gemensamma utgifter, förutsatt att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.”

Art. 132.1 f är implementerad i 3 kap. 23 a § ML, där undantag stipuleras för *vissa interna tjänster* och som berörs under 12 202 022. Lagrummet 3 kap. 23 a § ML lyder:

”Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer, om

- verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna,
- tjänsterna är direkt nödvändiga för utövandet av verksamheten, och
- ersättningen för tjänsterna exakt motsvarar den fysiska eller juridiska personens andel av de gemensamma kostnaderna för tjänsternas tillhandahållande.

Undantaget avser endast sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls av någon annan utanför gruppen.”

Även om 3:23 a ML kan avse andra tillhandahållanden av tjänster än inom vård och omsorg i art. 132.1, nämner jag undantaget enbart i förevarande sammanhang, eftersom det – i likhet med exemplifieringen i förarbetena – i praktiken i första hand bör omfatta sjukvårdsområdet och då angående omsättning av tjänster vilka

fristående yrkesgrupper med medicinsk eller liknande karaktär tillhandahåller sina medlemmar och som avser deras undantagna verksamhet (jfr 12 202 022).⁵⁸⁶ HFD får anses ha framhållit genom förhandsbeskedet HFD 2014 ref. 20 att det vid tillämpning av undantaget enligt 3:23 a ML är särskilt angeläget att uppmärksamma om en konkurrenssnedvridning uppkommer. Det räckte med att en skattefrihet kunde befaras leda till konkurrenssnedvridning för att HFD skulle anse att skattefrihet inte kunde medges för tjänster som tillhandahölls inom den i målet aktuella fristående gruppen – vars utåtriktade tjänster för övrigt bestod i att tillhandahålla sina kunder finansiella tjänster.

Undantagen från skatteplikt på vårdområdet är *okvalificerade*, och berättigar således inte till vare sig avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import för att skapa omsättningar av varor och tjänster inom sjukvård, tandvård och social omsorg (jfr kommentar F under 12 210 000). Detsamma gäller beträffande nämnda vissa interna tjänster enligt 3:23 a ML. Det följer av att 4-7 §§ och 23 a § i 3 kap. inte anges i 10 kap. 11 § första st. ML, där de kvalificerade (återbetalningsberättigande) undantagen anges. Det föreligger i förevarande fall inte heller någon återbetalningsrätt för ingående moms, om kunderna är etablerade utanför EU. Det följer av att ifrågavarande undantag inte anges i 10 kap. 11 § andra st. ML (jfr 12 213 154 och 12 213 164). Se dock under 12 213 212 ang. omsättning utanför EU av modersmjölk, blod eller organ från människor resp. av läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus etc.

Undantagen från skatteplikt för sjukvård, tandvård och social omsorg omfattar enligt 3:4 första st. ML också tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården eller omsorgen omsätter som ett led i denna. Emellertid omfattar momsfriheten inte varor eller tjänster som mot avgift tillhandahålls en vård- eller omsorgstagare efter dennes fria val. Mat som tillhandahålls en patient etc. som en integrerad del av vården blir enligt förarbetena momspliktig, medan vad som tillhandahålls patienter, anställda eller besökare i kiosker, restauranger, frisörinrättningar eller liknande omfattas av den generella momsplikten.⁵⁸⁷

I samband med momsreformen 1991, genom SFS 1990:576 (jfr 12 201 031), angav lagstiftaren att momsfriheten för sjukvård borde omfatta endast vad som tillhandahålls vårdtagaren, inte vad som tillhandahålls andra.⁵⁸⁸ RSV (numera SKV) ansåg till en början att undantaget enbart skulle gälla i ledet mellan det sjukhus som fakturerar patienten och patienten, men inte mellan t.ex. den specialist som sjukhuset har anlitat som vårdande underentreprenör och sjukhuset.

⁵⁸⁶ Jfr prop. 1997/98:148 s. 63 och 64. Jfr även EU-målet 348/87 (SUFA) och Forssén 2001 s. 100 och 101.

⁵⁸⁷ Jfr prop. 1989/90:111 s. 107 och 108. Jfr även Forssén 2001 s. 193 och 197.

⁵⁸⁸ Jfr prop. 1989/90:111 s. 107.

Emellertid klarlades rättsläget, genom att HFD i RÅ 1993 ref. 13 ansåg att det är den vårdande underentreprenörens faktiska verksamhet som ska bedömas. Någon sådan kontraktuell bedömning som RSV förespråkade ska inte ske utan den vårdande underentreprenören ska också omfattas av undantaget från skatteplikt för sjukvård, om denne faktiskt utför sjukvård.⁵⁸⁹

Jfr även 12 213 235 och 12 213 240, ang. vård och omsorg och elektroniska tjänster.

12 213 212 Sjukvård

Ett undantag från momsplikt för sjukvård bör enligt förarbetena omfatta vård som ligger inom de allmänpolitiska målsättningarna för vilka typer av vård som bör ha stöd från samhället. Vidare undantas områden som i väsentlig omfattning påverkar den allmänna sjukförsäkringen. Undantaget ska emellertid inte nå så långt att det träffar skönhetsvård, allmän rekreation e.d.⁵⁹⁰ Den typen av personliga tjänster är skattepliktiga och omfattas av den generella momssatsen om 25 procent (jfr 12 200 001). Med sjukvård förstås enligt 3:5 första st. ML åtgärder för att medicinskt förebygga (profylax), utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsbörd, om:

- vården vidtas inom offentliga eller enskilda vårdinstitutioner eller
- av någon med särskild yrkeslegitimation inom sjukvården.

I sistnämnda hänseende får noteras att enligt förarbetena till momsreformen 1991 (SFS 1990:576 – 12 201 031) avses med särskilt legitimerade inom vården följande: läkare, tandläkare, sjuksköterskor, barnmorskor, sjukgymnaster, logoped, psykologer, psykoterapeuter och kiropraktorer (jfr 12 213 211).⁵⁹¹ Genom SFS 1994:861 gäller från och med den 1 oktober 1994 undantaget från skatteplikt för särskilt legitimerade också för naprapater.⁵⁹² SKV anger därutöver följande som yrkeskategorier som kan ha särskild legitimation inom vården: apotekare, arbetsterapeut, audionom, biomedicinsk analytiker, dietist, optiker, ortopedingenjör, receptarie, röntgensjuksköterska, sjukhusfysiker och tandhygienist.⁵⁹³ Undantag från skatteplikt för särskilt legitimerade personer

⁵⁸⁹ Jfr prop. 1993/94:99 s. 151. Jfr även Forssén 2001 s. 193.

⁵⁹⁰ Jfr prop. 1989/90:111 s. 106 och 107. Jfr även Forssén 2001 s. 194.

⁵⁹¹ Jfr prop. 1989/90:111 s. 107. Jfr även Forssén 2001 s. 195.

⁵⁹² Jfr även Forssén 2001 s. 195.

⁵⁹³ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 2, avsnitt 25.2.4 (s. 968-969).

gäller för övrigt oavsett i vilken företagsform deras verksamheter bedrivs.⁵⁹⁴

Beträffande legitimerade optiker får särskilt nämnas att HFD enligt RÅ 1993 ref. 57 anser att synundersökning utförd av legitimerad optiker, utan samband med försäljning av glasögon eller andra synhjälpmedel, utgör momsfri sjukvård. Emellertid gäller enligt 3 kap. 4 § tredje st. ML undantaget från skatteplikt uttryckligen inte omsättning av glasögon eller andra synhjälpmedel, även om varorna omsätts som ett led i tillhandahållandet av sjukvård (jfr 12 213 211).⁵⁹⁵ En sammansatt transaktion bestående i tillhandahållande av synundersökning och glasögon eller andra synhjälpmedel utgörs av åtskiljbara prestationer och då gäller huvudregeln om delning i 7:7 ML: Synundersökningen undantas från momsplikt, medan momsplikt gäller för synhjälpmedel (jfr 12 210 010 och 12 212 140).

SRN har i lagkraftvunnet förhandsbesked av 2019-02-27 ansett att en tjänst som kunde utmynna i att ett arbetstekniskt hörselhjälpmedel tillhandahölls inte utgjorde från skatteplikt undantagen sjukvård eller ett led i sådan sjukvård enligt 3 kap. 4 § ML. I tjänsten ingick i förekommande fall – förutom utredning – utprovning, anpassning och efterföljande uppföljning av hjälpmedlet i tillhandahållandet. SRN ansåg att det huvudsakliga syftet med tillhandahållandet inte kunde anses vara att skydda, bevara eller återställa hälsan för sökandebolagets kunder. Det huvudsakliga syftet var enligt SRN:s mening i stället att kunderna lättare skulle kunna utföra sitt arbete. Vad som omsattes rörde enligt SRN således anpassning av arbetsplatser snarare än vård och var därför inte att betrakta som från skatteplikt undantagen sjukvård eller ett led i sådan sjukvård.

Enligt HFD:s rättspraxis föreligger till och med undantag från skatteplikt för helt Internetbaserad sjukvård, dvs. för vård där legitimerade läkare diagnostiserar och behandlar patienter utan att träffa dem fysiskt.⁵⁹⁶

Enligt förhandsbeskeden RÅ 2007 ref. 88 I-III har HFD ansett att undantaget från skatteplikt för sjukvård enligt 3 kap. 4 § första st. jämförd med 5 § ML inte är tillämpligt i fråga om utfärdande av läkarintyg för den som ansöker om taxiförarlegitimation eller tillstånd till färdtjänst (I), läkares deltagande i avstämningsmöten hos Försäkringskassan (II) eller viss rådgivning via Internet (III).

⁵⁹⁴ Jfr prop. 1989/90:111 s. 191. Jfr även Forssén 2001 s. 196.

⁵⁹⁵ Jfr prop. 1989/90:111 s. 191, där lagstiftaren – i motsats till sedermera HFD – uttalade att den särskilda legitimationen för glasögonoptiker inte föll in under bestämmelsen om vård som tillhandahålls av någon med särskild legitimation. Jfr även Forssén 2001 s. 195 och 196.

⁵⁹⁶ Jfr HFD 2016 ref. 82.

Enligt ett förhandsbesked från SRN 2017-07-06 omfattas inte behandling enligt konduktiv pedagogik, som ges av en konduktor, av sjukvårdsundantaget i ML.

I förhandsbeskedet RÅ 2003 ref. 5 ändrade HFD det besked som SRN givit, varvid HFD ansåg att ett sjukgymnastbolags tillhandahållande av kurser i Qigong inte utgjorde ett led i den av bolaget bedrivna sjukvården. HFD ansåg att kurserna inte utgjorde ett obligatoriskt inslag i den av bolaget bedrivna sjukgymnastikverksamheten och att de hade, såvitt framgick av utredningen, till sitt innehåll inget omedelbart samband med denna verksamheten. De personer som anlidade bolaget för att få behandling i form av sjukgymnastik valde själva om de därjämte önskade genomgå kurserna och erlægga de särskilda avgifter dessa betingade. HFD ansåg sammantaget att kursverksamheten fick betraktas som en självständig aktivitet, som inte var så nära knuten till den sjukgymnastiska verksamheten att kurserna kunde anses omsatta som ett led i denna. Sålunda ansåg HFD att undantag från skatteplikt avseende sjukvård enligt 3 kap. 4 § första st. jämförd med 5 § ML inte förelåg avseende kurserna i Qigong.⁵⁹⁷

HFD har i målet HFD 2013 ref. 67 ansett att utförande av estetiska operationer och behandlingar inte omfattas av det ifrågavarande undantaget från skatteplikt för sjukvård enligt 3 kap. 5 § ML. De kirurgiska ingreppen skulle i och för sig utföras någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården, men det framgick inte av utredningen i vilken utsträckning tjänsterna – som var av både kosmetisk och rekonstruktiv art – tillhandahållits i syfte att skydda, upprätta eller återställa människors hälsa. Ett sådant syfte var enligt HFD avgörande för om de utförda tjänsterna var skattepliktiga eller inte, och därmed för omfattningen av rätten till avdrag för ingående moms. HFD angav av det ankom på SKV att med ledning av vad som angetts i domen att bestämma avdragsbeloppet.

Inom vård och omsorg är det vanligt att personal inom dessa yrken tillhandahålls av bemanningsföretag (jfr även 12 213 214). Om ett sådant företag inte tillhandahåller vård eller omsorg som omfattas av undantag från skatteplikt, gäller enligt min mening den generella skatteplikten enligt 3 kap. 1 § första st. ML för personaluthyrning, oavsett om den personal som hyrs ut till exempelvis ett vårdföretag eller

⁵⁹⁷ I förhandsbeskedet hänvisas under *Rättsfall* till RÅ 1997 not. 71 (förhandsbesked), och under *Litteratur* till prop. 1989/90:111 s. 107f.

sjukhus är legitimerad inom aktuellt vård- eller omsorgsyрке. Undantag från den generella skatteplikten ska tolkas och tillämpas restriktivt (jfr 12 210 010). Därför bör enligt min mening personaluthyrning också i nämnda situation omfattas av den generella skatteplikten, för att inte konkurrensen ska snedvridas, och därvid gäller den generella momsatsen om 25 procent (jfr 12 200 001). I samband med momsreformen 1991 angav lagstiftaren i förevarande hänseende att uthyrning av arbetskraft, dvs. tillhandahållanden som innebär att en arbetsgivare enbart ställer en anställd till en kunds förfogande och där kunden mot ersättning till arbetsgivaren disponerar över den anställde en viss tid, ska omfattas av skatteplikten.⁵⁹⁸ Således bör enligt min mening bemanningsföretag omfattas av den generella momsplikten även om den personal som hyrs ut själv har legitimation inom aktuellt vård- eller omsorgsyрке, för att inte konkurrensen ska snedvridas i förhållande till moms skyldiga personaluthyrningsföretag och konsultföretag etc (jfr även 12 213 213 och 12 213 214). Om däremot företaget i fråga inte bara hyr ut personal, utan tar ett vård- eller omsorgsansvar och tillhandahåller vård eller omsorg i enlighet med 3 kap. 4-7 §§ ML som underentreprenör åt exempelvis ett sjukhus, gäller enligt min uppfattning undantag från momsplikten (jfr 12 213 211).

Momsfriheten för sjukvård omfattar inte sådana hälsohem som närmast fungerar som pensionat eller rekreationsanläggningar med friskvård och kostomläggning på programmet. Den typen av hälsohem omfattas av vad som förstås med rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande

⁵⁹⁸ Jfr prop. 1989/90:111 s. 112. Jfr även HFD:s förhandsbesked RÅ 2006 ref. 31, där HFD ändrade SRN:s förhandsbesked och ansåg att skattepliktig uthyrning av arbetskraft förelåg, när en anställd på heltid utförde fackligt arbete utanför arbetsplatsen och fackförbundet betalade ersättning till arbetsgivaren för det. Jfr även HFD:s mål RÅ 1997 ref. 16, där en avdelning inom ett fackförbund bedrev verksamhet avseende mätning för ackordskontroll, vilket med hänsyn till art, omfattning och finansiering genom mätningssavgifter ansågs – med dåtida begreppsterminologi – yrkesmässigt och medföra skattskyldighet, varför avdelningens yrkande om avregistrering från moms avsågs av HFD (jfr 31 100 000). I förhandsbeskeden RÅ 2001 ref. 34 I och II ansåg HFD att ett fackförbund var yrkesmässigt för tillhandahållande till andra fackförbund av olika kanslifunktioner, medan den förhandlingsverksamhet som det utförde inom en förhandlingskartell inte ansågs yrkesmässig. I förhandsbeskedet RÅ 2001 ref. 51 hänvisar HFD till RÅ 2001 ref. 34 I och II, när HFD – i motsats till SRN – ansåg att den förhandlingsverksamhet och den boendeinflytande-, projekt- och fritidsverksamhet som en hyresgästförening bedrev inte var yrkesmässig dåför tiden enligt 4 kap. 1 § ML. Den 1 juli 2013 ersattes, genom SFS 2013:368, yrkesmässig verksamhet i 4:1 med beskattningsbar person, genom implementering av ordalydelsen av art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. I RÅ 2001 ref. 34 hänvisas under *Rättsfall* till RÅ 1996 not. 168 (förhandsbesked), RÅ 1997 ref. 16, EU-målet 348/87 (SUFA) och Hoge Raad der Nederlanden dom den 23 april 1997, nr 32, 165. Ang. RÅ 1996 not. 168, RÅ 1997 ref. 16 och ”SUFA”-målet: jfr även Forssén 2011. Jfr också RÅ 2001 not. 15 (förhandsbesked) med hänvisning till målet RÅ 1988 ref. 136. Jag nämner RÅ 2001 not. 15 i samband med RÅ 1996 not. 168 i Forssén 2011, avsnitt 3.2, där jag även hänvisar till bl.a. målet RÅ 1997 ref. 16.

verksamhet, och omfattas av skatteplikt med tillämpning av den reducerade momssatsen om 12 procent (jfr 12 212 010 och 12 212 114).⁵⁹⁹

Genom SFS 1993:642 gäller från och med den 1 juli 1993 undantaget från skatteplikt för sjukvård också beträffande medicinskt betingad fotvård.⁶⁰⁰

Genom ändring i ML när Sverige blev EU-medlem, dvs. genom SFS 1994:1798, gäller från och med den 1 januari 1995 undantaget från skatteplikt för sjukvård också för ambulanstransporter.⁶⁰¹

I förhandsbeskedet RÅ 1996 ref. 74 ansåg SRN att ett bolag som bedrev s.k. mobil sjukvård, varvid bolaget sålunda för hembesök hos patienter anlidade ett taxiföretag för transport av läkarna, i sin helhet tillhandahöll sådan sjukvård som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § första st. ML. Transport av läkare ansågs som ett led i tillhandahållandet av vården, och den aktuella verksamheten i bolaget ansågs i sin helhet inte till någon del medföra skattskyldighet enligt ML. Sökandebolaget överklagade och yrkade, för att erhålla avdrag för ingående moms på förvärv i den delen av verksamheten, att HFD skulle förklara att transporttjänst vid privat sjukvård skulle vara helt eller delvis skattepliktig. HFD fastställde dock SRN:s besked.⁶⁰²

Undantaget från skatteplikt för sjukvård etc. gäller uttryckligen inte vård av djur, enligt 3 kap. 4 § femte st. ML. Vård av djur omfattas av skatteplikt och den generella momssatsen om 25 procent (jfr 12 200 001). Det kan för övrigt anses följa redan av att djur utgör varor enligt 1:6 ML (jfr 12 201 010).

I samband med sistnämnda får nämnas att människor inte är varor, utan rättssubjekt. Däremot kan organ etc. omsättas inom sjukvården, och då stipuleras i 3 kap. 23 § 3 ML att undantag från skatteplikt gäller för omsättning av modersmjölk, blod eller organ från människor. Organ etc. kan omsättas internationellt och sedan den 1 januari 2000 gäller, genom SFS 1999:640, att omsättning av organ, blod eller modersmjölk från människa som sker utanför EU utgör kvalificerat undantag från

⁵⁹⁹ Jfr även Forssén 2001 s. 194.

⁶⁰⁰ Jfr 3 kap. 5 § tredje st. ML och 12 213 211.

⁶⁰¹ Jfr 3 kap. 5 § andra st. ML och 12 212 211.

⁶⁰² I förhandsbeskedet hänvisas under *Litteratur* till prop. 1993/94:99 s. 136-137, 151-152 och Kleerup och Melz 1992 s. 55, 101-104, där huvudsaklighetsprincipen och delningsprincipen beträffande sammansatta transaktioner behandlas. För en fullständigare referens anser jag att HFD borde ha hänvisat till s. 55, 101-106 i Kleerup och Melz 1992, så att även vad som angavs om utlägg beaktats jämförelsevis.

skatteplikt. Det följer av att 3 kap. 23 § 3 anges i 10 kap. 12 § ML (jfr 12 213 211).⁶⁰³ I sammanhanget får också nämnas att SKV anser att transport av avlidna utgör personbefordran, varför den reducerade momssatsen om 6 procent får anses gälla därvidlag (jfr 12 213 231).⁶⁰⁴

Beträffande undantaget från skatteplikt avseende kontroller och analyser av prov som har tagits som ett led i sjukvården, enligt 3 kap. 4 § andra stycket första strecksatsen (jfr 12 213 211), får följande nämnas. Om vårdgivaren (eller den vårdande entreprenören) tar ett blodprov från patienten och lämnar det för analys till ett utomstående laboratorium, blir laboratoriets analys momsfri, trots att laboratoriet inte är vårdgivare (eller vårdande entreprenör) i förhållande till patienten. Med den särbestämmelsen åstadkoms konkurrensneutralitet mellan vårdgivarens (eller vårdande entreprenörens) egen laboratorieverksamhet och vårdgivarens (eller vårdande entreprenörens) upphandling av tjänster från fristående laboratorier.⁶⁰⁵

Apotekare och receptarier är, som nämns ovan, exempel på yrkeskategorier som kan omfattas av särskild legitimation, och som därmed omfattas av undantaget från skatteplikt inom vården för de *tjänster* som de utför i kraft av legitimationen. Undantag från skatteplikt inom vård och omsorg gäller dock inte omsättning av *varor* när de omsätts av apotekare eller receptarier, enligt 3 kap. 4 § fjärde st. första men. ML (jfr 12 213 211). Då gäller den generella momssatsen om 25 procent, om inte det är fråga om sådana varor som utgör livsmedel och därmed omfattas av den reducerade momssatsen om 12 procent (Jfr 12 214 020). Emellertid gäller enligt andra men. i samma lagrum, genom hänvisning till 23 § 2, undantag från skatteplikt för omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus eller förs in i landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning. Det undantaget är kvalificerat om omsättningen sker utanför EU, vilket följer av att 3 kap. 23 § 2 anges i 10 kap. 12 § ML (jfr 12 213 211).

För övrigt får nämnas att begreppet företagshälsovård används i olika sammanhang. Emellertid utgör det inte något särskilt begrepp som i sig skulle innebära momsfrihet, utan det är begreppet sjukvård i momssammanhang som ska prövas för att bestämma omfattningen av undantag från skatteplikt enligt ML i förevarande sammanhang.

⁶⁰³ Jfr även Forssén 2001 s. 199.

⁶⁰⁴ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 13.4.9 (s. 462).

⁶⁰⁵ Jfr prop. 1989/90:111 s. 191 och 192 och prop. 1993/94:99 s. 151. Jfr även Forssén 2001 s. 197 och 198.

12 213 213 Tandvård

Med tandvård förstås enligt 3 kap. 6 § ML åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan (jfr 12 213 211). Momsfri tandvård kan erhållas inom institutionsvården och undantaget gäller även för tandvård hos legitimerade tandläkare eller legitimerade tandhygienister (jfr 12 213 212).⁶⁰⁶

Momsfriheten gäller för alla varor och tjänster som tillhandahålls som ett led i tandvården (12 213 211). På motsvarande sätt som för sjukvård gäller undantag även i underentreprenörssituationerna, dvs. för (tand)vårdande entreprenör (jfr 12 213 211 och 12 213 212). Momsfrihetens räckvidd överensstämmer således i princip med momsfriheten för sjukvård.⁶⁰⁷

Här får nämnas att bestämningen av skattesubjektet resp. av objektet vars omsättning kan vara skattepliktig eller undantagen från skatteplikt kan behöva ske i ett sammanhang. Ett förhandsbesked från SRN, SRN 2005-12-21, har betydelse därvidlag, när branschorganisationer exempelvis inom privat vård eller omsorg behöver anlita medlemmar för att driva branschfrågor utan att fråga blir om skattepliktig personaluthyrning (jfr 12 213 212). Ett aktiebolag som bedrev tandvård erhöll en s.k. stilleståndsersättning från ett servicebolag till den branschorganisation där tandvårdsbolagets ägare var medlem. Sökandena i ärendet var tandvårdsbolaget och branschorganisationens servicebolag. SRN ansåg att även om ett tandvårdsbolag som drevs av en av medlemmarna i branschorganisationen hade en egentlig näringsverksamhet, kunde för övrigt belopp som det bolaget uppbar från branschorganisationens servicebolag inte anses ingå i dess yrkesmässiga verksamhet (numera ekonomiska verksamhet), varvid SRN också hänvisade till 4 kap. ML och art. 4 i sjätte direktivet (numera art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet). SRN ansåg att stilleståndsersättningen till medlemmens aktiebolag (tandvårdsbolaget), utgick för ett sådant förtroendemannauppdrag för medlemmen att uppdraget inte kunde anses utgöra ”någon av bolaget bedrivna näringsverksamhet enligt 13 kap. första stycket IL eller därmed jämförlig rörelse”. SRN, som noterade att ”bedömningen får anses vara i överensstämmelse med sjätte mervärdesskattedirektivet” (numera mervärdesskattedirektivet), ansåg sålunda att stilleståndsersättningen inte skulle föranleda

⁶⁰⁶ Jfr även Forssén 2001 s. 199.

⁶⁰⁷ Jfr även Forssén 2001 s. 199.

mervärdesbeskattning.⁶⁰⁸ Även om stilleståndsersättningen skulle kunna anses utgöra en omsättning, ingick den inte i aktiebolagets yrkesmässiga (ekonomiska) verksamhet. Trots att kopplingen från 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. 1 L för bestämningen av skattesubjektet upphörde den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, vilket för övrigt huvudfråga A i min licentiatavhandling också gällde (jfr 12 212 115),⁶⁰⁹ bör SRN 2005-12-21 enligt min uppfattning alltså vara av intresse för liknande fall beträffande behandlingen av stilleståndsersättningar enligt ML.

Undantaget från skatteplikt för tandvård gäller inte vård av djur, enligt 3 kap. 4 § femte st. ML. Vård av djur omfattas av skatteplikt och den generella momssatsen om 25 procent (jfr 12 213 212).⁶¹⁰

Genom införandet av ML den 1 juli 1994 blev, i likhet med vad som redan gällde för sjukvård (jfr 12 213 212), även kontroll och analys av prov som tagits som ett led i tandvård undantagen från skatteplikt, enligt 3 kap. 4 § andra st. första strecksatsen.⁶¹¹

Före den 1 januari 2015 angavs i 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen ML undantag från skatteplikt för omsättning av dentaltekniska produkter och tjänster avseende sådana produkter, genom att undantaget bestämdes med avseende på mottagaren, där tandläkare och dentaltekniker samt den för vars bruk produkten är avsedd (patienten) angavs. Det var inte förenligt med ordalydelsen av art. 132.1 e i mervärdesskattedirektivet, som lyder: ”Tillhandahållande av tjänster av tandtekniker inom ramen för deras yrkesutövning samt leveranser av tandproteser av tandläkare och tandtekniker.” (jfr 12 213 211). Problemet var dels att enbart de båda yrkeskategorierna – tandläkare och tandtekniker – anges där och inte patienten, dels att direktivbestämmelsen anger att tillhandahållandet (omsättningen) ska bestämma undantaget och att det således inte ska bestämmas med avseende på karaktären hos en mottagare av tjänsten. Lagstiftaren hänvisade till att undantag ska tolkas och tillämpas restriktivt enligt EU-domstolens praxis (jfr 12 210 010) och till EU-målet C-401/05 (VDP Dental Laboratory), och föreslog att lagrummet i fråga ändrades i paritet med direktivbestämmelsen.⁶¹² Det skedde den 1 januari 2015, genom SFS 2014:1492, så att undantaget enligt 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen numera lyder: ”omsättning av dentaltekniska produkter och

⁶⁰⁸ Jfr även Forssén 2011, avsnitt 3.4.2.4. Jag biträdde för övrigt sökandena i förhandsbeskedet.

⁶⁰⁹ Jfr Forssén 2011.

⁶¹⁰ Jfr även Forssén 2001 s. 199.

⁶¹¹ Jfr prop. 1993/94:99 s. 151 och 152. Jfr även Forssén 2001 s. 199 och 200.

⁶¹² Jfr prop. 2014/15:1 s. 324 och 325.

av tjänster som avser sådana produkter, när produkten eller tjänsten tillhandahålls av tandläkare eller tandtekniker.” (jfr 12 213 211).

I förevarande sammanhang får nämnas att HFD i förhandsbeskedet HFD 2015 ref. 34 ansåg att undantaget från skatteplikt för dentaltekniska produkter inte omfattar en apnéskena.

Jag anför ovan nämnda lagändring i 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen ML den 1 januari 2015 som ytterligare ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Det är grundläggande för ML att den skattemässiga statusen på en omsättning ska bedömas utifrån just omsättningen, och inte med avseende på vilken momsmässig karaktär t.ex. en vara kan anses ha hos mottagaren. Det finns, som nämnts (jfr 12 200 001), regler om omvärdering av ersättning mellan förbundna parter vid under- eller överprissättningar, vilka återfinns i 7 kap. 3 a-3 d §§ ML och infördes den 1 januari 2008 genom SFS 2007:1376 med stöd av art. 80 i mervärdesskattedirektivet,⁶¹³ och därvidlag kan förhållandena hos den part som är köpare ha betydelse för att avgöra om en omvärdering ska ske. Emellertid gäller det i så fall enbart beskattningsunderlaget och huruvida en omvärdering ska ske av det i förhållande till ett marknadsvärde bestämt enligt 1:9 ML. Det gäller inte frågan om omsättningen är skattepliktig eller omfattas av undantag, vilket enligt min mening är en fråga som endast ska bedömas utifrån förhållandena hos säljaren. En historisk betraktelse av den svenska mervärdesskatterätten visar också att frågan om undantag från skatteplikt – mig veterligen – i rättspraxis enbart har bedömts i ett fall med avseende på vilken karaktär den vara som fallet gällde kunde anses ha hos köparen, nämligen i RÅ 1988 ref. 42.

Frågan i RÅ 1988 ref. 42 gällde huruvida tillämpligheten av undantag från momsplikt för varor i samband med verksamhetsöverlåtelse – jfr dagens 2 kap. 1 b § ML (jfr 12 211 120) – uteslöt rätt till avdrag för s.k. fiktiv moms för förvärvaren av varorna. HFD ansåg att frågan skulle avgöras med utgångspunkt i förvärvarens verksamhet, och att det förhållandet att en vara, när den överläts till den momsskyldige förvärvaren, var undantagen från momsplikt inte inverkar på rätten till avdrag för fiktiv moms.⁶¹⁴ Rätten till avdrag för fiktiv moms utmönstrades ur ML den 1 november 1995, genom SFS 1995:700, varvid för övrigt samtidigt regler om VMB infördes genom 9 a kap. i ML (jfr 13 110 000).

⁶¹³ Se prop. 2007/08:25 s. 120 och 124. Jfr även Forssén 2011, avsnitt 3.5.2.1 samt avsnitt 6.4.3 i Forssén 2019 (1).

⁶¹⁴ Jfr Forssén 1993 s. 133 och Forssén 1994 s. 180.

Någon kanske undrar varför det inte skedde redan i samband med anpassningarna av ML (SFS 1994:1798) till EU-rätten när Sverige blev EU-medlem den 1 januari 1995. Lagstiftaren hänvisade till tidsbrist och att de svenska reglerna om fiktivt avdrag i flertalet fall ansågs leda till samma materiella resultat som de som eftersträvas med VMB-reglerna från EU och direktiv 94/5/EG (som återfinns i art. 311-343 i mervärdesskattedirektivet).⁶¹⁵ Jag redogjorde utförligt för en motsatt ståndpunkt, varvid jag i sammanfattning noterade, att det var endast skattskyldiga återförsäljare som kompenseras för en förlorad fiktiv avdragsrätt genom införandet av marginalbeskattningssystemet (VMB), medan för övriga grupper av företagare den förlorade fiktiva avdragsrätten fick uppenbart genomgripande konsekvenser som enligt min mening starkt försämrade för nyföretagandet i Sverige.⁶¹⁶ Lagstiftaren uppvisar här enligt min mening svaga kunskaper i ämnet, och ännu ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. En påläst lagstiftare borde vara kapabel att tillföra svenska erfarenheter om moms till EU-projektet, i stället för att passivt avvakta och lappa och laga i sinom tid, såsom t.ex. med det nyss beskrivna förhållningssättet till art. 132.1 e i mervärdesskattedirektivet. I det hänseendet bör lagstiftaren, sedan Sverige blev EU-medlem 1995, sätta sådana utifrån EU-rätten på momsområdet identifierbara rättspolitiska mål för det svenska moms-systemet såsom ett sammanhållet moms-system, en neutral moms och EU-konformitet framför det tillika rättspolitiska mål som brukar uttryckas som statsfinansiella skäl för skattelagstiftningen (jfr även 12 213 214).⁶¹⁷ Avvikelser i ML från mervärdesskattedirektivet får Sverige hemställa om hos EU, enligt art. 395 i mervärdesskattedirektivet, först om det föreligger ett behov av att införa sådana avvikande regler i syfte att hindra skatteflykt eller skatteundandragande (jfr 12 201 022, 12 202 023, 12 212 119 och 13 110 000).

I vart fall är enligt min uppfattning RÅ 1988 ref. 42 ett unikt avgörande i HFD för just den dåförtiden gällande möjligheten att göra avdrag under vissa förutsättningar för fiktiv moms. När det gäller bestämmingen av omsättningens momsmässiga status bör enbart förhållandena hos den som gör omsättningen, dvs. säljaren, bedömas. Lagstiftaren noterade också i samband med att ML ersatte GML den 1 juli 1994, att skatteplikten och undantagen från den gäller ”själva omsättningen av varor och tjänster”.⁶¹⁸ Lagstiftaren borde således ha varit konsekvent i

⁶¹⁵ Jfr prop. 1994/95:57 s. 75. Jfr även Forssén 1995 (1) s. 12.

⁶¹⁶ Jfr Forssén 1995 (2).

⁶¹⁷ Jfr avsnitt 2.2 i Forssén 2019 (1).

⁶¹⁸ Jfr prop. 1993/94:99 s. 105.

det hänseendet också beträffande 3 kap. 4 § andra st. andra strecksatsen ML, framför allt som art. 132.1 e i mervärdesskattedirektivet skulle ha varit implementerad i den regeln redan när Sverige blev EU-medlem 1995. Art. 132.1 e motsvarades i förevarande hänseende av art. 13 A.1 e i sjätte direktivet, där undantaget också skulle bestämmas enbart med avseende på de båda yrkeskategorierna – tandläkare och tandtekniker – och inte på mottagaren av tjänsten, dvs. patienten.

För övrigt får jag också nämna att lagstiftaren i samband med införandet av ML också noterade, i samband med uttalandet om att skatteplikt och undantag gäller själva omsättningen, att den bedömningen – till skillnad från vad som gällde enligt GML – inte ska avse ”de omsatta varorna eller tjänsterna som sådana”. Jag anför den delen av lagstiftarens uttalande som ett ytterligare stöd för min uppfattning att 1:6 bör anses som obsolet och att den regeln således kan utmönstras ur ML. Om samma regelteknik konsekvent används i ML som i mervärdesskattedirektivet, bör åtminstone risken minska för att lagstiftaren gör det felet att en skatteregel skapas i ML som bryter mot principen att det är säljarens omsättning som ska anges som skattepliktig eller undantagen från skatteplikt som ska bedömas. Samma regelteknik bör konsekvent användas i ML som används i mervärdesskattedirektivet, så att bestämningen av objektet för beskattning eller undantag sker utifrån vad som utgör omsättning av vara resp. omsättning av tjänst enligt 2 kap. ML. Då bestäms skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt i två steg i stället för tre, varvid rättstillämparen inte behöver beakta 1:6, utan kan bedöma omsättningsfrågan i 2 kap. och därefter bedöma utifrån 3 kap. om en konstaterad omsättning är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt (jfr 12 213 177 och 12 213 235).

Jfr ang. ’kommunkontosystemet’, 12 214 040.

12 213 214 Social omsorg

Med social omsorg förstås enligt 3 kap. 7 § ML offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig omsorg (jfr 12 213 211).⁶¹⁹

Socialtjänsten ska under hänsyn till människans ansvar för sin och andras sociala situation inriktas på att frigöra och utveckla enskildas och grupperns egna resurser.⁶²⁰ Varje kommun svarar för socialtjänsten inom sitt område, och har det yttersta ansvaret för att enskilda får det stöd och

⁶¹⁹ Jfr Forssén 2001 s. 200.

⁶²⁰ Jfr 1 kap. 1 § andra st. socialtjänstlagen (2001:453).

den hjälp som de behöver.⁶²¹ Kommunens uppgifter inom socialtjänsten fullgörs av den eller de nämnder som kommunfullmäktige bestämmer.⁶²² Kommunen får sluta avtal med någon annan om att utföra kommunens uppgifter inom socialtjänsten.⁶²³ Kommunen får även träffa överenskommelse med landstinget, Försäkringskassan och Arbetsförmedlingen om att, inom ramen för socialtjänstens uppgifter, samverka i syfte att uppnå en effektivare användning av tillgängliga resurser.⁶²⁴ När den enskilde har behov av insatser både från socialtjänsten och från hälso- och sjukvården ska kommunen tillsammans med lanstinget upprätta en individuell plan.⁶²⁵ Planen ska upprättas om kommunen eller landstinget bedömer att den behövs för att den enskilde ska få sina behov tillgodosedda, och om den enskilde samtycker till att den upprättas.⁶²⁶

I enlighet socialtjänstlagen svarar således resp. kommun för att det finns barnomsorg, äldreomsorg, särskilda omsorger om psykiskt utvecklingsstörda och annan social omsorg. Undantaget från skatteplikt för omsättning av social omsorg utgör ett gemensamt undantag för offentlig eller privat bedriven social omsorg.⁶²⁷

Momsfriheten gäller för alla varor och tjänster som den som bedriver omsorgen tillhandahåller omsorgstagaren som ett led i tillhandahållande av social omsorg, dvs. gränsen för skattefrihet sammanfaller med själva omsorgstjänsten (12 213 211).⁶²⁸ På samma sätt som inom vården gäller dock den generella skatteplikten enligt 3 kap. 1 § första st. ML för vad som tillhandahålls omsorgstagare mot mer eller mindre subventionerad avgift och efter fritt val utan någon individuell behovsprövning (jfr 12 213 211).⁶²⁹ Gränserna för skattefriheten avseende social omsorg bör enligt lagstiftaren överensstämja med vad som gäller för sjukvården (jfr 12 213 211 och 12 213 212).⁶³⁰ I likhet med vad som gäller angående sjukvård och tandvård (jfr 12 213 211, 12 213 212 och 12 213 213) bör enligt min mening sålunda undantag från skatteplikt för vårdande underentreprenör gälla även beträffande social omsorg.

Sistnämnda förändrar inte att bemanningsföretag på förevarande område bör, i likhet med vad jag har anfört för vård (jfr 12 213 212), omfattas

⁶²¹ Jfr 2 kap. 1 § första st. första men. socialtjänstlagen.

⁶²² Jfr 2 kap. 4 § första st. första men. socialtjänstlagen.

⁶²³ Jfr 2 kap. 5 § första men. socialtjänstlagen.

⁶²⁴ Jfr 2 kap. 6 § första st. första men. socialtjänstlagen.

⁶²⁵ Jfr 2 kap. 7 § första st. första men. socialtjänstlagen.

⁶²⁶ Jfr 2 kap. 7 § första st. andra men. socialtjänstlagen.

⁶²⁷ Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 198, prop. 1989/90:111 s. 108 och 109. Jfr även Forssén 2001 s. 200.

⁶²⁸ Jfr prop. 1989/90:111 s. 109. Jfr även Forssén 2001 s. 200 och 201.

⁶²⁹ Jfr prop. 1989/90:111 s. 109. Jfr även Forssén 2001 s. 201.

⁶³⁰ Jfr prop. 1989/90:111 s. 109.

av den generella momsplikten om sådant företag inte tar ansvar för tillhandhållande av tjänst bestående i social omsorg, utan enbart hyr ut personal till offentlig eller privat omsorgsverksamhet. Jag anser att gränsdragningen också därvidlag bör innebära att momsfriheten inte får snedvrída konkurrensen i förhållande till momsskyldiga personaluthyrningsföretag och konsultföretag etc (jfr 12 213 212 och även 12 213 213). Jag anför följande till stöd för min uppfattning om bemanningsföretag och moms:⁶³¹

- I mål C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit), som jag också har berört under 12 201 032, anför EU-domstolen bl.a., att undantaget i art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 213 211) inte kan tillämpas direkt på personal i ett bemanningsföretag.⁶³² Förklaringen är att det inte är de anställda i ett sådant företag som är den beskattningsbara personen i enlighet med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. De anställda utesluts från det begreppet just i sin egenskap av anställda, vilket följer av art. 10.⁶³³
- De för nämnda mål relevanta omsättningarna av tjänster var således de som tillhandahölls av bemanningsföretaget, inte de tjänster som utfördes av det företags anställda. Vad bemanningsföretaget tillhandahöll var inte social omsorg, utan uthyrning av personal.⁶³⁴ Beträffande vad som utgör "av social karaktär" i art. 132.1 g konstaterade EU-domstolen att uthyrning av personal inte i sig utgör någon tjänst av allmänintresse inom den sociala sektorn, och därvidlag saknade det enligt domstolen betydelse såväl att den berörda personalen är vårdpersonal som att personalen hyrs ut till erkända vårdinrättningar.⁶³⁵
- Sålunda ansåg EU-domstolen att art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att varken legitimerad vårdpersonal som tillhandahåller tjänster direkt till vårdbehövande personer eller ett bemanningsföretag som hyr ut sådan personal till inrättningar som är erkända som organ av social karaktär, omfattas av begreppet "organ som [...] är erkända som organ av social karaktär" enligt direktivbestämmelsen.⁶³⁶

⁶³¹ Jfr även artikeln Forssén 2017 (5).

⁶³² Jfr pkt 24 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

⁶³³ Jfr pkt 23 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

⁶³⁴ Jfr pkt 25 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

⁶³⁵ Jfr pkt 28 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

⁶³⁶ Jfr pkt 29 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

Enligt min mening bör således ett bemanningsföretag omfattas av momsplikten för sin personaluthyrning. Om det ska omfattas av undantaget från skatteplikt för tillhandahållande av social omsorg, måste det tillhandahålla en sådan tjänst, vilket förutsätter att företaget i sig är organ som är erkänt som organ av social karaktär. Det är inte tillräckligt för momsfrihet att företagets anställda själva är legitimerade etc.

Ett problem med tillämpningen av 3 kap. 7 § ML är att det lagrummet antyder att det skulle finnas två kategorier av social omsorg, där den ena skulle avse barnomsorg, äldreomsorg etc. och den andra ”annan jämförlig social omsorg”. Det är inte förenligt med art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet som inte gör någon sådan distinktion. Direktivbestämmelsen innehåller att fråga ska vara om tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor *med nära anknytning* till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, varvid det anges att den som gör sådan omsättning förutsätts vara ett av medlemsstaten i fråga erkänt organ av social karaktär, för att undantag från skatteplikt ska gälla.

SKV anförde tidigare i ett ställningstagande att det förelåg två kategorier av social omsorg, såsom nyss beskrivits.⁶³⁷ Emellertid har SKV i efterföljande ställningstaganden frångått den inställningen.⁶³⁸ Jag relaterar till SKV:s ställningstagande 2016-03-31, där SKV gör en beskrivning av gällande rätt angående momsfri social omsorg baserad på nyss nämnda EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit).

Jag håller med SKV, när det gäller frågan om uthyrning av personal till erkänd aktör av social karaktär, men jag anser att SKV borde ha tagit upp också att EU-domstolen i det målet börjar sin prövning av omfattningen av undantaget för social omsorg beträffande den frågeställningen med att de anställda i ett bemanningsföretag utesluts från begreppet beskattningsbar person just i sin egenskap av anställda.⁶³⁹

Med hänvisning till bl.a. HFD:s förhandsbesked HFD 2018 ref. 41 har SKV till slut också ändrat inställning enligt två

⁶³⁷ Jfr SKV:s ställningstagande 2006-12-18, dnr 131 664715-06/111.

⁶³⁸ Jfr SKV ställningstaganden: 2013-07-05, dnr 131 340930-13/111; 2015-12-10, dnr 131 656823-15/111; och 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111. Ställningstagandet 2016-03-31 ersatte ställningstagandet 2015-12-10. SKV har den 1 juli 2019, genom sitt ställningstagande 2018-10-25, dnr 202 398382-18/111 (Social omsorg, mervärdesskatt), ersatt ställningstagandena av 2013-07-05 och 2016-03-31.

⁶³⁹ Jfr SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

ställningstaganden 2018-10-25,⁶⁴⁰ där det ena, som nämnts, innebär att bl.a. ställningstagandet 2016-03-31 upphörde den 1 juli 2019.⁶⁴¹ Sålunda får SKV numera uppfattas anse, i likhet med EU-domstolen och HFD, att det inte är t.ex. en legitimerad sjuksköterska som är anställd hos bemanningsföretaget som är den beskattningsbara personen, utan att det är bemanningsföretaget och att det måste bedriva sjukvård, tandvård eller social omsorg för att omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § – jämförd med 5, 6 och 7 §§ – ML.

SKV anförde dock i sitt ställningstagande 2016-03-31 bl.a., i linje med min egen uppfattning, att för att en tjänst ska kunna utgöra social omsorg ska den till sin natur vara av social karaktär och att uthyrning av personal till en mottagare som är en erkänd aktör av social karaktär som huvudregel ska omfattas av momsplikt. För att det ska vara fråga om tjänster som har nära anknytning till social omsorg ska följande förutsättningar vara uppfyllda enligt SKV:

- Både säljare och köpare av tjänsten ska vara erkända aktörer av social karaktär.
- Tjänsten ska vara absolut nödvändig för den undantagna omsorgstjänsten. Personaluthyrning mellan erkända aktörer av social karaktär måste vara av sådant slag eller hålla sådan kvalitet att köparen av tjänsten inte utan denna tjänst kan erbjuda omsorgstagaren en likvärdig omsorg.
- Det grundläggande syftet med tjänsten får inte vara att vinna ytterligare intäkter genom verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

Jfr ang. de båda senare strecksatserna art. 134 a och b i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 213 211). Särskilt beträffande den sista strecksatsen från SKV:s ställningstagande får jag framhålla följande. Momsfriheten ska tolkas och tillämpas restriktivt, och därvidlag bör särskilt iakttas att konkurrensen i förhållande till momsskyldiga personaluthyrningsföretag och konsultföretag inte snedvrids (jfr 12 213 212). Det nödvändiga rekvisit för momsfrihet som SKV sålunda uppställer, angående att undantag inte får medföra att konkurrensen snedvrids i förhållande till kommersiella företag som måste betala moms, är i linje med art. 133 första st. i mervärdesskattedirektivet (jfr

⁶⁴⁰ Se SKV:s ställningstagande 2018-10-25 (Uthyrning vårdpersonal, mervärdesskatt), dnr 202 398355-18/111, och SKV:s ställningstagande 2018-10-25 (Social omsorg, mervärdesskatt), dnr 202 398382-18/111.

⁶⁴¹ Se SKV:s ställningstagande 2018-10-25 (Social omsorg, mervärdesskatt), dnr 202 398382-18/111.

12 213 211), som hänvisar till art. 132.1 b, g, h, i, l, m och n, och anger att beträffande andra organ än offentligrättsliga får medlemsstaterna göra undantag från skatteplikt i de sålunda uppräknade fallen beroende av ett eller flera villkor som anges i art. 133 första st., där det som SKV berör är ett av dem. Rekvisitet återfinns i art. 133 första st. d) som motsvarades av art. 13 A.2 a fjärde strecksatsen i sjätte direktivet. I förevarande sammanhang, angående tolkningen av 3:7 ML, är det av intresse inte bara beträffande art. 132.1 g, utan även angående art. 132.1 h (som också berörs nedan).

Jag framhåller dessutom beträffande frågan om konkurrenssnedvridning att det är av intresse att bedriva empiriska studier i det hänseendet på temat användning av skattemedel. Jag avser att forska angående användningen av skattemedel, och bl.a. frågan om konkurrenssnedvridning är då av intresse, dvs. i samband med att ett *fiscal sociology*-perspektiv anläggs på skattesystemet i en vidsträckt bemärkelse (jfr 12 201 034).⁶⁴² En fråga som därvidlag kopplar till förevarande frågeställningar om 3:7 ML och bestämningen av social omsorg angående bemanningsföretagen är huruvida det föreligger monopol eller oligopol på den marknaden. Den frågan är av betydelse både för tolkning och tillämpning av undantaget från skatteplikt för social omsorg enligt 3:7 ML och för hur skattemedel används vid upphandling av tjänster och varor inom just området social omsorg. Jag får som en kort reflektion därvidlag nämna att min erfarenhet, exempelvis från att ha biträtt branschorganisationen inom tandvård med ansökan om förhandsbesked i SRN 2005-12-21 (jfr 12 213 213), är att det inte brukar vara något problem med den dialog som förs via SRN med allmänna ombudet hos SKV.⁶⁴³ Det problematiska är inte sällan att andra än sökandena försöker styra i ett ärende om förhandsbesked så att säga från baksätet, dvs. andra än parterna försöker styra över ett ärende som de i förfarandemässigt hänseende inte har med att göra. Det är enligt min erfarenhet ekonomiskt starka aktörer inom en viss marknad som i så fall gör sig sådant av parterna opåkallat besvär. Alltnog, det visade sig i SRN 2005-12-21 att allmänna ombudet hos SKV gjorde samma bedömning som SRN och jag, dvs. ingen moms på stilleståndsersättningarna. Därmed blev det inte aktuellt att hänvända sig till HFD, utan SRN:s förhandsbesked vann laga kraft. Det processekonomiskt sunda är också att de som har med ärendet att göra dryftar frågorna i det och belastar inte rättssystemet i onödan, medan de som inte är part låter ärendet ha sin gilla gång. Det beskrivna fenomenet med dylika baksätesspassagerare som försöker bryta in i ärendena har i alla fall bidragit till mina mycket konkreta funderingar på temat makt och rätt i skatterättssammanhang, varvid jag har landat i att *fiscal sociology* är ett ämne som bör lyftas i Sverige. En fråga därvidlag är t.ex. om det är främst juridiska bevekelsegrunder som för en fråga till HFD, varvid följdfrågan blir vad det har för värde på temat rättssäkerhet i beskattningen med en rättspraxis som utvecklas där, till vägledning för rättstillämpare, beslutsfattare och bedömare av utvecklingen av samhälle och ekonomi, om andra motiv är det främsta intresset för prövning i HFD än att få en svårtolkad skattefråga prövad och dylika bevekelsegrunder får lov att påverka HFD.

⁶⁴² Se www.oru.se, där information finns om att jag ingår i Örebro universitets research team inom skatterätten och om mitt forskningsprojekt betecknat *Skattesociologi och användningen av skattemedel*. Jag översätter *fiscal sociology* till skattesociologi.

⁶⁴³ Jfr avsnitt 7.6 i Forssén 2019 (8).

Jag återkommer således till ämnet *fiscal sociology* (skattesociologi), för bl.a. frågor inom vård och omsorg, och får i det nu förevarande sammanhanget vidare anföra följande.

Jag höll inte med SKV om att ett bemanningsföretag skulle kunna omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3:5 ML för sjukvård, om det är fråga om uthyrning av legitimerad sjukvårdspersonal som ska utföra sjukvårdstjänster inom ramen för sin legitimation hos uppdragsgivaren (jfr 12 213 212).⁶⁴⁴

Jag hänvisade därvidlag till pkt 23 och 24 i EU-mål C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) enligt ovan: Det första steget i prövningen ska ske utifrån vem som är den beskattningsbara personen vars omsättningar ska bedömas på temat skatteplikt eller undantag. Det är inte den legitimerade sjuksköterskan som är anställd hos bemanningsföretaget som är den beskattningsbara personen, det är bemanningsföretaget.

EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) innebär enligt min mening att det finns behov av att ändra 3 kap. 7 § ML, så att lagrummet blir förenligt med art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. Det rör sig i första hand om att klart uttrycka att det är den beskattningsbara personens omsättning som ska bedömas på temat skatteplikt eller undantag, inte vad en omsättning har för karaktär om den bedöms utifrån de anställda i sig hos personen i fråga, samt om att införa i 3:7 ML direktivbestämmelsens krav på att tjänsterna måste tillhandahållas av en beskattningsbar person som utgör ett av medlemsstaten (Sverige) erkänt organ av social karaktär.

Behovet av att ändra 3 kap. 4-7 §§ kvarstår enligt min mening, även om SKV numera genom sina ställningstaganden 2018-10-25 får uppfattas anse att det inte är t.ex. en legitimerad sjuksköterska som är anställd hos bemanningsföretaget som är den beskattningsbara personen, utan att det är bemanningsföretaget och att det måste bedriva sjukvård, tandvård eller social omsorg för att omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § – jämförd med 5, 6 och 7 §§ – ML. SKV har ändrat inställning först efter HFD:s förhandsbesked HFD 2018 ref. 41. Det hade SKV kunnat göra redan genom EU-domstolens förhandsavgörande i mål C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit). Det framhöll jag redan i Forssén 2017 (5). Med tanke på att företag får förvänta sig att SKV:s handläggare följer SKV:s ställningstaganden uppstår en rättsosäkerhet genom att SKV inte ändrar sina ställningstaganden utifrån EU-domstolens domar, utan först när HFD tagit upp aktuell fråga. Av rättssäkerhetsmässiga skäl

⁶⁴⁴ Jfr SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

bör sålunda mina förslag till ändringar avseende 3 kap. 4-7 §§ ML företas.

Jag hänför ifrågasvarande problemställning till samma fenomen ang. förekomsten av en faktisk gällande rätt vid sidan av gällande rätt i egentlig mening som jag berör också under 12 213 124, 12 213 240, 12 214 030 och 12 214 040, och som ger upphov till ett behov av empiriska undersökningar för att bedöma om en faktisk gällande rätt förekommer vid sidan av gällande rätt i egentlig mening. SKV:s ställningstaganden ska enligt min mening ändras redan om EU-domstolens rättspraxis föranleder det. Om inte ställningstaganden från SKV, vilka devierar från gällande rätt så som den uttolkas av EU-domstolen eller HFD, ändras omgående, ger det upphov till antaganden om att en faktisk gällande rätt etablerad av SKV eller för den delen av förvaltningsdomstolarnas underinstanser ska beaktas vid tillämpningen av reglerna i ML.

I sammanhanget får också art. 132.1 h i mervärdesskattedirektivet beröras i förhållande till 3 kap. 7 § ML (jfr 12 213 211). I art. 132.1 h återfinns – i likhet med i art. 132.1 g – också kravet på att tjänsterna, vilka består i tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till skydd av barn och ungdomar, måste tillhandahållas av någon som utgör ett av medlemsstaten i fråga erkänt organ av social karaktär. HFD gjorde i förhandsbeskedet HFD 2012 ref. 52, där undantaget för social omsorg i 3:7 ML inte ansågs tillämpligt på barntillsyn i barnets hem, en EU-konform tolkning så att avsaknaden i 3:7 ML av direktivbestämmelsens krav på att tjänsterna måste tillhandahållas av ett erkänt organ av social karaktär inte ledde till ett annat tolkningsresultat. Det innebar ett förändrat rättsläge jämfört med RÅ 1998 ref. 40, där HFD kom till ett motsatt slut – dvs. undantag från skatteplikt ansågs föreligga enligt 3:7 ML för barntillsyn i hemmet. Därvidlag anser jag att uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” i 3:7 tjänjer ut det momsfria området för social omsorg enligt ML jämfört med mervärdesskattedirektivet.⁶⁴⁵ Det motverkar enligt min mening att nationellt upprätthålla EU-domstolens praxis av innebörd att undantag från momsplikten ska tolkas och tillämpas restriktivt (jfr 12 210 010). Jag anser att legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 RF därigenom medför att mervärdesbeskattning inte är möjlig med stöd av HFD 2012 ref. 52, om en beskattningsbar person motsätter sig mervärdesbeskattning för tillhandahållande av barntillsyn i hemmet (jfr 12 201 022).⁶⁴⁶ Rättssäkerhet inklusive legalitet, som rättspolitiska mål för det svenska momssystemet (jfr även 12 213 213),⁶⁴⁷ innebär att det således finns ett behov också med hänsyn till art. 132.1 h i mervärdesskattedirektivet att införa i 3:7 ML kravet på att tjänsterna måste tillhandahållas av en beskattningsbar person som utgör ett av medlemsstaten (Sverige) erkänt organ av social karaktär, för

⁶⁴⁵ Jfr även Forssén 2001 s. 200.

⁶⁴⁶ Jfr avsnitt 2.7 i Forssén 2019 (1).

⁶⁴⁷ Jfr avsnitt 2.2 i Forssén 2019 (1).

att undantag ska gälla. Samtidigt bör uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” utmönstras ur 3:7 ML.

I sistnämnda hänseende får jag, beträffande social omsorg där art. 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet – liksom art. 132.1 b avseende sjukvård – kopplar den momsmässiga bedömningen av vad som avses därmed till bl.a. vad som offentligrättsliga organ gör (jfr 12 213 211), anföra att en utmönstring av uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” måste ske på sådant sätt att det markeras att begreppet social omsorg i 3:7 ML ändock har en särskild EU-rättslig innebörd (jfr även 12 213 224). Av förarbetena till EU-lagen följer att beträffande de hälso- och socialpolitiska frågorna ligger kompetensen kvar hos Sveriges Riksdag också efter Sveriges EU-inträde 1995.⁶⁴⁸ Medlemsstaterna utformar själva sin lagstiftning på de hälsopolitiska och socialpolitiska områdena.⁶⁴⁹ I och med Lissabonfördraget, som består i FEU och FEUF och införlivades i Sverige den 1 december 2009 genom SFS 2009:1110, har EU-rätten fått en ökad betydelse i hälsopolitiken, genom art. 168 FEUF, där pkt 1 första st. anger: ”En hög hälsoskyddsnivå för människor ska säkerställas vid utformning och genomförande av all unionspolitik och alla unionsåtgärder.” Det är emellertid medlemsstaterna som fortsatt har huvudansvaret för hälsoskyddet och i synnerhet för hälso- och sjukvårdssystemen.⁶⁵⁰ EU-länderna ansvarar därför alltså själva för sin hälso- och sjukvård, varvid EU:s roll endast är att *komplettera* den nationella politiken, genom insatser med inriktning på att förbättra folkhälsan, förebygga ohälsa och sjukdomar hos människor och undanröja faror för den fysiska och mentala hälsan.⁶⁵¹ Även om således den nationella socialtjänstlagen har betydelse för bestämningen av innebörden i begreppet social omsorg i ML (jfr 12 213 211), får inte en inhemsk praxis utvecklas som strider mot vad som förstås med begreppet utifrån en tolkning av art. 132.1 g och h i *mervärdesskattedirektivet*. En skattemässig koppling till offentligrättsliga definitioner riskerar att leda till tolkningar i strid mot EU-rätten på momsområdet.

Enligt min mening var det i linje med att motverka icke EU-konforma tillämpningar av 3:7 ML att SKV i sitt ställningstagande om social omsorg bl.a. anförde att det för att en tjänst ska kunna utgöra social omsorg i förevarande mening krävs att den till sin natur ska vara av social karaktär.⁶⁵² Jag hänvisar därvidlag också till två ledamöter i SRN som i förhandsbeskedet RÅ 2003 ref. 21 gav en

⁶⁴⁸ Jfr 10 kap. 6 § RF och art. 4.1 och 5.2 FEU. Jfr även avsnitten 1.1.3 och 1.2.3 i Forssén 2019 (1).

⁶⁴⁹ Jfr prop. 1994/95:19 Del 1 s. 200 och 201.

⁶⁵⁰ Jfr www.europarl.europa.eu.

⁶⁵¹ Jfr art. 168.1 andra st. första men. FEUF. Jfr även www.europa.eu.

⁶⁵² Jfr SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

skiljaktig motivering till SRN:s besked att undantag enligt 3 kap. 4 och 7 §§ ML inte skulle anses tillämpligt då en ekonomisk förening, i en verksamhet som saknar anknytning till offentlighetsreglering, tillhandahåller enskilda personer samtalsterapi och själavård. De båda ansåg att vid en tolkning av omfattningen av undantaget för social omsorg utifrån art. 13 A.1 g i sjätte direktivet – numera art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet – bör det avgörande vara ”tjänstens natur”, vilket de framhöll också följer redan av förarbetena till momsreformen 1991 (SFS 1990:576 – jfr 12 201 031).⁶⁵³ De ansåg att utformningen av 3:7 ML, där social omsorg också anges avse ”annan jämförlig social omsorg”, inte kan anses uppställa något krav på individuell behovsprövning för att momsfri social omsorg ska anses föreligga. Det uttrycket bör dock enligt min mening utmönstras ur 3:7 ML, och, som sagt, på sådant sätt att det markeras att begreppet social omsorg i 3:7 ML ändock har en särskild EU-rättslig innebörd.

Den förändringen av 3:7 ML anser jag bör ske genom att lagstiftaren – i linje med vad SKV är inne på i nyss nämnda ställningstagande och som också framgick från början i förevarande sammanhang i förarbetena till momsreformen 1991 – framhåller i ett förslag till reviderad lydelse av 3:7 ML att det är ”tjänstens natur” som ska avgöra om en omsättning av från skatteplikt undantagen social omsorg föreligger. Jag får därvidlag också anknyta till att de båda ledamöterna i SRN, som anförde skiljaktig motivering (RÅ 2003 ref. 21), dessutom gjorde en pendang till art. 13 B a i sjätte direktivet – numera art. 135.1 a i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 213 161) – och att EU-domstolen i målet C-349/96 (CPP) uttalade att en medlemsstat inte får begränsa räckvidden av undantaget för försäkringstransaktioner – dvs. i ML undantaget från skatteplikt för försäkringstjänster i 3:10 – till att endast avse sådana tjänster som utförs av de försäkringsgivare som enligt den nationella rätten tillåts att bedriva försäkringsverksamhet.

De båda nämnda ledamöterna i SRN (RÅ 2003 ref. 21) anförde därvidlag i sin skiljaktiga motivering att det inte finns något skäl att i nämnda hänseende skilja på behandlingen av tjänster i art. 13 A resp. art. 13 B i sjätte direktivet, dvs. mellan art. 132 resp. art. 135 i mervärdesskattedirektivet. De konkluderade att det därmed är ”tjänstens natur” som – i praktiken – är avgörande för bestämningen av social omsorg enligt 3:7 ML och att förekomsten av individuell behovsprövning inte är relevant. HFD fastställde SRN:s besked i RÅ 2003 ref. 21 och utan att den skiljaktiga motiveringen från de båda ledamöterna i SRN berördes. HFD anger dessutom i målet HFD 2011

⁶⁵³ Jfr SOU 1989 Del 1 s. 198.

ref. 9, med hänvisning till förhandsbeskeden RÅ 2003 ref. 21 och RÅ 2006 not. 93, att det för bedömning av om en offentlig eller privat verksamhet bedriver social omsorg enligt 3 kap. 7 § ML är en viktig omständighet att beakta om det förekommer en individuell behovsprövning.⁶⁵⁴ Den omständigheten kan dock inte ensam vara utslagsgivande för bedömningen, enligt HFD (i HFD 2011 ref. 9).⁶⁵⁵ Uttrycket "annan jämförlig social omsorg" bör dock enligt min uppfattning utmönstras ur 3:7 ML, så att det inte leder till tolkningen som de båda ledamöterna i SRN anförde som skiljaktigt motiv i RÅ 2003 ref. 21 av innebörd att "tjänstens natur" skulle vara avgörande för bestämningen av social omsorg enligt 3:7 och att förekomsten av individuell behovsprövning inte ens skulle vara relevant därvidlag. Särskilt för en systematisk tolkning vore det dessutom enligt min mening en fördel om lagstiftaren, t.ex. i samband med den revidering av 3:7 ML som jag föreslår, också lägger in i 3:7, 3:9 tredje st. 1 och 3:10 att bestämningen av *social omsorg*, *värdepappershandel* och *försäkringstjänster* ska ske med hänsyn till att begreppen har en särskild EU-rättslig innebörd.

I sistnämnda hänseende erinrar jag om att jag bl.a. har nämnt att förmedling av värdepapper inte behöver ske i en börsmäklarverksamhet för att undantaget enligt 3:9 tredje st. 1 ska gälla (jfr 12 213 153) och att t.ex. en resebyrås förmedling av reseförsäkring omfattas av undantaget för försäkringstjänster (jfr 12 213 161). På samma sätt innebär således EU-rätten att social omsorg i mervärdesskatterättslig mening inte ska begränsas genom att kopplas till nationella offentlighetsrättsliga definitioner. Enligt min mening bör det framgå av en reviderad 3:7 ML, som ska tolkas utifrån art. 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet, att *social omsorg* i mervärdesskatterättslig mening har en särskild EU-rättslig mening, vilket kan ske genom hänvisning i lagrummet till

⁶⁵⁴ Jfr även HFD:s förhandsbesked RÅ 2009 ref. 95, där SRN också anförde en individuell behovsprövning som kriterium för att sökandebolagets verksamhet (personlig assistans) skulle anses ha en sådan anknytning till offentlighetsrättslig reglering som i enlighet med RÅ 2003 ref. 21 ansågs krävas för att undantaget för social omsorg i 3 kap. 4 § första st. jämförd med 7 § ML skulle anses tillämpligt. SRN ansåg för övrigt att undantaget var tillämpligt, vilket fastställdes av HFD. Jfr också SRN:s lagakraftvunna förhandsbesked av 2018-06-05, där SRN ansåg att personlig assistans som betalades med privata medel, och som även i övrigt saknade anknytning till offentlighetsrättslig reglering, inte omfattades av undantaget från skatteplikt för social omsorg enligt 3 kap. 4 § första st. jämförd med 7 § ML.

⁶⁵⁵ Jfr även förhandsbeskedet RÅ 1995 ref. 9, där SRN ansåg att en i enskild regi bedriven sommargårds- och lägerverksamhet inte utgjorde från skatteplikt undantagen social omsorg enligt vare sig GML eller ML. SRN nämnde också i det fallet att förekomsten av individuell behovsprövning är ett betydelsefullt moment för prövningen av undantaget, men att t.ex. Länsstyrelsens tillstånd inte skulle tillmätas någon avgörande betydelse därvidlag. Jag nämner förhandsbeskedet även på s. 200 i Forssén 2001.

direktivbestämmelserna. För att undvika oklarheter, vid en systematisk tolkning av 3:7, 3:9 tredje st. 1 och 3:10, bör enligt min uppfattning samma teknik användas – framför allt – även beträffande 3:9 tredje st. 1 (*värdepappershandel*) resp. 3:10 (*försäkringstjänster*), vilka ska tolkas utifrån art. 135.1 f (jfr 12 213 153) resp. art. 135.1 a (jfr 12 213 161) i mervärdesskattedirektivet, dvs. också i dessa båda lagrum i ML bör hänvisning ske till resp. direktivbestämmelse för begreppsbestämmelserna.

Jag har också berört i andra sammanhang risken för att det utvecklas en icke EU-konform begreppsbestämning angående regler om vård i ML. Det rörde sig om betydelsen av kopplingen i 8 kap. 9 § första st. 2 ML till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna* – i 16:2 IL – för att bestämma i vilken mån *personalvård* omfattas av avdragsförbudet i 8:9 första st. 2 ML för ingående moms hänförlig till representation och liknande ändamål – varvid jag för övrigt gjorde en pendang till social omsorg och RÅ 1998 ref. 40.⁶⁵⁶

I annat sammanhang har jag anfört att oavsett om det är fråga om en investering i personalvård eller datorer som personalen kan låna hem, bör företagets avdragsrätt för ingående moms även för sådana förvärv ges en prövning som är frikopplad från IL, trots nämnda hänvisning i 8:9 första st. 2 ML till 16:2 IL beträffande utgifter hänförliga till representation och liknande ändamål. Jag har därvidlag anfört att det avgörande för rätten till avdrag för ingående moms är att företaget i fråga kan göra sannolikt att förvärven kommer att ingå som kostnadselement i beskattningsunderlaget för moms,⁶⁵⁷ vilket jag också anför i förevarande arbete (jfr under 31 210 000).

Jag anför nämnda aspekter på 3:7 ML utifrån art. 132.1 g och art. 132.1 h som ytterligare exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler, framför allt som art. 132.1 g resp. art. 132.1 h i mervärdesskattedirektivet skulle ha varit implementerade i 3 kap. 7 § ML redan när Sverige blev EU-medlem 1995. Art. 132.1 g resp. art. 132.1 h motsvarades av art. 13 A.1 g resp. art. 13 A.1 h i sjätte

⁶⁵⁶ Jfr Forssén 2001 s. 405 och 406 och avsnitt 2.1 i Forssén 2000 (2). Jfr för övrigt ang. uttrycket *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*: avsnitten 1.2.2.2-1.2.2.4 i Forssén 2011.

⁶⁵⁷ Se Forssén 2001 s. 70 och 71, där jag i förevarande hänseende också hänvisar till Forssén 1998 (2) och Forssén 2000 (2) samt till RÅ 1999 ref. 37 (förhandsbesked) och RÅ 1999 not. 176 (förhandsbesked) och EU-målen C-4/94 (BLP Group) och C-258/95 (Julius Fillibeck Söhne). RÅ 1999 ref. 37 och RÅ 1999 not. 176 avgjordes samma dag (1997-07-13), och HFD gör inbördes hänvisningar till dem. I RÅ 1999 ref. 37 hänvisas under *Rättsfall* till de båda EU-målen ”BLP Group” och ”Julius Fillibeck Söhne” samt till RÅ 1978 1:51 (förhandsbesked), RÅ 1978 1:57 (förhandsbesked) och RÅ 1997 ref. 16, som också berörs under 12 213 212 och 31 100 000.

direktivet, där det – i och för sig med bruk av något annorlunda uttryck – också angavs att det är den som gör tillhandahållandet (omsättningen) som förutsätts vara ett av medlemsstaten i fråga erkänt organ av social karaktär, för att undantag från skatteplikt ska gälla.

Beträffande frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML (jfr 12 212 010) får för sammanhanget nämnas att HFD har ansett att en del av en fastighet i ett gruppboende som nyttjas av såväl de boende som av personalen är möjlig att hyra ut separat, och att sådan uthyrning därmed kan bli föremål för frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt.⁶⁵⁸ HFD har i linje med detta också ansett ett bolags fastighetsuthyrning för äldreboende inte kan omfattas av frivillig skattskyldighet i den del uthyrningen omfattar enskilda bostäder för permanent boende, varvid HFD anförde att den inskränkning i rätten till frivillig skattskyldighet som sålunda följer av svensk lagstiftning och praxis har stöd i art. 137.2 i mervärdesskattedirektivet.⁶⁵⁹

För övrigt får nämnas att HFD förenade sig i förhandsbeskedet RÅ 2010 ref. 94 med SRN:s bedömning av en fråga om en psykoterapeuts tillhandahållande av tjänster avseende handledning i enskilda vårdhem till personal vid ett s.k. HVB-hem – hem för vård eller boende (HVB) – omfattas av undantaget från skatteplikt för social omsorg enligt 3 kap. 4 och 7 §§ ML. Beskedet innebar att psykoterapeutens tjänster omfattades av undantaget. Handledningen som denne bedrev gentemot personalen ansågs utgöra ett medel för att den unge vårdtagaren som bor på HVB-hemmet på bästa sätt skulle kunna tillgodogöra sig den tjänst avseende social omsorg som HVB-hemmet tillhandahöll i det enskilda omsorgsärendet, varvid SRN hänvisade till pkt 30 i EU-målet C-434/05 (Horizon College) – jfr även 12 213 223.

12 213 220 Utbildningsområdet

12 213 221 Inledning till utbildningsområdet

Undantag från skatteplikt stipuleras i 3 kap. 8 § ML för utbildning. Lagrummet lyder:

3 kap. 8 § ML

”Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som utgör

1. grundskole-, gymnasieskole- eller högskoleutbildning, om utbildningen anordnas av det allmänna eller en av det allmänna för utbildningen erkänd

⁶⁵⁸ Se HFD:s mål HFD 2016 ref. 51.

⁶⁵⁹ Se HFD:s förhandsbesked HFD 2018 not. 13, där HFD hänvisar till sin tidigare praxis inte bara enligt sitt mål HFD 2016 ref. 51, utan även till sina förhandsbesked RÅ 1993 ref. 30 och HFD 2013 ref. 79 I och II.

utbildningsanordnare, och

2. utbildning som berättigar studerande till studiestöd enligt studiestödslagen (1999:1395) eller till

a) statsbidrag som administreras av Specialpedagogiska skolmyndigheten för

- kortare studier om funktionshinder,

- kortare studier på grundskole- eller gymnasienivå som är särskilt anpassade för personer med funktionshinder, och

- studier inom särskild utbildning för vuxna, eller

b) statsbidrag som administreras av Sametinget för kortare studier i alfabetisering i samiska.

Undantaget från skatteplikt enligt första stycket omfattar ven omsättning av varor och tjänster som omsätts som ett led i utbildningen.

Utbildning som tillhandahålls av utbildare mot ersättning från en uppdragsgivare som själv utser de personer som ska utbildas (uppdragsutbildning) omfattas av undantaget endast om utbildningen ingår i en av uppdragsgivaren bedriven egen utbildning enligt första stycket.”

Det får noteras att förevarande undantag från skatteplikt motsvaras närmast av art. 132.1 i och j i mervärdesskattedirektivet som anger att medlemsstaterna ska undanta följande från skatteplikt:

Art. 132.1 i

”Undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning samt tillhandahållande av tjänster och leverans av varor med nära anknytning därtill, som utförs av offentligrättsliga organ med detta syfte eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ med liknande syften.”

Art. 132.1 j

”Undervisning som ges privat av lärare och som avser skolundervisning eller universitetsutbildning.”

Beträffande undantag från skatteplikt inom utbildningsområdet som följer av art. 132.1 i är även art. 133 första st. i mervärdesskattedirektivet av intresse. Art. 133 första st. lyder:

”Medlemsstaterna får, när det gäller andra organ än offentligrättsliga organ, i varje enskilt fall göra undantagen i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n beroende av att ett eller flera av följande villkor är uppfyllda:

a) Organen i fråga får inte ha som mål att systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.

b) Organen i fråga skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis av personer som inte har något direkt eller indirekt intresse, vare sig själva eller genom en mellanman, av verksamhetens resultat.

c) De priser som organen sätter skall vara godkända av de offentliga myndigheterna eller inte överstiga sådana priser eller, när det gäller transaktioner vars pris inte är föremål för godkännande, vara lägre än de priser som debiteras för liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

d) Undantagen får inte befaras vålla snedvridning av konkurrensen till skada för kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.”

Ang. ovan nämnda art. 132.1 i är dessutom art. 134 i mervärdesskattedirektivet av intresse. Art. 134 lyder:

”Tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor skall i följande fall inte omfattas av undantaget från skatteplikt som avses i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n:

a) När transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna skall kunna utföras.

b) När det grundläggande syftet med transaktionerna är att vinna ytterligare intäkter åt organet genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.”

Undantag från skatteplikt på utbildningsområdet är *okvalificerade*, och berättigar således inte till vare sig avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import för att skapa omsättningar av varor och tjänster inom utbildning (jfr kommentar F under 12 210 000). Det följer av att 8 § i 3 kap. inte anges i 10 kap. 11 § första st. ML, där de kvalificerade (återbetalningsberättigande) undantagen anges. Det föreligger i förevarande fall inte heller någon återbetalningsrätt för ingående moms, om kunderna är etablerade utanför EU. Det följer att ifrågavarande undantag inte anges i 10 kap. 11 § andra st. eller 12 § ML (jfr 12 213 154, 12 213 164 och 12 213 211).

Undantag från den generella skatteplikten ska tolkas och tillämpas restriktivt (jfr 12 210 010 och 12 213 211), så också förevarande undantag beträffande utbildning enligt 3 kap. 8 § ML.⁶⁶⁰ Gränsdragningen gentemot det skattepliktiga området enligt 3:1 första st. ligger här enligt min mening i praktiken mot skattepliktiga konsulttjänster i vidsträckt bemärkelse (jfr 12 213 151). Om en tjänst inte kan hänföras till undantaget för utbildning enligt 3:8, blir det därför enligt min uppfattning för sådan momspliktig undervisning etc. i första hand fråga om att tillämpa den generella momssatsen om 25 procent enligt 7:1 första st. ML (jfr 12 200 001 och 12 210 010).

12 213 222 Utbildning

I samband med reformen 1991 (SFS 1990:576 – jfr 12 201 031) behölls i princip de dåvarande gränsdragningarna för momsfri utbildning

⁶⁶⁰ Jfr även Forssén 2001 s. 204.

gentemot skattepliktig verksamhet. För att undantaget inte skulle vara alltför vidsträckt och vålla konkurrensnedvridningar gentemot momspliktiga tjänster, såsom konsulttjänster av olika slag, informationstjänster och konferensanordnande, angavs i förarbetena till nämnda reform vissa kriterier för utbildning i momsmässig mening, nämligen följande:

Tjänsten skulle bestå i en undervisande och systematisk presentation av ett ämne; ämnet fick inte ha en alltför allmän karaktär; förhållanden som belystes skulle utgöra en integrerad del av ett studieprogram; och den som åtnjöt tjänsten skulle erhålla en viss kompetensnivå.⁶⁶¹

Det blev inte sällan svårt att avgöra omfattningen av undantaget utan att göra en s.k. samlad bedömning. Dessutom är det aldrig bra med lagstiftning i förarbeten (jfr även 12 213 224). Därför blev det en förenkling när 3 kap. 8 § ML den 1 januari 1997, genom SFS 1996:1327 (jfr 12 212 120, 12 213 111, 12 213 123 och 12 213 140), erhöll den mer precisa bestämning som i princip alltjämt gäller, där undantag redan 1997 angavs för grundskole-, gymnasieskole- eller högskoleutbildning, om utbildningen anordnas av det allmänna eller en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare, resp. för studiestödsberättigad utbildning, vilket sedermera har byggts ut med utbildning som berättigar till vissa statsbidrag (jfr 12 213 221).⁶⁶²

Genom reformen 1997 saknar numera undervisningens längd och form betydelse för bestämningen av undantaget, förutsatt att undervisningen tillhandahålls till eleverna eller studenterna för den momsfria utbildningen. Momsfriheten bestäms utifrån den utbildning i vilken tillhandahållandet sker.⁶⁶³

HFD ansåg i förhandsbeskedet RÅ 2005 ref. 34 att avdragsrätt förelåg för ingående moms hänförlig till fastighet som ett bolag hyrt och använt och inrättat för korttidsboende i samband med personalutbildning.⁶⁶⁴

Undantaget från skatteplikt för utbildning omfattar enligt 3:8 andra st. ML även omsättning av varor och tjänster som omsätts som ett led i utbildningen. Däremot bör momsplikt gälla för böcker etc. som säljs för

⁶⁶¹ Jfr prop. 1989/90:111 s. 110.

⁶⁶² Jfr även Forssén 2001 s. 202.

⁶⁶³ Jfr prop. 1996/97:10 s. 51.

⁶⁶⁴ I förhandsbeskedet hänvisades under *Rättsfall* till: RÅ 1984 1:69, RÅ 1993 ref. 30 (förhandsbesked), RÅ 1997 not. 245 (förhandsbesked), RÅ 2002 ref. 67 (förhandsbesked), RÅ 2002 not. 174 (förhandsbesked), RÅ 2002 not. 175 (förhandsbesked) och RÅ 2003 ref. 100 I och II.

rena självstudier, och inte exempelvis för en korrespondenskurs hos en momsfri utbildare.⁶⁶⁵

I enlighet med att undantag från den generella skatteplikten ska tolkas och tillämpas restriktivt (jfr 12 213 221), anser jag att s.k. systemförsäljning alltjämt är momsplikt: I förarbetena till momsreformen 1991 anges att undantaget från skatteplikt för utbildningstjänster inte omfattar sådan utbildning som säljare eller utyrare anordnar i samband med tillhandahållande av skattepliktig vara eller tjänst.⁶⁶⁶

Jfr även 12 213 235, ang. utbildning och elektroniska tjänster.

12 213 223 Utbildande underentreprenör

Enligt 3:8 tredje st. ML omfattas s.k. uppdragsutbildning, dvs. utbildning som tillhandahålls av en utbildande underentreprenör mot ersättning från en uppdragsgivare som själv utser de personer som ska utbildas, av undantaget *endast* om utbildningen ingår i en av uppdragsgivaren bedriven egen utbildning som omfattas av undantaget enligt första st. i lagrummet.

- Om en utbildningsanordnare, som är ansvarig för en momsfri utbildning, uppdrar åt en underentreprenör att hålla viss del av utbildningen, kommer även denna utbildningstjänst att omfattas av undantaget från skatteplikt.⁶⁶⁷
- Däremot omfattas utbildningstjänster som ett företag upphandlar åt sina anställda av momsplikten, oavsett vem som tillhandahåller utbildningen. Exempelvis är en utbildningstjänst som en högskola säljer till företag momspliktig, oavsett om utbildningen tillhör högskolans ordinarie utbud eller om den tas fram enbart för företagets behov.⁶⁶⁸ Företaget måste själv ansvara för en utbildning som exempelvis är studiestödsberättigande och således omfattad av 3:8 första st., för att undantag från momsplikt ska gälla för utbildningen. På så sätt är enligt min uppfattning gränsdragningen av momsfri utbildning mot momspliktiga konsulttjänster, såsom att instruera personal i samband med att en omorganisation utförs åt företaget (uppdragsgivaren), tämligen klar.

⁶⁶⁵ Jfr även Forssén 2001 s. 204.

⁶⁶⁶ Jfr prop. 1989/90:111 s. 110. Jfr även Forssén 2001 s. 204.

⁶⁶⁷ Jfr prop. 1996/97:10 s. 51 och 52.

⁶⁶⁸ Jfr prop. 1996/97:10 s. 52. Jfr även Forssén 2001 s. 204.

Genom att tredje st. infördes i 3:8, genom reformen den 1 januari 1997, slopades således det s.k. direktkravet. Frågan om skatteplikt är därigenom inte längre knuten till frågan åt vem utbildningstjänsten tillhandahålls, utan i stället i vilken verksamhet utbildningen ges. Utbildare som anlitas för en momsfri utbildning blir därför, som nämnts, inte momsskyldig för de utbildningstjänster de omsätter. Det gäller även om den utbildande underentreprenören i sin tur anlitar någon för att utföra denna utbildning.⁶⁶⁹

Ett exempel på ifrågavarande tillämpning av undantaget från skatteplikt är enligt förarbetena att en utomstående lärare anlitas av gymnasieskolor, fristående skolor eller högskolor för att tillhandahålla viss del av utbildningen. Avsikten är att det ska vara neutralt momsmässigt sett om den som anlitas är en kommersiell utbildare eller t.ex. en kommunal skola, och på motsvarande sätt undantas utbildningstjänster som utförs i en studiestödsberättigad utbildning etc.

SRN anförde i förhandsbeskedet HFD 2012 ref. 5, med hänvisning till EU-målet C-434/05 (Horizon College), att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 8 § ML ska tolkas mot bakgrund av bestämmelserna i art. 132.1 och 134 i mervärdesskattedirektivet, men att tjänsten som utförs ska kunna klassificeras som en utbildningstjänst, varvid den enligt ”Horizon College”-målet ska innebära ett åtagande som är kvalificerat på visst sätt. SRN anförde, med hänvisning till pkt:erna 19 och 20 i ”Horizon College”-målet att det inte räcker med att det sker en förmedling av kunskaper eller färdigheter till studenterna för att det automatiskt ska anses föreligga en utbildningsverksamhet momsmässigt sett, när en lärare lånas ut till ett utbildningsinstitut där denne bedriver undervisning under detta instituts ansvar. Eftersom det enligt avtalen i ”Horizon College”-målet ankom på mottagarinstitutet att besluta om lärarens arbetsuppgifter med hänsyn till utlåningens varaktighet och den tjänst som läraren innehade vid ”Horizon College” och då mottagarinstitutet vidare var skyldigt att under aktuell tid stå för lärarens ansvarsförsäkring, kunde enligt EU-domstolen en utlåning inte i sig betraktas som en verksamhet som omfattades av begreppet undervisning i sjätte direktivet (numera mervärdesskattedirektivet).

SRN noterade att EU-domstolen enligt pkt:erna 21 och 22 i ”Horizon College”-målet ansåg att syftet med avtalet mellan ”Horizon College”, mottagarinstitutet och läraren på sin höjd var att underlätta den undervisning som gavs vid mottagarinstitutet. SRN hänvisade också till EU-målet C-445/05 (Haderer), pkt 35, och HFD:s förhandsbesked HFD 2011 not. 30, och anförde att det har betydelse för prövningen av om underentreprenörens åtagande kvalificerar som utbildning momsmässigt

⁶⁶⁹ Jfr prop. 1996/97:10 s. 51. Jfr även Forssén 2001 s. 203.

sett om dennes åtagande begränsas till att mot ersättning ställa viss lärarpersonal till förfogande för en utbildning som bedrivs av annan. I sådant fall ansåg SRN att HFD får uppfattas anse att det inte är fråga om att underentreprenören tillhandahåller en utbildningstjänst som omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § ML, utan att det i stället närmast är fråga om skattepliktig omsättning av personaluthyrningstjänster, dvs. bestämmelsen om generell skatteplikt för omsättning av varor och tjänster i 3 kap. 1 § första st. ML gäller. Med hänvisning till pkt 46 i "Horizon College"-målet anförde SRN att det grundläggande syftet med utlåningen av läraren inte får vara att vinna ytterligare intäkter genom att driva verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala moms. Det får enligt SRN inte vara fråga om att uppdragsgivaren bara efterfrågar att få tillgång till personal som kan hålla vissa lektioner i den utbildning som uppdragsgivaren bedriver, utan det måste vara fråga om att uppdragsgivaren efterfrågar en specifik utbildning från underentreprenören för att denne ska anses tillhandahålla uppdragsgivaren en från skatteplikt undantagen utbildningstjänst enligt 3 kap. 8 § ML. Noteras att HFD förenade sig med SRN:s bedömning i förhandsbeskedet HFD 2012 ref. 5.

12 213 224 Omsättning av utbildningstjänster utom landet

I samband med momsreformen 1997 (SFS 1996:1327) angavs i förarbetena att bestämningen av omsättningsland för utbildningstjänster, enligt dåvarande 5:6 ML, alltjämt skulle ske utifrån den äldre definition som angavs i prop. 1989/90:111 s. 110 (jfr 12 213 222). Det är, som sagt (jfr 12 213 222), aldrig bra med lagstiftning i förarbeten. Att dessutom på så sätt ha kvar för ett visst sammanhang en äldre dylik definition av utbildning i mervärdesskattelhänseende bidrog till tillämpningssvårigheter. Jag anför det som ytterligare ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

Rättsläget klarnade dock i förevarande hänseende genom momsreformen den 1 januari 2010. Då implementerades, genom SFS 2009:1333 (och SFS 2009:1334) – jfr 12 213 177, bestämmelserna i rådets direktiv 2008/8/EG (om ändring av mervärdesskattedirektivet med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster) i ML, där 5 kap. 4-19 §§ numera bestämmer placeringen av en omsättning av tjänst, t.ex. en utbildningstjänst.⁶⁷⁰ Om en utbildningstjänst inte omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3:8 ML (jfr 12 213 221), utan fråga är om skattepliktig utbildning, ska moms ändå inte redovisas och erläggas för tjänsten, när omsättningen anses ske utom landet, enligt 5 kap. 1 § första st. ML jämförd med huvudreglerna för placeringen av omsättning av

⁶⁷⁰ Jfr, ang. direktiv 2008/8/EG, även 12 213 235.

tjänst i 5 kap. 5 eller 6 § eller med undantaget från huvudreglerna i 5 kap. 11 § 5 eller undantaget från huvudreglerna i 5 kap. 11 a § 5 (SFS 2009:1341), som infördes den 1 januari 2011 (SFS 2009:1342). I korthet gäller att en omsättning av en utbildningstjänst eller tjänst bestående i tillträde till utbildningsevenemang placeras utom landet:

- om tjänsten tillhandahålls en beskattningsbar person etablerad utanför Sverige, vilket följer av 5:1 första st. jämförd med huvudregeln 5:5; eller
- om tjänsten tillhandahålls en icke beskattningsbar person, t.ex. en vanlig privatperson, i samband med utbildning som faktiskt äger rum utanför Sverige, vilket följer av 5:1 första st. jämförd med 5:11 5; eller
- om tjänsten tillhandahålls en beskattningsbar person och består i tillträde till ett utbildningsevenemang som faktiskt äger rum utanför Sverige, vilket följer av 5:1 första st. jämförd med 5:11 a 5; eller
- om tjänsten tillhandahålls en icke beskattningsbar person, t.ex. en vanlig privatperson, och består i tillträde till ett utbildningsevenemang och tillhandahållaren är etablerad utanför Sverige, vilket följer av 5:1 första st. jämförd med 5:6.

Ang. 5 kap. 11 § 5 resp. 11 a § 5 ML, där orden pedagogisk resp. pedagogiska används, får nämnas att det av förarbetena följer att *pedagogiska aktiviteter* och *utbildning* har samma tillämpningsområde, eftersom båda avser undervisning. Om t.ex. ett seminarium innebär att undervisning bedrivs, utgör det en pedagogisk aktivitet. Det framgår av s. 104 i lagrådsremissen den 19 augusti 2009 (avseende prop. 2009/10:15; SFS 2009:1333, SFS 2009:1341 och SFS 2009:1345) – jfr 21 362 140. SKV anser att begreppet pedagogisk aktivitet i 5 kap. 11 § ML innefattar både en utbildningstjänst som uppfyller kraven för skattefrihet enligt 3 kap. 8 § ML och en tjänst som är utbildning men där förutsättningarna i övrigt inte uppfyller kraven i 3 kap. 8 § ML för skattefrihet. SKV anser att det kan vara fråga om en lång utbildning, men också om olika enskilda seminarier.⁶⁷¹ Jag delar SKV:s uppfattning därvidlag.

Det som jag i första hand anser är problematiskt med utbildningsbegreppet i ML är att det fortfarande bestäms i förarbetena, när det gäller frågan om placering av en utbildningstjänst inom eller utom landet enligt regler därom i 5 kap. ML. Att med pedagogisk aktivitet eller pedagogiska evenemang enligt 5 kap. 11 § 5 och 11 a § 5 avses också utbildningstjänster borde framgå i ML, inte först vid läsning

⁶⁷¹ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014, avsnitt 10.5.5.2 (s. 47 och 48).

i lagrådsremissen. Sådan lagstiftning i förarbeten är inte förenlig med rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beskattningsbeslut, eftersom det är lagtexten som gäller och inte förarbeten i form av utredningsbetänkanden, lagrådsremisser, propositioner och utskottsbetänkanden. SKV hänvisar i samband med nyss nämnda uttalande till EU-målet C-445/05 (Haderer) som berör art. 13 A.1 j i sjätte direktivet – numera art. 132.1 j i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 213 221).⁶⁷² Jag anför det EU-målet till belägg också för det betänkliga med den alltför vanligt förekommande traditionen med lagstiftning i förarbetena. I pkt 24 i ”Haderer”-målet anför EU-domstolen att de uttryck som används för att beskriva undantag i artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet visserligen ska tolkas restriktivt, men varnar för att en alltför snäv tolkning av begreppet *skolundervisning eller universitetsutbildning* skulle kunna leda till att mervärdesskattesystemet tillämpas olika i medlemsstaterna på grund av att undervisningssystemen i respektive medlemsstat är uppbyggda på olika sätt. En sådan utveckling strider mot EU-domstolens rättspraxis av innebörd att momsbegreppen ska ges en särskild EU-rättslig innebörd (jfr 12 201 020, 12 202 101 och 12 213 214), varvid syftet är att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet på olika sätt.⁶⁷³

Se i övrigt ang. bestämmelser om placeringen av omsättning av tjänst i bl.a. 5:4-19 ML: 21 220 000, 21 220 100, 21 220 200 och 21 360 000-21 363 230.

12 213 230 Kommunikation m.m.

12 213 231 Allmänt om transportområdet

Jag hänför även godsbefordran och personbefordran till kategori I. Prestationer på föremål, förmedling och personliga tjänster etc., enligt den indelning av omsättning av tjänster i olika kategorier som jag gör i förevarande arbete (jfr 12 202 101 och även 12 212 011). Genom momsreformen 1991 (SFS 1990:576) gjordes, som nämnts (jfr 12 201 031), tjänsterna generellt skattepliktiga i likhet med vad som gällde för varorna. På transportområdet utgjorde godsbefordran redan momspliktig tjänst och den 1 januari 1991 blev även personbefordran

⁶⁷² Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014, avsnitt 10.5.5.2 (s. 47). SKV hänvisar därvidlag också till sitt eget ställningstagande 2011-01-25, dnr 131 38072-11/111. Det ställningstagandet har ersatts av SKV:s ställningstagande 2016-05-26, dnr 131 209264-16/111.

⁶⁷³ Jfr pkt 17 i *Haderer* (C-445/05), vartill EU-domstolen hänvisar i pkt 24 i samma mål. I pkt 17 i målet hänvisar EU-domstolen ang. nämnda rättspraxis till följande EU-mål: C-349/96 (CPP), pkt 15; C-240/99 (Skandia), pkt 23; och de förenade målen C-394/04 och C-395/04 (Diagnostiko och Ygeia), pkt 15.

momspliktig.⁶⁷⁴ Både godsbefordran och personbefordran utgör exempel på momspliktig omsättning av tjänst, enligt den generella skatteplikten i 3 kap. 1 § första st. ML.⁶⁷⁵

- Godsbefordran omfattas av den generella momssatsen om 25 procent, enligt 7 kap. 1 § första st. ML.
- Personbefordran omfattas av den reducerade momssatsen om 6 procent, enligt 7 kap. 1 § tredje st. 12 ML. Det gäller t.ex. personbefordran per taxi, buss, tåg eller flyg. Däremot gäller den generella momssatsen om 25 procent, om personbefordran utgör sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse.

Sistnämnda innebär att ”resor” inom nöjesanläggningar, såsom karuseller, berg- och dalbanor eller hissar till utsiktstorn omfattas av den generella momssatsen om 25 procent.⁶⁷⁶

Resgodsbefordran anses ingå som ett led i personbefordran, och omfattas således av den reducerade momssatsen om 6 procent.⁶⁷⁷

Enbart uthyrning av bussar och andra fordon utan förare utgör inte personbefordran, utan uthyrning av vara (av bussen etc.), och omfattas följaktligen av den generella momssatsen om 25 procent.⁶⁷⁸

I sammanhanget får också nämnas att SKV anser att transport av avlidna utgör personbefordran, varför den reducerade momssatsen om 6 procent får anses gälla därvidlag (jfr 12 213 212).⁶⁷⁹

I ett förhandsbesked, RÅ 1994 not. 11, har SRN ansett att en avbokningsavgift inte kan anses utgöra vederlag för någon utförd tjänst. HFD fastställde SRN:s besked. En sådan avgift anses således inte utgöra någon omsättning enligt ML,⁶⁸⁰ och föranleder inte mervärdesbeskattning. Exempelvis ett flygbolag ska således inte redovisa en avbokningsavgift som en omsättning i sin momsdeklaration.⁶⁸¹

⁶⁷⁴ Jfr prop. 1989/90:111 s. 97. Jfr även Forssén 2001 s. 241.

⁶⁷⁵ Jfr art. 2.1 a och c och art. 131-166 i mervärdesskattedirektivet.

⁶⁷⁶ Jfr prop. 1991/92:50 s. 14. Jfr även Forssén 2001 s. 243.

⁶⁷⁷ Jfr prop. 1989/90:111 s. 185. Jfr även Forssén 2001 s. 242.

⁶⁷⁸ Jfr även Forssén 2001 s. 243.

⁶⁷⁹ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1, avsnitt 13.4.9 (s. 462).

⁶⁸⁰ Jfr 12 213 131 ang. rekvisitet ’beställd vara eller tjänst’ för skattskyldighetens inträde i 1 kap. 3 § andra st. ML

⁶⁸¹ Jfr även Forssén 2001 s. 242.

För övrigt får nämnas att en vara som omsätts på fartyg, luftfartyg eller tåg under den del av persontransport som genomförs inom EU, ska enligt 5 kap. 2 b § första st. ML anses omsatt i Sverige om avgångsorten är belägen i Sverige – jfr härvidlag även 21 340 000.

12 213 232 Sammansatta transaktioner på transportområdet

Vid tillhandahållande på transportområdet av både godsbefordran och personbefordran, ska antingen uppdelning ske med avseende på godsbefordran som omfattas av den generella momssatsen om 25 procent och personbefordran som omfattas av den reducerade momssatsen 6 procent. Delning är huvudregeln för sammansatta transaktioner, enligt 7:7 ML. Om prestationerna inte är åtskiljbara, gäller en huvudsaklighetsprincip där det dominerande inslag i transaktionen avgör tillämplig momssats på ett gemensamt vederlag (jfr 12 210 010).⁶⁸²

Resgodsbefordran ingår som ett led i personbefordran, och omfattas av den reducerade momssatsen om 6 procent i likhet med vad som gäller för personbefordran (jfr 12 213 231). Däremot skulle delning aktualiseras om det exempelvis är fråga om att ett gemensamt vederlag utgår för att tillhandahålla en flyttjänst (godsbefordran) jämte personbefordran åt den som flyttar: flyttjänsten omfattas då av den generella momssatsen om 25 procent medan personbefordran omfattas av den reducerade momssatsen om 6 procent.

12 213 233 Undantag för posttjänster och frimärken

Den 1 april 2016 infördes, genom SFS 2016:91, undantag från skatteplikt för vissa posttjänster och frimärken, vilket följer av ett nytt lagrum i 3 kap. ML, nämligen 20 a §. Det har sin närmaste motsvarighet i art. 132.1 a i mervärdesskattedirektivet, och 3 kap. 20 a § ML lyder:

”Från skatteplikt undantas omsättning av

1. posttjänster som ingår i den samhällsomfattande posttjänsten enligt postlagen (2010:1045), till den del de tillhandahålls av någon som med stöd av samma lag är utsedd att tillhandahålla hela eller delar av denna tjänst, och
2. frimärken som tillhandahålls till det nominella värdet och som är giltiga som betalningsmedel för posttjänster som avses i 1.

Omsättning av posttjänster för vilka villkoren förhandlats individuellt omfattas dock inte av undantaget i första stycket 1.”

⁶⁸² Jfr även Forssén 2001 s. 241.

Samtidigt skedde följdändringar i 3:30 g och 5:9 ML. I sistnämnda hänseende får följande nämnas om att tredje st. slopades genom reformen den 1 april 2016. Där angavs att befordran av brev i postverksamhet [...] ska anses som en omsättning inom landet. Den regeln hade inte någon motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Genom att undantag från skatteplikt infördes för vissa posttjänster enligt 3:20 a kom de praktiska aspekter som gjorde att 5:9 tredje st. behölls vid momsreformen 2010 (SFS 2009:1333 – jfr 12 213 224), nämligen att olika frimärksserier för inrikes brev och för brev till mottagare utanför gemenskapen var nödvändiga, inte längre att föreligga, eftersom inrikes brev och brev till mottagare utanför EU kommer att beskattas på samma sätt. Tredje st. i 5:9 slopades därför genom SFS 2016:91. Det innebär att brevbefordran numera anses som en varutransporttjänst (godstransporttjänst) och behandlas enligt reglerna för sådana tjänster.

- Om köparen är en beskattningsbar person – vilket i allmänhet bör gälla när det rör sig om postbefordran mellan operatörer i olika medlemsstater – beskattas tjänsten i det land där köparen är etablerad, oavsett om brevet skickas inom eller utom landet (5 kap. 5 § ML).
- Om köparen inte är en beskattningsbar person, blir det i stället avgörande för beskattningsfrågan var transporten utförs (5 kap. 9 § ML) och om den kan utgöra en unionsintern transport enligt 5 kap. 10 § ML.⁶⁸³

Ang. att brevbefordran numera behandlas som varutransporttjänster, när det gäller att bestämma om omsättning av brevbefordran ska placeras inom eller utom landet: jfr 21 362 130, 21 362 133 och 21 362 134.

12 213 234 Resetjänster

Personbefordran ska inte förväxlas med s.k. resetjänster, som är något annat momsmässigt sett. Beträffande s.k. resetjänster som tillhandahålls av resebyråer kan det bli aktuellt med VMB enligt 9 b kap. ML (jfr art. 306-310 i mervärdesskattedirektivet), i stället för ML:s allmänna bestämmelser om beskattningsunderlag etc (jfr 13 120 000).

Jag beskriver mer om VMB under 13 120 000, och här ska bara något nämnas om momssatsfrågan, när VMB tillämpas:

- Den 1 januari 1996 infördes, genom SFS 1995:700 (jfr även 12 213 164, 12 213 213 och 13 110 000), i ML 9 b kap. ang. vad som gäller *Särskilt om viss resebyråverksamhet*.
- Jag anser att VMB för viss resebyråverksamhet syftar till att förenkla mervärdesbeskattningen av sammansatta transaktioner

⁶⁸³ Jfr prop. 2015/16:51 s. 21.

vid internationella researrangemang, där – till skillnad från en vanlig personbefordran inklusive eventuellt resgods (jfr 12 213 231) – ett paket tillhandahålls med t.ex. språkutbildning etc., där konsumtionen av varor och tjänster som ingår i paketet konsumeras av resenären i flera länder.⁶⁸⁴

- Problemet för resebyrån i den beskrivna situationen med att tillämpa de allmänna momsbestämmelserna är att bedöma vilka delar i fakturan avseende det sammansatta tillhandahållandet (paketet) som ska beläggas med svensk moms och om resebyrån måste momsregistrera även i ett eller flera länder än Sverige.⁶⁸⁵
- Lösningen är enligt art. 306.1 första st. och 307 i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna ska tillämpa en särskild ordning för mervärdesskatt på resebyråns transaktioner ”i eget namn” om resebyrån använder andra beskattningsbara personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla *reseprestationer*, genom att transaktionerna ska anses som *ett enda tillhandahållande av tjänster* till den resande och *detta enda tillhandahållande ska beskattas i den medlemsstat* där resebyrån är etablerad.
- I art. 308 i mervärdesskattedirektivet anges hur *beskattningsunderlaget* bestäms *med avseende på det enda tillhandahållande av tjänster som resebyrån utför*, nämligen genom att resebyråns (vinst)marginal tillämpas.
- Jag anser att det inte finns något annat motiv för VMB-reglerna för resebyråer än att förenkla bestämningen av omsättningsland för ifrågakörande sammansatta transaktioner, genom att resebyrån kan redovisa momsen på dem i det land där den är etablerad och slipper momsregistrering i flera länder. Det finns ingenting som talar för att de särskilda reglerna i fråga ska tillämpas om paketet enbart innehåller sådant som ska konsumeras i Sverige. När VMB ska tillämpas av resebyrån finns det enligt min uppfattning inte heller något stöd i direktivbestämmelserna för att *det enda tillhandahållande av tjänster – reseprestationer* – ska omfattas av den generella momssatsen om 25 procent i enlighet med 7:1 första st. ML. Jag anser att den reducerade momssatsen om 6 procent för personbefordran under vissa betingelser kan tillämpas på det som i 9 b kap. 1 § första st. ML betecknas som *resetjänsten*.⁶⁸⁶

⁶⁸⁴ Jfr även Forssén 2001 s. 295 och 296.

⁶⁸⁵ Jfr även Forssén 2001 s. 296.

⁶⁸⁶ Jfr även Forssén 2001 s. 298.

- Begreppet *resetjänsten* som lagstiftaren sålunda har infört i 9 b kap. 1 § första st. ML innebär enligt min mening inte något slags ny tjänst i ledet resebyrån-resenären som skulle föranleda en undantagslös tillämpning av den generella momssatsen, när VMB tillämpas av en resebyrå. Jag anser att vid bestämningen av tillämplig momssats därvidlag ska *verkligheten* angående vad resebyrån köper in och säljer vidare till resenären leda till att antingen den generella momssatsen om 25 procent eller den reducerade momssatsen om 6 procent ska tillämpas.⁶⁸⁷
- Av förarbetena till införandet av 9 b kap. ML framgår att lagstiftaren i författningskommentaren anser i en helt fristående mening att momssatsen 25 procent ska tillämpas på resetjänsten ”oavsett vilken skattesats som gäller för de underliggande varorna och tjänsterna”.⁶⁸⁸ I den allmänna motiveringen i förarbetena används den generella momssatsen 25 procent i ett räkneexempel avseende VMB.⁶⁸⁹ Något resonemang utifrån direktivbestämmelserna finns inte i förarbetena till stöd för att *resetjänsten* undantagslöst ska omfattas av den generella momssatsen.
- Jag anser sålunda att lagstiftaren borde revidera ML beträffande momssatsfrågan vid tillämpning av VMB. Om det är så att en underbyggnad utifrån art. 306-310 i mervärdesskattedirektivet ger vid handen att en tillämpning av den generella momssatsen ska ske därvidlag, bör det ändå förtydligas i 7 kap. eller 9 b kap. i ML angående *omsättning* av en *resetjänst*. Det finns enligt min mening inte något i nämnda direktivbestämmelser som innebär att ett särskilt EU-rättsligt begrepp motsvarande *resetjänsten* skulle anses stipulerat däri, och innebära en särskild slags tjänst vilken i motsats till personbefordran inte anges i tredje st. i 1 § i 7 kap. och därför skulle omfattas av 7 kap. 1 § första st., där den generella momssatsen i ML anges.⁶⁹⁰
- Vad som anförs i förevarande avsnitt ang. *resetjänsten* i 9 b kap. 1 § första st. ML är enligt min mening ytterligare ett exempel på

⁶⁸⁷ Jfr även Forssén 2001 s. 299. Där anger jag för övrigt också att den reducerade momssatsen om 12 procent skulle kunna aktualiseras. Jag syftade då på transport i skidliftar, men sådant tillhandahållande omfattas, genom SFS 2006:1389, sedan den 1 januari 2007 av den generella momssatsen om 25 procent. Från tiden före 2007 får HFD:s mål RÅ 2006 ref. 11 nämnas, där HFD ansåg att den reducerade momssatsen omfattade de prestationer som normalt kan anses ingå vid tillhandahållande av liftkort.

⁶⁸⁸ Jfr prop. 1994/95:202 s. 83. Jfr även Forssén 2001 s. 298.

⁶⁸⁹ Jfr prop. 1994/95:202 s. 63. Jfr även Forssén 2001 s. 298.

⁶⁹⁰ Jfr även Forssén 2001 s. 298 och 299 och avsnitt 4 (s. 537 och 538) i Forssén 1996.

problematiken kring tillkomsten av skatteregler när det gäller temat *ord och kontext* (jfr 12 200 001), och då närmast på det betänkliga med att lagstiftaren inte sällan använder sig av lagstiftning i förarbeten (jfr även 12 213 222 och 12 213 224).

Jfr i övrigt ang. resetjänster i förevarande arbete: 13 120 000, 21 230 000, 21 362 134, 21 362 200 och 21 362 300.

Avslutningsvis får jag anföra bruket av uttrycket ”i eget namn” i 9 b kap. 1 § första st första men. ML och i art. 306.1 första st. i mervärdesskattedirektivet till stöd för min uppfattning i avsnitt 12 201 031 ang. innebörden av uttrycket ”i eget namn” etc. i 6 kap. 7 § ML. Jag anser, som nämnts, att det inte är förenligt med EU-rätten på området – såsom SKV hävdar – att 6 kap. 7 § ML inte bara omfattar kommissionärsförhållanden, utan även fall därutöver och att fakturans utseende skulle vara avgörande därvidlag. Jag anför följande till stöd för min uppfattning, utöver vad jag anför i avsnitt 12 201 031 (och även 12 201 032):

- Enligt art. 306.1 första st. i mervärdesskattedirektivet gäller en särskild ordning för resebyråer, om en resebyrå ”i eget namn” använder andra beskattningsbara personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla *reseprestationer*. Ett ”6:7-fall” är inte baserat på något liknande i direktivet, varför vad som avses med en förmedlare som agerar ”i eget namn” enligt 6:7 bör förstås en person som omfattas av ett kommissionärsförhållande, medan en förmedlare som omfattas av ett vanligt agentavtal omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML. En mellanman som inte omfattas av någon sådan särskild ordning som gäller för resebyråer bör således inte behandlas momsmässigt sett på det ena eller andra sättet enbart på grund av fakturans utseende.
- HFD har i RÅ 2003 ref. 32 bedömt att en resebyrå anses agera ”i eget namn” resp. i annans namn beroende på om resebyrån står ensam som avtalspart i förhållande till resenären på flygbiljetten resp. tillsammans med flygbolaget på flygbiljetten, där flygbolaget anges som avtalspart i förhållande till passageraren. HFD hänvisade därvidlag till 9 b kap. 1 § ML och art. 26.1 i sjätte direktivet (numera art. 306 i mervärdesskattedirektivet), där det anges att ett krav i direktivet för tillämpning av den särskilda ordningen för resebyråer är att resebyrån använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer.
- HFD hänvisar också till EU-målet C-163/91 (Van Ginkel Waddinxveen), där det i pkt 21 anges att det för bedömning av om tillämpning av art. 26.1 i sjätte direktivet aktualiseras särskilt ska beaktas de *contractual obligations* vilka gäller för resebyrån gentemot resenären, och huruvida dessa är uppfyllda eller inte.
- På motsvarande sätt bör enligt min mening innebörden av avtal mellan huvudman, mellanman och kund granskas för att bedöma om ett ”6:7-fall” föreligger. Emellertid finns därvidlag inte något stöd för att avvika från de allmänna bestämmelserna i ML med hänvisning till att fråga skulle vara om

att åstadkomma någon sådan särskild prestation som motiverar en särskild ordning såsom för resebyråer när de åstadkommer reseprestationer.

Här får också nämnas att 9 b kap. ML ang. resebyråer berörs något i samband med redogörelsen för vouchrar i momshänseende under 12 216 120.

12 213 235 Telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, m.m.

Ang. vad som särskilt gäller beträffande bestämning av omsättningsland enligt 5 kap. ML etc. avseende telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster: se 21 363 000-21 363 230.

Ang. att bestämmelserna om vouchrar i momshänseende som infördes 2019 genom SFS 2018:1333 var avgörande för att minska problem med transaktioner med vouchrar i samband med reglerna som, genom SFS 2014:941, infördes den 1 januari 2015 om platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster och tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg (21 363 000-21 363 230): se under 12 216 114.

Beträffande nyss nämnda tjänster på kommunikationsområdet anser jag att omsättningslandsfrågan är av intresse i första hand, varför jag hänvisar till nyss nämnda avsnitt därvidlag. Här får jag bara beröra något om elektroniska tjänster, bl.a. som en jämförelse i förhållande till momssatsfrågan avseende den s.k. *resetjänsten* under närmast föregående avsnitt, 12 213 234:

- Elektroniska tjänster kan bestå i att en vara, t.ex. en bok, laddas ned och tillhandahålls via nätet som en elektronisk tjänst. Då är det fråga om något annat än en vara (bok), nämligen en (elektronisk) tjänst – enligt 1:6 ML (jfr 12 201 010). I förarbetena anges, med hänvisning till definitionerna av vara och tjänst i 1:6 ML, att när en vara kan levereras elektroniskt är den inte längre ett materiellt ting, utan *något annat*, nämligen en tjänst – en elektronisk tjänst.⁶⁹¹ En lagändring den 1 juli 2019, genom SFS 2019:261, har inneburit att framför allt konkurrenssnedvridningen beträffande bokförsäljning i form av tryckta respektive digitaliserade böcker har upphört. Numera gäller enligt 7 kap. 1 § tredje st. 1 och 5 ML samma momssats för försäljningen av tryckta böcker, tidningar och tidskrifter etc. resp. för försäljningen av digitaliserade böcker, tidningar och tidskrifter etc., nämligen den reducerade momssatsen om 6 procent. Tidigare omfattades försäljningen av tryckta böcker, tidningar och tidskrifter etc. av den reducerade momssatsen 6

⁶⁹¹ Jfr prop. 2002/03:77 s. 27 och 34.

procent enligt 7 kap. 1 § tredje st. 1 ML, medan försäljningen av elektroniska publikationer såsom digitaliserade böcker, tidningar och tidskrifter etc. omfattades av den generella momssatsen om 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML. Genom nämnda lagändring den 1 juli 2019 har sålunda den gränsdragningsproblematiken upphört. Om en tryckt bok etc. eller en digitaliserad bok etc. helt eller huvudsakligen utgör en reklamprodukt eller en digitaliserad bok etc. helt eller huvudsakligen består av rörlig bild eller hörbar musik, gäller dock den generella momssatsen 25 procent [jfr 12 214 010 (II)].⁶⁹²

- Någon sådan distinktion som beskrivs ovan tidigare gällde ang. elektroniska tjänster kontra böcker etc. i form av varor (som omfattas av den reducerade momssatsen om 6 procent) finns inte gentemot personbefordran (som omfattas av den reducerade momssatsen om 6 procent) i vare sig 7 kap. eller 9 b kap. ML avseende *omsättning* av en *resetjänst*.

Jag anför genomgången ovan i detta avsnitt beträffande elektroniska tidningar till belägg av att lagstiftaren är tämligen passiv i förhållande till teknikutvecklingen. Det gäller att kontinuerligt arbeta med förslag till regeländringar nödvändiga för att ML ska erhålla ett sådant innehåll att grundläggande principer för momsens, såsom konkurrens- och konsumtionsneutralitet, inte blir åsidosatta av en föräldrad mervärdesskattelagstiftning. Den situationen utgör, enligt min mening, ytterligare exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat *ord och kontext* i samband med tillkomsten av skatteregler (jfr 12 200 001). Lagstiftaren måste enligt min uppfattning bevaka sådant som teknikutvecklingen och hur den påverkar om gällande rätt är tillräckligt aktuell eller om regler i ML till och med kan anses som obsoleta. Nedan i detta avsnitt nämns dessutom s.k. bitcoins som ett exempel på ett fenomen inom området elektroniska tjänster som visar på den snabba tekniska utvecklingstakt till vilken lagstiftaren har att förhålla sig.

⁶⁹² Ang. att en digitaliserad bok etc. med i huvudsak hörbar musik omfattas av normalskattesatsen 25 procent är HFD:s förhandsbesked HFD 2012 ref. 30 relevant ännu. HFD ansåg att en överlåtelse av en tidskrift och en CD-skiva, med en viss artist som gemensamt tema, skulle ses som omsättning av två separata varor. Köparen kunde läsa om artisten i tidskriften och lyssna på tidigare utgiven musik av denne på CD-skivan. HFD:s avgörande innebar att omsättningen av tidskriften omfattades av den reducerade momssatsen 6 procent och omsättningen av CD-skivan av normalskattesatsen 25 procent. Det bör gälla även om CD-skivan i stället är ett USB-minne. Om hela paketet skickas digitalt, gäller numera den reducerade momssatsen 6 procent för tidningen, medan en musikfil omfattas av normalskattesatsen 25 procent. Om allt finns på samma fil, gäller enligt min uppfattning normalskattesatsen 25 procent om den hörbara musiken är det huvudsakliga inslaget på filen, medan den reducerade momssatsen 6 procent gäller för tidskrift inklusive musik i annat fall.

Vidare anför jag att vad som i övrigt berörs i förevarande avsnitt ang. elektroniska tjänster även i följande hänseende utgör ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat *ord och kontext* i samband med tillkomsten av skatteregler. Jag anser nämligen att det anförda beträffande resetjänsten enligt 9 b kap. 1 § första st. ML och jämförelsen med elektroniska tjänster avseende nedladdade produkter utgör ytterligare stöd för min tidigare i framställningen anförda standpunkt att 1:6 bör anses som obsolet och utmönstras ur ML (jfr även 12 213 177 och 12 213 213):

- Samma regelteknik bör konsekvent användas i ML som används i mervärdesskattedirektivet. Skatteobjektet eller undantaget från skatteplikt bör bestämmas i två steg i stället för tre. Rättstillämparen ska inte behöva gå via 1:6, vare sig beträffande resetjänsten eller elektroniska tjänster, för att först bestämma om en prestation utgör vara eller tjänst, utan ska enligt min mening kunna bedöma *omsättningsfrågan* i 2 kap. för att därefter gå till 3 kap. och bestämningen där av om en konstaterad *omsättning* är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt. Om det i 2 kap. ML särskilt anges vad som utgör *omsättning* av en resetjänst resp. *omsättning* av en elektronisk tjänst, och sådan omsättning inte undantas i 3 kap., omfattas den av den generella momssatsen om 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st., om det inte stipuleras reducerad momssats för omsättningen i fråga i 7 kap. 1 § andra eller tredje st. ML.

Jag anser att behovet av att definiera olika omsättningar av varor resp. omsättningar av tjänster visar sig särskilt beträffande elektroniska tjänster, eftersom de representerar något som undergår snabb förändring, varvid jag får tillägga följande till ytterligare stöd för en anpassning av ML till mervärdesskattedirektivet genom att samtidigt utmönstra 1:6 ur ML:

- Mervärdesskattedirektivet innehåller, som nämnts (jfr 12 201 010, 12 201 020 och 12 213 177), inte någon definition av vara resp. tjänst såsom i 1:6 ML, utan leverans av varor resp. tillhandahållande av tjänster definieras, genom t.ex. huvudreglerna art. 14.1 resp. art. 24.1, dvs. direktivet definierar vad som enligt 2 kap. 1 § första resp. tredje st, ML utgör omsättning av vara resp. omsättning av tjänst.
- I samband med införandet den 1 januari 2015 av de s.k. särskilda ordningarna för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, genom ändringar i ML, lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för

mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster och SFL enligt SFS 2014:940-943 anfördes i förarbetena, att den lista på fem olika slags elektroniska tjänster som återfinns i bilaga II till mervärdesskattedirektivet inte är uttömmande utan utgör endast en exemplifiering och att avsikten är att listan ska kunna omfatta fler exempel än de som räknas upp, ”både sådana som redan finns idag och sådana som inte finns idag men som kommer att finnas i framtiden”.⁶⁹³

Förhandsbeskedet RÅ 2005 ref. 71 gällde fråga om vissa överföringar av programkanaler var att hänföra till sådana tv-sändningar som avsågs i pkt 11 i andra st. i 5 kap. 7 § ML, dvs. i den dåvarande s.k. konsultregeln [jfr numera 5 kap. 5 § (och 6 §) ML]. SRN ansåg att tjänsterna i fråga omfattades av den regeln, och HFD fastställde SRN:s besked. Av visst intresse numera är enligt min mening att SKV överklagade SRN:s förhandsbesked och ansåg att den dåvarande regeln i 5 kap. 8 § ML, som knöt bestämningen av omsättningsland till ”kontorslandet”, gällde i stället, och att konsultregeln skulle innebära att tjänsterna antingen dubbelbeskattades eller undgick beskattning med hänsyn till att övriga EU-länder ansåg att konsultregeln inte omfattade tjänsterna. HFD ansåg inte att sådana problem förelåg med tillämpning av konsultregeln. Dessutom bör de av SKV anförda problemen – om de ändå förelåg på den tiden – inte föreligga numera. Konsultregeln upphörde genom SFS 2009:1333 (och SFS 2009:1334) den 1 januari 2010 [jfr numera 5 kap. 5 § (och 6 §) ML],⁶⁹⁴ och nya momsregler infördes dessutom den 1 januari 2015 beträffande telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. De återfinns i 5 kap. 16 § ML (dess lydelse enligt SFS 2014:941), beträffande bestämningen av platsen för tillhandahållande av sådana tjänster, och enligt SFS 2014:942 finns också s.k. särskilda ordningar för dem i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.⁶⁹⁵ Beträffande 5 kap. 16 § ML, jfr under 21 363 210; och beträffande de särskilda ordningarna, jfr under 21 363 220 och 21 363 230.

- Mervärdesskattedirektivet använder enligt art. 358.2 begreppen *elektroniska tjänster* och *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg*, vilka enligt förarbetena ska anses ha samma betydelse.⁶⁹⁶ Av art. 58.1 första st. c i mervärdesskattedirektivet följer att sådana tjänster till en icke beskattningsbar person, dvs.

⁶⁹³ Jfr prop. 2013/14:224 s. 59. Jfr även Rendahl 2009 s. 187, 188 och 253-260 ang. bestämningen av platsen för omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster före och efter ändringarna den 1 januari 2015 därvidlag i mervärdesskattedirektivet, genom omsättningslandsdirektivet för tjänster (2008/8/EG). Jfr 21 363 230.

⁶⁹⁴ Jfr i förevarande sammanhang ang. 5:5 ML under 21 363 100.

⁶⁹⁵ I förhandsbeskedet RÅ 2005 ref. 71 hänvisas under *Rättsfall* till EU-målet C-89/04 (Mediakabel), och under *Litteratur* till prop. 2002/03:77 s. 33-43, 60-62.

⁶⁹⁶ Jfr prop. 2013/14:224 s. 58-59.

till en vanlig privatperson, anses tillhandahållna där personen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas, och i art. 59 a i mervärdesskattedirektivet anges vad medlemsstaterna – ang. art. 44, 45, 56, 58 och 59 – får stipulera beträffande bestämningen av platsen för tillhandahållande för att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen.

- Enligt pkt 11 i ingressen till rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet (tillämpningsförordningen) bör, för ökad klarhet, de transaktioner som identifierats som *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg* förtecknas utan att förteckningarna ska anses slutgiltiga eller uttömmande. Jag anför, till stöd för vad jag föreslår i förevarande sammanhang, vad som anges i art. 6-9 i tillämpningsförordningen ang. art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet:
- I art. 7.1 i tillämpningsförordningen anges att begreppet *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg*, och som anges i mervärdesskattedirektivet, ska inbegripa tjänster som tillhandahålls via Internet eller ett elektroniskt nät och som till sin natur är sådana att tillhandahållandet huvudsakligen är automatiserat, kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning och inte kan utföras i avsaknad av informationsteknik.
- I art 7.2 resp. art. 7.3 i tillämpningsförordningen anges vad art. 7.1 i synnerhet ska omfatta resp. inte omfatta.
- Problemet med att försöka reglera vad som finns idag och vad som kommer i framtiden beträffande elektroniska tjänster är att framtiden i praktiken kontinuerligt redan är här. I art. 7 i tillämpningsförordningen finner jag t.ex. ingenting om produkter som tillhandahålls med hjälp av 3D-skrivare,⁶⁹⁷ och det finns för övrigt inget därom i bilaga II till mervärdesskattedirektivet heller.

En näraliggande problematik till elektroniska tjänster är bitcoins, och det fenomenet visar också på den snabba utvecklingstakt till vilken lagstiftningen måste förhålla sig. Ang. förhandsbeskedet HFD 2016 ref. 6

⁶⁹⁷ Hämtat från Wikipedia på nätet (den 19 juli 2016): “3D printing, a popular term for what is now known as additive manufacturing (AM), refers to various processes used to synthesize a three-dimensional object. In additive manufacturing processing, successive layers of material are formed under computer control to create the object. These objects can be of almost any shape or geometry and are produced from digital model data 3D model or other electronic data source such as an Additive Manufacturing File (AMF) file.”

om växlingstjänster avseende bitcoins och tillämpningen av bl.a. 3:9 ML resp. art. 135.1 e i mervärdesskattedirektivet erinrar jag om att bitcoins, som nämnts, inte ens fanns när den doktrin som SRN anför i HFD 2016 ref 6. skrevs (jfr 12 213 153). Då rör det sig om ett tidsperspektiv på ungefär ett år – den av SRN nämnda doktrinen var från 2008⁶⁹⁸ och bitcoins lär ha funnits tillgängliga sedan 2009.⁶⁹⁹ Utvecklingen av andra skatter än moms kan också influera behovet av utveckling av gällande rätt inom mervärdesskatten, jag tänker i förevarande hänseende framför allt på att vissa andra EU-länder än Sverige planerar att införa s.k. Financial Transaction Tax (FTT).⁷⁰⁰ Då lär den s.k. robohandel med värdepapper som redan pågår behöva ges en samlad översyn beträffande FTT och moms.⁷⁰¹

Jfr mer ang. moms och bitcoins resp. momsens etc. framtid i ett forskningsperspektiv samt ang. FTT: 12 213 240.

- Att reglera ett så dynamiskt och oförutsebart område som produkter tillhandahållna genom elektroniska tjänster kräver enligt min mening i vart fall mycket frekventa uppdateringar av det momsmässiga regelverket. I art. 7.2 e i tillämpningsförfordningen nämns servicepaket för Internet, och en exemplifiering av användningsområden avslutas med ett ”osv.”. Går det att förena en sådan öppen definition med syftet att art. 7.2 ska reglera vad art. 7.1 ang. elektroniska tjänster *i synnerhet* ska omfatta? Knappast: Utvecklingen på området ser till att den metoden tämligen omgående fallerar.
- Enligt min mening är det betänkligt, utifrån rättssäkerhetsmässiga krav på förutsebarhet i beskattningsbeslut, att låta nödvändiga uppdateringar ske, inte genom en utveckling av art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet, utan genom ytterligare exemplifieringar i tillämpningsförfordningen av vad som avses med elektroniska tjänster. Tillämpningsförfordningen är direkt tillämplig i nationell rätt enligt art. 288 andra st. FEUF och ska

⁶⁹⁸ Jfr Henkow 2008.

⁶⁹⁹ Hämtat från Wikipedia på nätet (den 19 juli 2016): ”Bitcoin is a digital asset and a payment system invented by Satoshi Nakamoto. Nakamoto introduced the idea on 31 October 2008 to a cryptography mailing list, and released it as open-source software in 2009.”

⁷⁰⁰ Jfr Forssén 2019 (6) s. 214.

⁷⁰¹ Hämtat från Wikipedia på nätet (den 19 juli 2016): ”Idag förekommer en stor del av börshandeln i form av datoriserad robohandel. Denna robohandel på börserna sker blixtnabbt och stora order på miljonbelopp kan läggas och tas bort på några millisekunder utan att någon transaktion hinner ske. Detta görs för att aktörer på marknaden vill kunna påverka aktiekurserna i positiv eller negativ riktning utan att ett avslut hinner ske. Under augusti månad 2011 skedde ett kraftigt börsfall på Stockholmsbörsen, som av många privatplacerare anses bero på just robohandeln på Stockholmsbörsen. Denna blixtnabba robohandel har gjorts möjlig genom att bland annat servrar kan stå i närheten av börsens servrar och på så sätt har det fysiska avståndet kunnat minskas.”

därför, till skillnad från direktivet, inte implementeras i svensk lagstiftning.⁷⁰² Frågan är om den enskilde är 'skyldig' att känna till annat än svensk lagstiftning.⁷⁰³ Jag anser att frågan är särskilt berättigad med hänsyn till att de EU-rättsliga regelverken är komplexa i sig och i förevarande sammanhang sannolikt nödvändiga att uppdatera med tämligen hög frekvens. Förekomsten av – sekundärrättsligt sett – dubbla EU-rättsliga källor mot vilka regler i ML om skyldighet att redovisa utgående mervärdesskatt ska prövas riskerar – i stället för att klarlägga regeln i fråga i ML – att leda till att åligganden mot den enskilde genomdrivs baserade på förordningen utan beaktande av legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 RF eller förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning i 2 kap. 10 § andra st. RF. Jag varnade för en sådan utveckling redan i samband med förslaget om en EG-förordning om tillämpning av sjätte direktivet.⁷⁰⁴

- Det jag anför ang. elektroniska tjänster (eller tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg) är något som både lagstiftaren (i Sverige) samt EU-kommissionen, Europaparlamentet och Europeiska unionens råd (rådet) borde beakta och återkomma om på temat ord och kontext vid skapandet av skatteregler.

⁷⁰² Jfr även prop. 2013/14:224 s. 56.

⁷⁰³ Den enskilde är inte skyldig att kunna lagen såsom i något slags läxförhör. Frågan kan formuleras som huruvida den enskilde kan åberopa rättsvillfarelse som en ursäkt. Enligt Wennergren 1971, s. 336, där följande anges: "Av gammalt anses rättsvillfarelse icke kunna åberopas som ursäkt." Frågan i förevarande sammanhang är således om det gamla också avser det nya. Sedan 1995 gäller EU-konform (direktivkonform) tolkning av ML: Bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet ska implementeras i ML, i enlighet med art. 288 tredje st. FEUF, och om en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet inte överensstämmer med motsvarande regel i ML kan den enskilde åberopa direktivbestämmelsen framför den nationella regeln om direktivbestämmelsen har direkt effekt [jfr Forssén 2011, avsnitt 2.3.2, Forssén 2019 (1), avsnitt 1.2.3 och Forssén 2019 (8), avsnitt 10.4]. Staten kan å sin sida i sådant fall inte anföra direktivbestämmelsen till den enskildes nackdel framför regeln i ML mot dennes vilja, eftersom omvänd vertikal direkt effekt inte är giltig (jfr Forssén 2011, avsnitt 2.3.1). Emellertid ställer sig då frågan vad som gäller beträffande bestämmelser i tillämpningsförfordningen som ska tillämpas avseende vissa regler i mervärdesskattedirektivet: Förfordningen ska inte implementeras i ML, utan är tillämpbar i sig, och frågan är då om den enskilde, vid felaktig tillämpning av den regel i ML som ska motsvara en regel i mervärdesskattedirektivet, kan ursäkta sig med att vederbörande var i rättsvillfarelse beträffande vad som anges i tillämpningsförfordningen ang. direktivbestämmelsen. Jag anser att så är fallet, dvs. att regler i ML baserade på dubbla sekundärrättsliga källor i EU-rätten bör regelmässigt anses utgöra sådana svåra skatterättsliga frågor som inte kan leda till skattetillägg eller straffrättsliga åtgärder i fall av rättsvillfarelse [jfr ang. befrielse från särskilda avgifter på grund av felbedömning av en regel etc., 51 kap. 1 § andra st. 1 b SFL – se Forssén 2019 (8), avsnitt 8.6].

⁷⁰⁴ Jfr Forssén 2005 (1) och Forssén 2005 (2). Jfr ang dessa art. även 12 213 177.

- Mitt förslag är att det införs i art. 24, i likhet med pkt 2 ang. telekommunikationstjänster, en särskild pkt om bestämningen av vad som avses med elektroniska tjänster, och att en sådan direktivbestämmelse implementeras som en regel om vad som avses med omsättning av elektronisk tjänst i 2 kap. ML. Rättstillämparna ska inte behöva hamna i tolkningssvårigheter beträffande huruvida den extra sekundärrättsliga källa som tillämpningsförfordningen utgör är uppdaterad i förhållande till utvecklingen i det verkliga affärlivet när det gäller användningen av elektroniska tjänster.

- Jag hänvisar för arbetet med att skapa nämnda skatteregel i mervärdesskattedirektivet och ML till vad jag anför om att låta en tjänst enligt kategori I, enligt min indelning av tjänster i detta arbete i olika kategorier, bestämmas genom en jämförelse med vad som kan anses ha brutits ut ur en tillverkningsprocess avseende en vara (jfr 12 202 101). En sådan jämförelse från ett beställarperspektiv – jfr ang. rekvisitet 'bestäld vara eller tjänst' för skattskyldighetens inträde i 1 kap. 3 § andra st. ML⁷⁰⁵ (jfr 12 213 131) – bör fungera i förhållande till momsens karaktär av konsumtionskatt för gränsdragningen mellan *omsättning* av varor resp. *omsättning* av tjänster beträffande omfattningen av omsättning av elektroniska tjänster. Konsumenten har i egenskap av kund en uttalad eller underförstådd kravlista för produkter som denne beställer, oavsett om det gäller varor eller tjänster. Momsen ska vara neutral såtillvida att kunden inte ska välja en leverantör eller tillhandahållare framför andra beroende på olikheter i mervärdesbeskattningen. En lösning för att uppnå konkurrens- och konsumtionsneutralitet vore att införa en regel som anger att omsättning av elektroniska tjänster ska i mervärdesskattehänseende behandlas analogt med vad som gäller för omsättning av varor eller tjänster inom olika områden såsom konsulttjänster, finansiella tjänster, vård och omsorg och utbildning. Därigenom får vad som avses med omsättning av elektroniska tjänster en yttre gräns som bestäms genom jämförelse med omfattningen av momsplikten för respektive sådant område och de icke elektroniska tillhandahållanden som sker där. Därmed undviks en överbeskattning av elektroniska tjänster jämfört med sistnämnda tillhandahållanden. I stället för att använda en kasuistisk metod som i tillämpningsförfordningen, med en i och för sig varken slutgiltig eller uttömmande

⁷⁰⁵ Jfr 12 202 010, 12 202 020, 12 202 030, 12 202 040, 12 202 060, 12 202 070, 12 202 101, 12 210 010 och 12 213 231.

förteckning över exempel på elektroniska tjänster,⁷⁰⁶ blir då bestämningen av omsättning av elektroniska tjänster allmänt giltig. Detaljerna får komma till uttryck vid eventuella särskilda behov av att reglera undantag i vissa situationer avseende vad som avses med omsättning av elektroniska tjänster.

- Mitt förslag bör ge en mer rättssäker bestämning av omsättning av elektroniska tjänster, eftersom metoden med analogislut kan användas utifrån vad som är känt inom affärlivet om olika produkter och vad som behövs i termer av innovationer. En sådan kasuistisk bestämning som nu sker genom exemplifiering i bilaga II till mervärdesskattedirektivet och i art. 7 i tillämpningsförfordningen kan dels träffa fel på grund av bristande tekniska eller affärsmässiga insikter i ämnet från lagstiftarens och nämnda EU-institutioners sida (jfr ang. *energilastring* i 12 201 031 och 12 202 101), dels riskera att snabbt bli inaktuell. Vidare kan en systematisk tolkning leda till oavsedda skillnader i uppfattningen om gällande rätt momsmässigt sett mellan utbildning med hjälp av elektroniska tjänster (jfr 12 213 222) jämfört med t.ex. vård och omsorg med hjälp av elektroniska tjänster (jfr 12 213 211), bara för att förstnämnda men inte sistnämnda berörs i art. 7.3 j och o i tillämpningsförfordningen ang. vad för slags undervisning som *i synnerhet* ska undantas från vad som avses med elektroniska tjänster enligt art. 7.1 i förordningen. Dessutom kan införandet – vid sidan av vad som anges om producenter etc. samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken i art. 9.1 andra st. första men. i mervärdesskattedirektivet – av särskilda benämningar avseende skattesubjektet, såsom beträffande 'tjänster av *fackmän*' i förordningens art. 7.3 i, leda till att statusen på skattesubjektet prövas en andra gång i samband med bedömningen av omsättningsfrågan, i stället för, som sig bör, endast en gång beträffande huruvida en person har karaktären av beskattningsbar person enligt huvudregeln därom i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Jfr för övrigt därvidlag underfråga C, till huvudfrågan A (jfr 12 212 115 och 12 213 213), i min licentiatavhandling.⁷⁰⁷
- Avslutningsvis anser jag att mitt förslag med att utgå från ett beställarperspektiv, när det gäller att bestämma vad som utgör omsättning av elektronisk tjänst, även bör förenkla att hänföra

⁷⁰⁶ Jfr elfte st. i ingressen till tillämpningsförfordningen och tredje st. i ingressen till förordningen (EU) nr 1042/2013.

⁷⁰⁷ Jfr ang. skatteobjektets eventuella betydelse för bestämmandet av skattesubjektet i Forssén 2011, avsnitten 1.1.3.3, 5.1 och 8.1.5.

successiva tillhandahållanden av elektroniska tjänster till viss eller vissa redovisningsperioder – jfr därvidlag t.ex. ang. *elkraft* under 12 202 101.

Ang. övriga art. i tillämpningsförordningen, beträffande art. 24-29 i mervärdesskattedirektivet, dvs. art 6, 8 och 9 får i korthet följande reflektioner nämnas:

- Art. 6. Denna art. i förordningen gäller restaurang- och cateringtjänster och är enligt min uppfattning av mindre intresse så länge samma momssats gäller för servering resp. hämtmat (livsmedel) – jfr 12 212 114 och 12 214 020.
- Art. 8. Denna art. i förordningen gäller art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet, dvs. huvudregeln ang. tillhandahållande av tjänster (jfr 12 201 020). Art. 8 i förordningen innehåller dock enbart en gränsdragning mot leverans av varor gällande montering av maskindelar: ”Om en beskattningsbar person endast monterar olika maskindelar som alla har försetts honom av hans kund, ska den transaktionen utgöra ett tillhandahållande av tjänster som avses i den mening som avses i artikel 24.1 i direktiv 2006/112/EG.” Jag anser att en allmängiltig regel för gränsdragningen mellan tillhandahållande av tjänst och leverans av vara borde ersätta art. 8 i förordningen, och införas som en särskild pkt i art. 24 i mervärdesskattedirektivet. Tekniskt bör en sådan regel i art. 24 skapas med förebild i vad jag, i likhet med beträffande en ny regel om tillhandahållande av elektroniska tjänster, anför ang. att låta en tjänst enligt kategori I, enligt min indelning av tjänster i förevarande arbete i olika kategorier, bestämmas genom en jämförelse med vad som kan anses ha brutits ut ur en tillverkningsprocess avseende en vara (jfr 12 202 101). I annat sammanhang har jag före Sveriges EU-inträde 1995 anført att köplagen borde avgöra om tillverkning av en vara eller ett avtal om en tjänst föreligger, varvid materialets funktionalitet hellre än dess värde bör tillmätas den avgörande betydelsen.⁷⁰⁸ För att undvika konflikt med principen att begreppen i mervärdesskattedirektivet ska ges en särskild EU-rättslig innebörd framför den nationella rätten, varvid civilrätten enbart ges en betydelse från bevismässig synpunkt (jfr 12 201 020, bör enligt min mening art. 8 i förordningen ersättas med en sådan pkt i art. 24 i mervärdesskattedirektivet som jag föreslår.
- Art. 9. Denna art. i förordningen gäller också art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet, dvs. huvudregeln ang. tillhandahållande av tjänster (jfr 12 201 020). Den anger att försäljningen av en option ska, i de fall en sådan försäljning är en transaktion inom tillämpningsområdet för art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 213 153), utgöra ett sådant tillhandahållande av tjänster som avses i art. 24.1. Därvid ska tillhandahållandet av tjänster betraktas som skilt från de underliggande transaktioner till vilka tjänsterna hänför sig. Även här anser jag att en precisering av vad som omfattas av huvudregeln i art. 24.1 bör ske genom införande av särskild pkt i art. 24, inte genom förevarande art. i förordningen. Jag anser därvidlag att ett begrepp som värdepappershandel bör även framgent utvecklas genom EU-domstolens rättspraxis, såsom redan har skett genom målet C-2/95 (SDC) av innebörd att handeln med värdepapper omfattar handlingar som förändrar den rättsliga och finansiella situationen mellan parterna. Av målet C-235/00 (CSC) framgår redan att undantaget i art. 135.1 f för omsättning av värdepapper avser

⁷⁰⁸ Jfr Forssén 1994 s. 99.

transaktioner som medför rättsliga och ekonomiska förändringar mellan parterna, varvid tillhandahållande av en tjänst som enbart är materiell, teknisk eller administrativ och som inte medför sådana förändringar mellan parterna utgör skattepliktiga transaktioner (jfr 12 213 153). Att ange vad som redan följer av EU-domstolens rättspraxis särskilt för optioner i förordningen kan enligt min mening ge uppfattningen att det skulle vara oklart huruvida en option utgör värdepapper momsmässigt sett. Exempelvis aktiemarknaden är en andrahandsmarknad och det finns ingen begränsning av den vad avser optioner att köpa eller sälja aktier. Det bör inte finnas någon begränsning av vad som utgör värdepapper utöver den som redan följer av sista satsen i art. 135.1 f och i art. 135.2 i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 213 153). Om det ska ske någon precisering, anser jag att en sådan bör ske i mervärdesskattedirektivet, i stället för i förordningen, och då bör den avse gränsdragningen mellan å ena sidan värdepapper i form av aktier och optioner etc. för vilka det finns en marknad och å andra sidan vad jag betecknar som privaträttsliga optioner. Privaträttsliga optioner avser ofta annan egendom än aktier och ges av bolag till de anställda eller aktieägarna. Om en sådan option är personlig och inte kan överlåtas vidare, torde det enligt min uppfattning vara fråga om en momspliktig tjänst. I annat sammanhang har jag före Sveriges EU-inträde 1995 anfört att det för en privaträttslig option inte finns någon marknad, och därför utgör utfärdandet av sådan option inte värdepappershandel.⁷⁰⁹

Här får också nämnas att de i förevarande avsnitt nämnda regler som infördes den 1 januari 2015 på momsområdet, och som avser platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster och tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg (se 21 363 000-21 363 230), berörs något även i samband med redogörelsen för vouchrar i momshänseende under 12 216 114.

12 213 240 Moms och bitcoins resp. momsens etc. framtid i ett forskningsperspektiv samt FTT

För att möta utvecklingen behöver enligt min mening både de indirekta skatternas historia och framtid beaktas i forskningen. Inom forskningen på mervärdesskatteområdet verkar det ha blivit tradition att fokusera på frågor om skatteobjektet, varvid frågor om skattesubjektet i stort sett inte berörs. Det är bland annat mot bakgrund av betydelsen för båda aspekterna av det för beskattningsbar person nödvändiga rekvisitet ekonomisk verksamhet ett forskningsmässigt ofog. Frågan om skattesubjektets bestämning kan inte rationaliseras bort med att avgränsningarna får lösa knuten, genom att en avhandling om indirekta skatter, exempelvis mervärdesskatt, enbart skulle avse stora företag. En sådan avhandling bör underkännas av en vaken betygsnämnd, eftersom den inte uppfyller användbarhetskriteriet. I annat fall bör doktoranden välja ett annat ämne för sin forskning, exempelvis nationalekonomi med inslag av frågor om stora företag. Att avgränsa bort andra subjekt än stora företag bara för att förenkla analysen av objektsfrågor om

⁷⁰⁹ Jfr Forssén 1994 s. 142 och 143.

undantag från skatteplikt, skattesatser eller omsättningens placering är enligt min mening typiskt sett förkastligt i ämnet mervärdesskatt, eftersom det inte ens håller för den teoretiska delen i en avhandling i ämnet och därmed gör problematiseringarna av ämnet alltför begränsade på grund av att frågeställningarna som kan vara intressanta för läsaren helt enkelt blir för få för att åstadkomma en fullgod analys. Frankrike var först i världen med att införa en mervärdesskattelagstiftning, vilket skedde den 10 april 1954. Det omfattade först större företag, men utvidgades sedan till att gälla alla affärssektorer. Mervärdesskatten enligt EU-rätten har från början inneburit att skattesubjektet bestäms utan att därmed enbart större företag ska avses med beskattningsbar person.

Jämför i sistnämnda hänseende huvudregeln för vem som avses med beskattningsbar person, art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, där uttrycket *den som* visar att alla rättssubjekt omfattas oavsett storlek, förutsatt att rekvisiten självständighet och ekonomisk verksamhet i direktivbestämmelsen uppfylls – varvid också uttryckligen anges att bestämmelsen är oberoende av syfte eller resultat med den ekonomiska verksamheten. Detta förändras inte av att *beskattningsbara personer med liten omsättning* (högst 30 000 kr/år) i princip omfattas av *skattebefrielse* sedan den 1 januari 2017 (enligt SFS 2016:1069), eftersom det sker genom just en reglering av skattebefrielse för sådana små företag i 9 d kap. ML – inte genom en begränsning av vem som är beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML, som sedan den 1 juli 2013 – genom SFS 2013:368 – ordagrant överensstämmer med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

För att göra en godtagbar sådan avgränsning av en avhandling på temat mervärdesskatterättsligt skatteobjekt bör analysen gälla en objektsfråga där det är naturligt att resonera i första hand om större redan etablerade företag, dvs. att det är en förutsättning att fråga är om beskattningsbara personer och att den förutsättningen är förenlig med den aktuella objektsfrågan. En sådan objektsfråga gäller i momshänseende framför allt beträffande reglerna om verksamhetsöverlåtelse i 2 kap. 1 b § ML (tidigare 3 kap. 25 § ML) och art. 19 och 29 i mervärdesskattedirektivet, såsom i Alhager 2001. Jag anförde dock en viss kritik i Forssén 2011 beträffande att Alhager 2001 inte innehöll något klarläggande av frågan om samma skattesubjekt kan ha fler än en ekonomisk verksamhet. Jag konstaterade att EU-domstolens praxis, genom målen 268/83 (Rompelman), C-400-98 (Breitsohl) och C-437/06 (Securenta), får anses innebära att samma subjekt enbart kan ha en ekonomisk verksamhet. Emellertid kunde jag endast konstatera att Alhager 2001 i vart fall inte innehöll något som motsade min konklusion från EU-

domstolens praxis.⁷¹⁰ EU-domstolens praxis innebar att jag kunde konstatera, beträffande bifråga E i Forssén 2011, att 3 kap. 2 § andra st. skattebetalningslagen (1997:483) borde ändras så att samma subjekt momsregistreras för en verksamhet, och inte för ytterligare en verksamhet om nya aktiviteter tillkommer hos subjektet.⁷¹¹ Den frågeställningen borde ha varit klarlagd långt innan jag skrev Forssén 2011, men den kvarstår alltså genom 7 kap. 2 § andra st. SFL, som har ersatt 3 kap. 2 § andra st. skattebetalningslagen, och som också anger att en anmälan för registrering ska göras för ”varje verksamhet”.⁷¹²

Jag antog att det skulle bli en förbättring angående hänsynen till skattesubjektsfrågan inom momsforskningen i Sverige efter mina avhandlingar: licentiatavhandlingen Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen (2011)⁷¹³ och doktorsavhandlingen Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier (2013).⁷¹⁴ Jag lade ut trådar som borde intressera den eller de som avser att skriva om skatteobjektet, men det har inte lett till någon förbättring i nämnda hänseende. Framför allt den teoretiskt viktiga subjektfrågan om enkla bolag borde intressera momsforskare som tänker skriva om skatteobjektet. Jag har i mina avhandlingar berört många tillämpningsfrågor som borde tas upp i samband med avhandlingar som är inriktade på objektsfrågorna i ämnet mervärdesskatt. Jag kan i egenskap av så kallad praktiker särskilt nämna att frågan om enkla bolag från min doktorsavhandling ofta förbises vid avtalskrivningar av den enkla anledningen att det inte är ovanligt att jurister med flera inte inser att också exempelvis två aktiebolag kan ha ett enkelt bolag sinsemellan. Emellertid ser jag inte ens referenser till mina avhandlingar i svenska avhandlingar som kommit till därefter. Då minskar givetvis också användbarheten för praktikerna av avhandlingarna i ämnet mervärdesskatt, och svåra frågor rationaliseras bort tills någon tar upp exempelvis en svår fråga om enkla bolag i samband med ett fall från verkligheten som ska prövas i högsta instans, varmed jag avser såväl HD som HFD.

Jag stannar vid att i första hand jämföra här med två avhandlingar från tiden före mina avhandlingar, och då avser min kritik inte bara att frågan om skattesubjektet i stort sett förbigås, utan också att den analys som företagits av skatteobjektet är alltför begränsad för att kunna anses

⁷¹⁰ Jfr Forssén 2011, avsnitt 4.3, där jag anför bl.a. nämnda kritik mot Alhager 2001, som i övrigt får betraktas som ett standardverk ang. omstruktureringar och moms.

⁷¹¹ Jfr Forssén 2011, avsnitt 4.4.

⁷¹² Jfr ang. bifråga E i avsnitt 2.4 i den s.k. kappan (”Skattskyldighet för moms – Huvudregeln, enkla bolag och partrederier”) i Forssén 2019 (1).

⁷¹³ Forssén 2011.

⁷¹⁴ Senaste upplagan: Forssén 2019 (1).

uppfylla kriteriet användbarhet för avhandlingar. Perspektivet på bestämningen av skatteobjektet bör sålunda enligt min mening vara mer utvecklat än vad som exempelvis var fallet beträffande pengar i Henkow 2008 (jfr 12 213 153). För komparativa analyser bör också urvalet för jämförelse med länder utanför EU (tredje länder) ge en intressantare kontrastverkan än vad som var fallet i Rendahl 2009 (jfr 12 213 153). I detta avsnitt lämnar jag bland annat förslag till forskningsinsatser i ämnet mervärdesskatt. Jag nämner därvidlag Rendahl 2009 i samband med mina reflektioner beträffande komparationer med tredje länder och Henkow 2008 i samband med att jag berör begreppen pengar och ränta.

I Rendahl 2009 jämförs moms på EU-nivå med *goods and services tax* (GST) i Australien och Kanada.⁷¹⁵ Om två länder utanför EU med samma arv från engelsk rätt som de båda nyss nämnda ska väljas – om nu det ska vara ett urvalskriterium – kunde USA och Nya Zeeland ha valts, eftersom USA har s.k. *sales tax*, en bruttoskatt som liknar den allmänna varuskatt i Sverige som var föregångaren till moms,⁷¹⁶ medan Nya Zeeland har en GST som är en enkel principriktig moms i det att den saknar differentiering av skattesatsen.⁷¹⁷ Om Kanada ändå skulle väljas, kunde det valet ha parats med USA, för att bedöma om NAFTA-länderna, USA, Kanada och Mexiko, bildade en inre marknad med ett gemensamt momssystem likt EU:s.⁷¹⁸ Varför inte – av samma skäl – välja att jämföra EU med USA och Mexiko, eftersom Mexiko – i likhet med EU-länderna – har en enda moms (VAT)?⁷¹⁹ För att inte låta engelskan styra urvalet, kan jag också tänka mig andra kombinationer av två länder utanför EU för komparationen med EU:s VAT.⁷²⁰ Rendahl 2009 gav i och för sig ett perspektiv på frågan om placeringen av omsättning av tjänst enligt direktivet 2008/8/EG inför 2010 och till sluttidpunkten för den reformen 2015 (med reglerna om bestämningen av platsen för omsättning av telekommunikationstjänster, radio och tv-sändningar och elektroniska tjänster), men för att komparationen ska ge nämnda kontrastverkan bör EU-rätten på momsområdet, om nu två och inte fler tredje länder ska väljas, jämföras med ett land med VAT eller GST och ett land utan vare sig VAT eller GST, t.ex. *sales tax*. Det förutsätter dock att ett viktat jämförelseunderlag upprättas beträffande t.ex. vilka OECD-länder utanför EU som har en VAT eller GST som i

⁷¹⁵ Jfr Rendahl 2009 s. 10.

⁷¹⁶ Jfr Forssén 2011, Bilaga 2.

⁷¹⁷ Jfr Forssén 2011, Bilaga 2, där jag kommenterar Rendahl 2009 i nu berörda hänseende.

⁷¹⁸ Jfr Forssén 2011, Bilaga 2. Notera att NAFTA den 1 oktober 2018 helt ersattes av USMCA, dvs. United States-Mexico-Canada Agreement, vilket sålunda är ett nytt handelsavtal mellan USA, Kanada och Mexiko.

⁷¹⁹ Jfr Forssén 2011, Bilaga 2.

⁷²⁰ Jfr för urval av länder utanför EU: Forssén 2011, Bilaga 2, där både engelskspråkiga och icke engelskspråkiga länder utanför EU nämns.

materiellt hänseende är jämförbar med momsens enligt EU-rätten (jfr 12 201 031, 12 211 110 och 12 213 164). Jag gjorde i min licentiatavhandling en sådan viktning av OECD:s uppgift om att nästan tre fjärdedelar av världens länder har moms.⁷²¹ Rendahl 2009 anger bara lakoniskt att det endast är USA bland OECD-länderna som inte har ”a form of value added tax”.⁷²²

Jag anser sålunda, om nu ändå något kort ska nämnas om avhandlingar i ämnet mervärdesskatt på senare år, att Papis-Almansa 2016 också borde ha innehållit en bättre komparation av mervärdesskatt enligt EU-rätten med tredje länder. Där har, i likhet med i Rendahl 2009, Australien valts, vilket fungerar, eftersom Australien – till skillnad från Kanada – hanterar problem med olika skattesatser för sin GST på samma sätt som enligt EU-rätten, dvs. genom att GST endast tas ut på federal nivå.⁷²³ Emellertid borde det valet ha kombinerats med ett tredje land som – till skillnad från valet av Nya Zeeland – är ett land med en bruttoskatt, såsom beträffande *sales tax* i USA. Kombinationen Australien och USA – eller för den delen kombinationen Nya Zeeland och USA – hade givit en bättre kontrastverkan mot momsens enligt EU-rätten än den i Papis-Almansa 2016 valda kombinationen Nya Zeeland och Australien.

Jag noterar dessutom att Papis-Almansa 2016 inte är fullständig beträffande vad som anges i avsnitt 1.5, State of research, avseende svensk forskning i ämnet mervärdesskatt. Ingen av mina båda avhandlingar nämns, och jag saknar flera av de svenska avhandlingarna i ämnet. Att en akademisk avhandling avfattas på engelska språket är enligt min mening inte något godtagbart motiv för att frånga det svenska fullständighetskravet i nämnda hänseende.

Dessutom är redan titeln i Papis-Almansa 2016 missvisande för ämnet, precis som titeln i Henkow 2008: uttrycket European VAT används i båda titlarna.⁷²⁴ Det finns ingen European VAT eller EU VAT. Det finns svensk moms, dansk moms, tysk moms etc., och innehållet i EU-ländernas momslegstiftningar styrs av EU-rätten på området. Sålunda är det exempelvis korrekt att använda uttryck som exempelvis momsens enligt EU-rätten eller, om nu engelska språket ska användas, European VAT law eller – ännu hellre i så fall – EU VAT law. Det finns för närvarande ingen EU-moms – inte ens en EU-skatt. Jag betitlade sålunda Forssén 1995 (1) ”Svensk moms i

⁷²¹ Jfr Forssén 2011, Bilaga 2.

⁷²² Jfr Rendahl 2009 s. 3.

⁷²³ Jfr Forssén 2011, Bilaga 2 med hänvisning till Rendahl 2009 s. 47, 50 och 51.

⁷²⁴ Jfr ”Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GST Systems” resp. ”Financial Activities in European VAT A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities”.

EU”, och det dög för att boken skulle tas upp för utlåning hos Library of Congress, dvs. Kongressbiblioteket i USA.

Den som ska skriva en akademisk avhandling bör sålunda ha täckning redan i titeln på sitt verk för vad som ska bedömas av en betygsnämnd, vilket jag påpekade vid ett s.k. halvtidsseminarium som en doktorand höll i ämnet mervärdesskatt den 16 maj 2017 vid institutionen för juridik, psykologi och socialt arbete (JPS) hos Örebro universitet, när denne beträffande titeln på det utkast som presenterades använde samma missvisande uttryck som jag nyss nämnt används i titlarna på Henkow 2008 och Papis-Almansa 2016.⁷²⁵ I Rendahl 2009 används för övrigt på s. 14 på samma missvisande sätt uttrycket ”EC VAT”.

Vid nämnda halvtidsseminarium föreslog jag även bl.a. att doktorandens studie av ämnet *composite supplies* (sammansatta transaktioner) på momsområdet skulle tjäna på en komparativ analys, och jag framförde Nya Zeeland som ett land utanför EU för jämförelse av EU-rätten, eftersom det landet, som nämnts, har en GST som är en enkel principriktig moms i det att den saknar differentiering av skattesatsen. Det skulle fungera väl då Rendahl 2009 innehöll en sådan analys där, som nämnts, komparation med bl.a. Nya Zeeland skedde, men avseende gränsöverskridande elektroniska tillhandahållanden (”Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies”). Jag antar att det finns en hel del att hämta från Nya Zeeland beträffande tillvägagångssättet för att tillämpa en enda momsats på sammansatta transaktioner. Det skulle bidra till att uppfylla kriteriet användbarhet för akademiska avhandlingar bl.a. om eller snarare när utredningen SOU 2006:90, *På väg mot en enhetlig mervärdesskatt*, återupptas (jfr även 12 214 010). Doktoranden svarade dock att denne och handledaren/-arna i och för sig hade diskuterat att göra en komparativ studie, men valt att inte göra så – utan att seminariedeltagarna fick någon förklaring till det.

Komparationen med länder utanför EU som har bruttoskatter, såsom *sales tax* i USA, har inte bara ett värde, genom nämnda kontrastverkan, för analysen av momsen enligt EU-rätten, utan också för utvecklingen av en EU-skatt (jfr även 12 201 010). EU-projektet kommer, enligt min uppfattning, att kräva att arbetet med att införa någon form av EU-skatt återupptas, och det lär bli en bruttoskatt eftersom en konkurrerande

⁷²⁵ Jag förklarade också vid doktorandens i fråga uppläggningsseminarium 2015-10-19 hos JPS vid Örebro universitet att uttrycket EU-rättslig metod är missvisande, när denne anförde att en sådan skulle användas för studien i fråga. Det finns ingen EU-rättslig metod för den analys som ska genomföras i en akademisk avhandling. Det finns principer för tolkning av rättsfall utvecklade av EU-domstolen, men det är således en annan sak. Ingen annan seminariedeltagare reagerade vid det tillfället heller.

momsliknande skatt inte får förekomma.⁷²⁶ EU-kommissionen förordade redan 2004 införande av en EU-skatt och uppmanade rådet att arbeta med frågan, men tills vidare saknar EU en sådan egen beskattningsrätt som en EU-skatt skulle innebära.⁷²⁷ Det som skulle ge en, enligt min mening negativ utveckling såväl på nationell nivå som på EU-nivå av framför allt företagsbeskattningen, vore införandet av FTT (jfr 12 213 235). En sådan skatt på finansiella transaktioner skulle, i så motto att den skulle förväntas ersätta eller komplettera företagsbeskattningen, vara direkt kontraproduktiv i förhållande till en grundtanke för momsen av innebörd att den ska träffa transaktioner avseende varor och tjänster. Enligt min mening innebär tryckning av pengar eller att flytta pengar fram och tillbaka mellan banker och företag inte att varor och tjänster produceras. På samma sätt som det skulle ha en menlig inverkan på penningpolitiken och finanspolitiken att tillåta bitcoins utan registrering hos Finansinspektionen (jfr 12 213 153), skulle, enligt min uppfattning, införande av FTT tämligen omgående göra det omöjligt att bedriva en finanspolitik som omfattar företagsbeskattningen, eftersom skattedebitering och uppbörd avseende FTT enbart skulle ha en indirekt koppling till produktionen av varor och andra tjänster än finansiella. Ekonomisk-politiskt fokus bör, enligt min mening, i stället sättas på att få både penningpolitiken och finanspolitiken att fungera, och då ger jag – för att alludera på en strof från diktaren Lars Forsell – en ljusglimt åt makten, genom att föreslå revideringarna under 12 213 153 av ML och mervärdesskattedirektivet beträffande bitcoins och andra liknande virtuella valutor. Därvidlag har jag också tagit upp frågan om *ne bis in idem* (jfr 12 213 153), och får här tillägga att mitt reformförslag skulle bidra till att lösa makten i form av HD från dilemmat av att i dylika fall behöva ställa ett behov av att skydda systemet mot den enskildes behov av rättssäkerhet. I HD:s mål NJA 2010 s. 168 I och II, där HD i motsats till i nämnda NJA 2013 s. 502 (jfr 12 213 153) ansåg att förfaranden om skattetillägg resp. om skattebrott inte stred mot *ne bis in idem*-principen, anförde justitierådet Stefan Lindskog för egen del bl.a. att ”huruvida den svenska ordningen med dubbla prövningar av och dubbla påföljdssystem för en oriktig skatteuppgift är godtagbar i ett rättsstatligt perspektiv har efter min mening fått en uppmärksamhet som den i materiellt hänseende knappast förtjänar.” NJA 2013 s. 502, om än enligt min mening onyanserad (jfr 12 213 153), visar att det knappast var ett väl avvägt omdöme från justitierådet Lindskog – som för övrigt numera är ordförande i HD. Uttalandet borgar enligt min uppfattning knappast för vare sig rättssäkerhet för den enskilde eller utveckling av skattesystemet. Mitt

⁷²⁶ Sistnämnda följer av art. 401 i mervärdesskattedirektivet. Jfr även avsnitt 2.4.1.4 i Forssén 2019 (1).

⁷²⁷ Jfr Veckobrevet från EU-representationen i Bryssel vecka 30 år 2004, www.regeringen.se. Jfr även Forssén 2011, avsnitten 8.2 och CONCLUDING VIEWPOINTS samt avsnitt 1.2.3 i Forssén 2019 (1).

reformförslag beträffande ML och mervärdesskattedirektivet med hänsyn till bitcoins utan tillstånd från Finansinspektionen är en avvägning mellan den enskildes intresse av en fungerande penning- och finanspolitik och av rättssäkerhet förfarandemässigt sett och i processer som berör skatt. *Det* är ett exempel på vad jag i andra sammanhang benämner god teknokrati. I en rättsstat bör det inte finnas något motsatsförhållande mellan statens intresse av att det ska finnas en fungerande penning- och finanspolitik och att försäkra den enskildes rättssäkerhet i nämnda hänseenden. En ambition med att jag därvidlag har lanserat en ny gren inom *fiscal sociology* (skattesociologi), dvs. *the Making of Tax Laws* (jfr 12 201 034 och 12 213 214), är att den skatterättsliga forskningen ska ge lagstiftaren impulser till skattereformer som denne idag inte får från vare sig den företrädesvis rättsdogmatiska forskningen på skatteområdet eller från avgöranden i högsta instans.⁷²⁸ Jfr härvidlag också vad jag redogör för under 12 213 214 ang. processrättsliga funderingar på temat makt och rätt i skatterättssammanhang som har bidragit till att jag anser att *fiscal sociology* är ett ämne som bör lyftas i Sverige.

Jag får för min del anföra som exempel på behovet av *fiscal sociology*-perspektivet på den skatterättsliga forskningen i Sverige, att även om NJA 2013 s. 502 var ett steg i rätt riktning för den enskilde och rättssäkerheten finns det en mer nyanserad analys att göra ang. *ne bis in idem*-principen i förhållande till bl.a. neutralitetsprincipen för momsens.⁷²⁹ Då bör en analys av proceduren för *the Making of Tax Laws* sättas före rättshistoria och annat som enbart får en tjänande funktion för undersökningen av skattereglerna. Därigenom säkras bättre enligt min mening att det inte – om än omedvetet – utvecklas en ohelig hegemoni mellan den akademiska världen och de högsta domstolsinstanserna av innebörd att nödvändigheten av att ett bredare perspektiv anläggs på det svenska skattesystemet undertrycks.⁷³⁰ Ett sådant förhållningssätt bidrog enligt min uppfattning till att SKV i ställningstagandet 2016-03-31 ang. bemanningsföretag inom vård och omsorg gick förbi att EU-domstolen i mål C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) börjar sin prövning – i pkt 23 och 24 – av frågan om momsplikt eller undantag därvidlag med bestämmelsen av skattesubjektet (jfr 12 213 214).

Det är inte den legitimerade sjuksköterskan etc. som är anställd hos bemanningsföretaget som är den beskattningsbara personen, utan det är bemanningsföretaget. Med hänvisning till bl.a. HFD:s

⁷²⁸ Jfr Forssén 2019 (6).

⁷²⁹ Jfr avsnitten 10.1-10.4 i Forssén 2019 (8). Jfr även 12 213 153.

⁷³⁰ Om fenomenet vore medvetet, skulle jag beskriva det som en ohelig allians. Emellertid antyder jag inte någon konspirationsteori, så jag använder uttrycket ohelig hegemoni.

förhandsbesked HFD 2018 ref. 41 har SKV till slut ändrat inställning enligt två ställningstaganden 2018-10-25,⁷³¹ där det ena, som nämnts, innebär att bl.a. ställningstagandet 2016-03-31 upphörde den 1 juli 2019.⁷³²

På samma sätt som SKV gjorde i ställningstagandet 2016-03-31 går i förhandsbeskedet HFD 2016 ref. 6 SRN, HFD och EU-domstolen i sitt förhandsavgörande [mål C-264/14 (Hedqvist)] förbi skattesubjektsfrågan, och problemet med att EU-domstolens rättspraxis – enligt målet C-455/98 (Salumets m.fl.) – innebär att principen om skatteneutralitet förhindrar att det görs en allmän åtskillnad mellan lagliga och olagliga transaktioner för att bestämma om en ekonomisk verksamhet föreligger, när SRN och HFD ska bedöma objektsfrågan ang. momspliktens omfattning beträffande tjänster avseende bitcoins. Om inte EU-domstolen ger ett tillräckligt underbyggt förhandsavgörande, måste, enligt min uppfattning, HFD ändå noggrant utveckla frågorna på egen hand (jfr 12 213 153). I forskningen på momsområdet framkommer samma förhållningssätt som SRN, HFD och EU-domstolen uppvisade i nyss nämnda förhandsbesked och då som ett tillvägagångssätt, varvid motivet verkar vara en generalisering av innebörd att momsen bara skulle vara transaktionsinriktad eller transaktionsbaserad.⁷³³ Genom att undvika skattesubjektsfrågans betydelse, blir således analysen av objektsfrågan inte heller tillräckligt underbyggd, enligt min uppfattning.

Att det nyss beskrivna förhållningssättet eller tillvägagångssättet från den akademiska världen överförs till SKV och domstolarna leder, enligt min mening, till en i företagsbeskattningshänseende strukturell

⁷³¹ Se SKV:s ställningstagande 2018-10-25 (Uthyrning vårdpersonal, mervärdesskatt), dnr 202 398355-18/111, och SKV:s ställningstagande 2018-10-25 (Social omsorg, mervärdesskatt), dnr 202 398382-18/111.

⁷³² Se SKV:s ställningstagande 2018-10-25 (Social omsorg, mervärdesskatt), dnr 202 398382-18/111.

⁷³³ Jfr Henkow 2008 (s. 6), där, i likhet med i Rendahl 2009, en företagare verkar förutsättas vara ett stort företag – småföretagarens momsproblem berörs inte. Nämnda snabba utveckling avseende elektroniska tjänster gör att varken Henkow 2008 eller Rendahl 2009 bör hindra forskare att välja samma ämnen. Särskilt beträffande finansieringstjänster borde dessutom bl.a. privaträttsliga optioner behandlas (jfr 12 213 235), vilket inte sker i Henkow 2008. Det är dock viktigt att forskarnas handledare framhåller att både skattesubjektet och skatteobjektet bör behandlas, så att det inte utvecklas en tradition av att begränsa analysen till sistnämnda, bara för att det sägs ibland att momsen är transaktionsinriktad. Jag har, som nämnts (jfr 12 212 211), också kritiserat SOU 2002:74 för inställningen att ett ”verksamhetstänkande” i ML skulle ersättas med ett ”transaktionstänkande” med det motivet: se Forssén 2011, avsnitten 1.1.3.2, 4.1, 4.2 och 8.1.4 ang. underfråga B, till huvudfrågan A (i min licentiatavhandling). Båda perspektiven äger giltighet avseende momsen enligt ML och enligt EU-rätten, och kan till och med kompletteras med ett tillgångstänkande (jfr 12 212 211).

diskriminering av den enskilde i egenskap av småföretagare.⁷³⁴ Det kan vara ett avgörande stöd för småföretagaren att lagstiftaren får impulser till reformer av materiella skatteregler, så att skatteregler kan skapas som i möjligaste mån saknar *communication distortions*.⁷³⁵ Det motverkas av att HFD och forskarna generaliserar, i enlighet med vad ovan beskrivits, kring svåra frågor, varvid jag, till belägg av förekomsten av samma fenomen hos HD, särskilt får erinra om justitierådet Stefan Lindskogs nämnda inställning där till frågan om omfattningen av *ne bis in idem*-principen (jfr 12 213 153).

Att lyfta ämnet *fiscal sociology* i forskningen borde bidra till att identifiera en faktisk gällande rätt hos SKV som aldrig prövas i högsta instans (jfr 12 201 031), vilket vore av stort värde för den enskilde processuellt sett.⁷³⁶ Över tid är det svårt att upptäcka den beskrivna oheliga hegemonin på temat makt och rätt: Den blir dock tämligen klar om de delar som består i den akademiska världen, närmare bestämt forskningen inom skatterätten, och de högsta domstolsinstanserna samt lagstiftaren, betraktas som en hermeneutisk cirkel.⁷³⁷ Att lagstiftaren bara väntar på impulser till skattereformer från forskare och prejudikat bidrar inte till att identifiera förekomsten av en faktisk gällande rätt hos SKV etc. Därför behövs enligt min mening *fiscal sociology* i skatterättsforskningen, och ett ögonblicksperspektiv utifrån en sådan hermeneutisk cirkel som nyss nämnts innebär enligt min uppfattning att proceduren för *the Making of Tax Laws* kan ges en analys som utmynnar i att förekomsten av en faktisk gällande rätt vid sidan av gällande rätt i egentlig mening identifieras. Problemet med att göra en bedömning över tid av behovet av lagändringar på skatteområdet överbryggas genom det *fiscal sociology*-perspektivet, och således bör, som nämnts, bl.a. rättshistoria enbart ha en tjänande funktion för en

⁷³⁴ Här kan *fiscal sociology* också tänkas innehålla ett genusperspektiv på småföretag, varvid jag hänvisar till vad som anförs om strukturell ojämlikhet i Gunnarsson och Svensson 2009 s. 209.

⁷³⁵ Jfr 12 201 034 med hänvisning till Forssén 2019 (6).

⁷³⁶ I ett s.k. pedaseminarium vid Örebro universitet den 10 mars 2016 beskrev jag den faktiska gällande rätt som i praktiken etableras genom SKV:s uppfattningar i olika frågor utan förankring i prejudikat från HFD som den del av ett isberg som ligger under vattenytan, medan avgöranden i högsta instans vilka anses ge uttryck för gällande rätt i egentlig mening (prejudikat) är den del av isberget som ligger ovanför vattenytan (jfr även 12 213 124 och 12 214 030). För övrigt distribuerades i samband med seminariet, via institutionen JPS hos Örebro universitet, bl.a. *Paper on The Making of Tax Laws*, av Björn Forssén.

⁷³⁷ Jfr Peczenik 1986 s. 244 ang. begreppet hermeneutisk cirkel: En helhet som endast kan förstås om man förstår dess delar och delarna kan förstås endast om man förstår helheten. Jfr även Forssén 2008 s. 60 och 91, där jag använder hermeneutisk cirkel ang. mervärdesskatteprincipen enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet och de grundprinciper (delar) som bildar den principen (helheten), och vilka kan utläsas ur den bestämmelsen. Jfr ovan i detta avsnitt ang. momsens enligt EU-rätten – jfr även 12 201 031, 12 211 110 och 12 213 164.

undersökning av skattereglerna ur nämnda perspektiv. Småföretagaren borde – enskilt eller via sina intresseorganisationer – uppvakta lagstiftaren med krav på att ämnet *fiscal sociology* beaktas. Det bör bidra till att forskarvärlden också anammar behovet av ämnet *fiscal sociology* i den svenska skatterättsforskningen. Det kräver dock – sannolikt – att den akademiska världen undervisar makten i ämnet,⁷³⁸ och det förutsätter att sådan forskning först kommer igång.

Jag jämför i sistnämnda hänseende med den svenska upplysningens Johan Henric Kellgren (1751-1795), som på 1700-talet argumenterade för skråväsendets avskaffande till förmån för näringsfrihet, och anförde att motståndet kom från ”illa uplyste Regeringar”.⁷³⁹ Skråväsendet avskaffades först ett halvt sekel efter Kellgrens död. Den väntetiden på nödvändiga skattereformer har inte dagens företagare och innovatörer på sig, vilket beläggs av bl.a. nämnda snabba utveckling beträffande bitcoins etc. I en pamflett av professor Ulf Cervin (†), *Piratens Lagsaga*, läser professorn Fritiof Nilsson Piratens böcker med juristens ögon. Exempelvis kommer professor Cervin in på bl.a. hästköp och värdepapper och gör pedagogiska kommentarer av Piratens skrönor.⁷⁴⁰ Idag hade kanske professor Cervin lagt till, för jämförelse med bitcoins (som inte omfattas av Finansinspektionens tillstånd – jfr 12 213 153), Bombi Bitts resonemang med Eli om femtiolappen som inte är någon femtiolapp.⁷⁴¹

Exemplet från Bombi Bitt och jag visar, enligt min mening, att även om utvecklingen går snabbt framåt gäller alljämt grundläggande tankar för sådant som ekonomi – och därigenom också för skatter. Det gäller bara att inte förlora perspektivet, och, såsom jag anser att SRN och HFD gör i HFD 2016 ref. 6, underlåta att göra en grundlig analys, innan slutsatser dras om vad nya företeelser i ekonomin såsom bitcoins innebär. Lagstiftaren verkar dock inte arbeta kontinuerligt med reformering av ML i förhållande till teknikutvecklingen och t.ex. sådana nya företeelser som bitcoins. Det är nödvändigt att så sker, så att ML kan uppdateras och erhålla ett sådant innehåll att grundläggande principer för momsen,

⁷³⁸ Jag uppmanade till det vid pedaseminarier vid Örebro universitet den 10 mars 2016.

⁷³⁹ Jfr Kellgren 1784 s. 10.

⁷⁴⁰ Jfr Cervin 1982 s. 17ff.

⁷⁴¹ Se Bombi Bitt och jag, av Fritiof Nilsson Piraten, s. 73, där Bombi Bitt i historien om Kyrksilvret (i Tosterups kyrka) säger bl.a. följande till Eli (Piratens alter ego): ”De e besynnerligt. Om ja har femti riksdaler o inte har reda på de, så e ja fatti. Har ja reda på de, så e ja rik. Om Du har reda på de, så kan du ta femtilappen o då har du femti riksdaler. Men om ingen nånsin får reda på de så e de ingen femtilapp. Kan Du begripa de: en femtilapp, som inte e nån femtilapp? För en femtilapp ska va värd femti riksdaler, men en femtilapp som aldrig nån får reda på e inte värd ett dugg.” Jfr bitcoins som ingen känner till, dvs. som inte är registrerade hos Finansinspektionen: De bör inte ges ett värde, utan den enskilde som bl.a. inser fördelen av en skattefinansierad välfärd bör avvisa dylikt påfund som ’Kiviks marknad’.

såsom konkurrens- och konsumtionsneutralitet, inte åsidosätts av en föråldrad mervärdesskattelagstiftning. Att lagstiftaren är tämligen passiv därvidlag är enligt min uppfattning ytterligare ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat *ord och kontext* i samband med tillkomsten av skatteregler (jfr 12 213 235).

I förevarande arbete bildar de återkommande kommentarerna ang. ML och mervärdesskattedirektivet i *ord och kontext*-hänseende även noder till att fortsätta i annat sammanhang med att utveckla den gren inom *fiscal sociology* som jag har lanserat för bedömning av proceduren för *the Making of Tax Laws*.⁷⁴² Dessa reflektioner har, som nämnts, också betydelse för processrättsliga aspekter på momsens, och därvidlag får jag framhålla att min inriktning på ämnet *fiscal sociology* inte bara är avsedd att ge SRN, HFD, HD, skatterättsforskare och lagstiftaren stöd vid analysen av gällande rätt på momsområdet, utan den ger förhoppningsvis också skattekonsulter och advokater stöd för deras rådgivning i syfte att undvika att tvister uppstår mellan deras klienter och SKV. Det gäller att öva upp ett tänkande för att hitta de momsmässiga fallgroparna vid upprättande eller granskning av det civilrättsliga avtalet, vilket jag också berör i annat sammanhang.⁷⁴³ Det tillvägagångssättet kan givetvis också användas i kontrollhänseende. Exempelvis kan det, beträffande finansiella tjänster, underlätta skatteutredningar från SKV:s av vad som *de facto* finns bakom bl.a. uttryck som *courtage* i en banks verksamhet. Normalt sett tas en *courtage*avgift ut av banker och finansieringsinstitut i samband med värdepappershandel och den undantas då från momsplikt (jfr 12 213 151). Emellertid avgör inte enbart benämningen *courtage* om en avgift ska mervärdesskattebeläggas eller inte. Det avgörande för beskattningsfrågan är i grunden inte substantivet, dvs. benämningen som används för en aktivitet, utan verben, dvs. vad som faktiskt sker och bildar underlaget för avgiften. Det är något som jag har framhållit i samband med introduktionen av *the Making of Tax Laws* som en gren av *fiscal sociology*.⁷⁴⁴

Här får jag helt kort beträffande moms och finansieringstjänster, utöver nämnda problematik med att bedöma det verkliga innehållet i en tjänst för vilken *courtage*avgift utgår och problematiken beträffande

⁷⁴² Jfr 12 200 001, där jag ger en översikt till dessa noder i förevarande arbete, och vilka kan leda till särskild publikation om temat *ord och kontext* för skapandet av skatteregler eller till utveckling av nya upplagor av mina tidigare böcker om *the Making of Tax Laws* – jfr Forssén 2019 (6).

⁷⁴³ Jfr Forssén 2019 (4).

⁷⁴⁴ Jfr Forssén 2019 (6), avsnitt 3.3.1 i *Part A*, där jag bl.a. anför: “The rule of thumb should in my opinion be that the civil servant does not try to use a concept, label or some kind of noun before knowing more about the relevant verbs” and that “Taxation is usually about activities”.

privaträttsliga optioner (jfr 12 213 235), beröra räntebegreppet (jfr 12 213 151 och 12 213 161). En analys måste börja med att finansiella institut tillgodogör sig ränteinkomster genom floaten (jfr 12 213 153). Utredningen SOU 1998:14 visar att pengar inte är något precist begrepp, vilket, som nämnts, borde ha utvecklats mer i Henkow 2008 (jfr 12 213 153). På samma sätt verkar dock utgångspunkten i Henkow 2008 vara att ränta går att beskriva som ett precist begrepp med tre beståndsdelar.⁷⁴⁵ Henkow 2008 innehåller resonemang om att en banks avgift för förmedling av kredit måste skiljas från räntedebiteringen, och att bristen på metod därvidlag antagligen skulle vara skälet till att tillhandahållande av kredit undantas från moms.⁷⁴⁶ Begreppet ränta är, som nämnts, inte definierat i skattelagstiftningen (jfr 12 213 151). Att räntebegreppet är komplext att hantera momsmässigt framgår dessutom redan av utredningen SOU 1989:35, vilken, i likhet med SOU 1998:14, också lämnas därefter i Henkow 2008.⁷⁴⁷ Enligt min mening är det just på grund av nämnda orsak som räntebegreppet, i egenskap av ett begrepp som likt begreppet pengar är vagt (jfr 12 213 153), bör ges en utförlig analys i forskningen, och inte bara beskrivas som ett precist begrepp utifrån t.ex. en Ernst & Young-studie.⁷⁴⁸ Den angelägenheten blir inte mindre av att EU-domstolen i mål C-264/14 (Hedqvist) anger att domstolens praxis innebär att undantagen från skatteplikt för finansiella transaktioner i art. 135.1 d-f i mervärdesskattedirektivet bl.a. syftar till att minska de svårigheter som är förenade med fastställandet av beskattningsunderlaget och den avdragsgilla mervärdesskatten (jfr 12 213 153).

Räntebegreppet bör enligt min mening ges en analys som i likhet med SOU 1998:14 utgår från grunderna (floaten etc. – jfr 12 213 153), och framför allt i momshänseende bör beaktas att banker och andra finansinstitut tillämpar en rik flora av avgifter vid sidan av ränta på kredit. Påverkar det bestämningen av vad som utgör ränta? För den frågeställningen bör både den ekonomiska verksamheten hos banker och finansinstitut, dvs. subjektfrågan, beaktas och inte enbart ett transaktionsperspektiv anläggas. Sistnämnda är i och för sig särskilt viktigt för bedömningen av objektfrågan, men en noggrann undersökning av samma slag som i SOU 1998:14 kräver enligt min mening att analysen också omfattar bankens etc. egen balansräkning. Tills en sådan holistisk undersökning skett är, enligt min uppfattning – från ett forskningsperspektiv – ränta enbart ett substantiv och de

⁷⁴⁵ Jfr Henkow 2008 s. 54: "...the interest is thus composed of a pure interest payment, a pure risk premium and a fee to the bank."

⁷⁴⁶ Jfr Henkow 2008 s. 7.

⁷⁴⁷ Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 192 och även s. 193 – se mina referenser därvidlag: 12 213 151 och 12 213 161 samt Forssén 1993 s. 105, Forssén 1994 s. 139, Forssén 1998 (1) s. 174, Forssén 2001 s. 208 och Forssén 2011, avsnitt 3.4.1.

⁷⁴⁸ Jfr Henkow 2008 s. 54.

bakomliggande omständigheter (verben), vilka ska ge ett substansmässigt innehåll åt räntebegreppet, är oprövade. Ifrågavarande aspekter bör vara av intresse för framtida forskningsinsatser om moms och finansieringstjänster. I ett makt och rätt-perspektiv bör *allmänt sett* inte bara bankernas särskilda ställning, i egenskap av sådana samhällsviktiga företag som politikerna inte tillåter att de försätts i konkurs, särskilt beaktas, utan även att framtiden kan bringa en FTT. Då blir det för den demokratiska granskningen av olika maktstrukturer i samhället – för upprätthållande av en god teknokrati för den som så vill – än viktigare med transparens beträffande relationen mellan staten och bank- och finansieringsinstitut ang. uppbyggnad av (skatte)system och kontroll. En FTT skulle systemmässigt innebära något helt annat från ett makt och rätt-perspektiv än bankräntor etc., där banker och finansinstitut gör preliminärskatteavdrag på räntor och lämnar kontrolluppgifter till SKV: FTT skulle, enligt min uppfattning, innebära en beskattning där staten genom SKV skulle nödgas förlita sig helt på bank- och finanssystemet angående såväl skattedebitering som kontroll. Framtida forskningsinsatser om bl.a. moms och finansieringstjänster bör därför, enligt min uppfattning, inte ske enbart utifrån en traditionell rättsdogmatisk synvinkel, utan de bör kompletteras med *fiscal sociology*-perspektivet på skattesystemet i en vid bemärkelse.⁷⁴⁹ För övrigt får nämnas att om andra EU-länder väljer att införa FTT (jfr 12 213 235) lär Sverige få svårt att avstå från att införa FTT. Jag hänvisar härvidlag dels till att ett avgörande skäl till att moms inte infördes på finansiella tjänster i samband med momsreformen 1991 (SFS 1990:576 – jfr 12 201 031) var att Sverige skulle stå ensamt i Europa därvidlag,⁷⁵⁰ dels till att Sverige inte längre kan luta sig mot Storbritannien i EU-frågor, om Storbritannien utträder ur EU den 31 januari 2020.⁷⁵¹

Särskilt i anslutning till vad jag ovan anför om processrättsliga och utredningsmässiga aspekter på momsen får jag också föreslå att även Sveriges advokatsamfunds vägledande regler om god advokatsed ses

⁷⁴⁹ Jfr Forssén 2019 (6), som kan betraktas som en förstudie till forskningsinsatser beträffande skattesystemet i en vid bemärkelse. För en snabb introduktion till *the Making of Tax Laws*: se *Paper on The Making of Tax Laws*, av Björn Forssén (www.forssen.com).

⁷⁵⁰ Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 193.

⁷⁵¹ Sverige borde enligt min uppfattning redan från EU-inträdet 1995 ha engagerat sig i att vara med och leda i frågor om EU-projektet, i stället för att passivt avvakta förslag som kommer från t.ex. Frankrike, Storbritannien och Tyskland. Jag röstade för Sveriges EU-inträde, men inte för att Sverige ska gå i ledband åt något större EU-land. Jag förlitade mig på svensk tradition från FN-arbetet, och anser alltså att ett litet land kan vara med och leda internationellt. Det framför allt de s.k. EU-migranterna efterfrågar – även om de kanske inte är medvetna om det – är att bl.a. Sverige ser till att få igång igen projektet med införande av en EU-skatt. *Det* vore solidariskt gentemot fattiga människor i bl.a. Bulgarien och Rumänien.

över, så att de får en särskild utformning för advokatens roll i processer som rör materiella skattefrågor. Exempelvis borde det införas en regel om vad som förväntas från advokaten, om denne upptäcker att motparten i egenskap av SKV inte känner till innebörden av en materiell skatteregel. Ska advokaten förlita sig på devisen *jura novit curia* och så att säga förlita sig på att domstolen undervisar motparten SKV? En advokat får enligt 5.4 i nämnda vägledande regler inte vilseleda en motpart om t.ex. innehållet i en rättsregel, men har samtidigt ingen skyldighet att undervisa motparten därvidlag. Ett problem är att advokaten kanske inte har anlitas förrän målet befinner sig i kammarrätten, och då är det inte ovanligt att SKV som motpart anför att ett beriktigande för klientens vidkommande beträffande rättsfrågan enbart utgör en efterhandskonstruktion.⁷⁵² I 8 kap. rättegångsbalken (1942:740) finns vissa regler om en advokats skyldigheter och nämnda vägledande regler m.m. utvecklas med beaktande av bestämmelserna i rättegångsbalken. Däremot anger de vägledande reglerna inget särskilt om FPL, som är väsentligt mindre omfattande än rättegångsbalken och i förarbetena anges bara att rättegångsbalken i vissa hänseenden kan tjäna som en förebild.⁷⁵³ Jag anser sålunda att det föreligger ett behov av att anpassa nämnda vägledande regler även till SFL och förvaltningsprocesslagen,⁷⁵⁴ så att det inte får lända klienten till nackdel, genom att rätten tar hänsyn till sådana påståenden från SKV:s sida som nyss nämnts, om advokaten påpekar att SKV inte känner lagen. Emellertid förutsätter det att inte bara *jura novit curia* är en realitet, utan också att en hög integritet kan förväntas från domstolarna. Därför bör, enligt min mening, samtidigt skattebrottslagen (1971:69) reformeras, så att det, i stället för nuvarande 15 §, införs en absolut regel om att ett mål om skattebrott ska vilandeförklaras i avvaktan på avgörande i förvaltningsdomstolarna av en för målen gemensam skattefråga, varvid en skyldighet för de allmänna domstolarna bör införas om att vid behov av materiell processledning bidra till en sådan, framför allt om den tilltalade inte har råd att driva en skatteprocess i en komplex fråga.

Att i lagstiftningsproceduren minimera *communication distortions* mellan lagstiftarens syfte med en regel och hur den färdiga lagregeln kan tolkas är, enligt min uppfattning, grundläggande också för att göra skatteprocessen rättssäker. Det är därför även grundläggande för den gren inom *fiscal sociology* som jag har lanserat, dvs. *the Making of Tax*

⁷⁵² Jfr Forssén 2019 (6), avsnitt 3.3.2 i *Part A*, där jag beskriver hur åklagaren i ett mål om grovt skattebrott och grovt bokföringsbrott – Svea hovrätts mål B 5292-01 m.fl. – där jag var en av de offentliga försvararna gjorde påpekanden om brister i åklagarens utredning beträffande gällande rätt i skattefrågan, varvid åklagaren bemötte vad som anfördes till klientens fördel, med hänsyn till hur processen sålunda utvecklades, med att det utgjorde efterhandskonstruktioner.

⁷⁵³ Jfr prop. 1989/90:74 s. 375.

⁷⁵⁴ Jfr 2.1.2, nämnda 5.4, 6.1.1 och 6.2.2 i Sveriges advokatsamfund juni 2016.

Laws. I ett makt och rätt-perspektiv vore den bästa rättssäkerhetsgarantin för småföretagaren – förfarandemässigt, i skatteprocessen och i skattebrottmål – att denne i nämnda lagstiftningsprocedur har makten över språket som används i företagsskattereglerna. Förenklat uttryckt: Företagaren och dennes organisationer ger lagstiftaren orden (jfr ovan i detta avsnitt om substantiv och verb), och lagstiftaren sätter orden i den kontext som t.ex. ska bilda ett handlingsimperativ av innebörden 'betala skatt' till den som ska omfattas av skatteregeln, dvs. företagaren. En målsättning bör, enligt min mening, vara att det inte ska förekomma regler som likt "6:7-fall" innebär beskattning av situationer vilka är obekanta i affärslivet utifrån språkbruket där (jfr 12 201 031 och 12 213 234).⁷⁵⁵

För övrigt får i nyss nämnda processuella hänseenden erinras om att den rättsdogmatiska forskningen som av tradition bedrivs avseende momsens bör, enligt min uppfattning, oavsett om den kompletteras med *fiscal sociology*-perspektivet på skattesystemet i en vid bemärkelse eller inte, beakta inte bara de materiella skattereglerna, utan även förfarandereglerna avseende momsens: Sonnerby 2010 saknar inget särskilt materiellt sett, men där kunde förfarandereglerna ha berörts mer på temat neutralitet (jfr 12 201 022). Frågan är t.ex. om förfarandereglerna kan tillåtas påverka principen om neutralitet i de materiella reglerna för valet av företagsform vid företagsbeskattningen (jfr även 12 201 024). Jfr i det hänseendet fråga A i avsnitt 10.3 i Forssén 2019 (8), som särskilt berör frågan huruvida val av företagsform ska spela någon roll för avgörande om dubbel lagföring ska anses föreligga (jfr även härvidlag 12 123 153 ang. *ne bis in idem* – dvs. förbudet mot dubbel lagföring beträffande skattetillegg och skattebrott etc.).

Jfr även 12 214 030, ang. empiriska undersökningar av förekomsten av en faktisk gällande rätt vid sidan av gällande rätt i egentlig mening.

12 214 000 Upplevelseindustrin, kultur, nöjen, idrott och medierna m.m. samt livsmedel

12 214 001 Inledning till upplevelseindustrin, kultur, nöjen, idrott och medierna m.m. samt livsmedel

Kultur, nöjen och idrott omfattas i princip av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första st. ML. I samband med momsreformen 1991, genom SFS 1990:576, gjordes, som nämnts (jfr 12 201 031), tjänsterna generellt skattepliktiga i likhet med vad som redan var fallet med varorna. Då uttalade lagstiftaren att på

⁷⁵⁵ Jfr Forssén 2019 (6).

kultur- och nöjesområdet bör skatteplikten vara generell och föreligga för bl.a. cirkusföreställningar, danstillställningar och restaurangunderhållning samt för sport- och idrottsevenemang.⁷⁵⁶ Flertalet upphovsrätter innefattades i vad som ansågs skola vara undantaget från skatteplikt på kulturområdet, men gjordes, som nämnts (jfr 12 213 111), skattepliktiga senare, genom momsreformen beträffande upphovsrätter till litterära och konstnärliga verk 1997, med tillämpning under vissa förutsättningar av den reducerade momssatsen om 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje st. 9 ML [pkt 9 enligt SFS 2019:261, tid. pkt 8 (ursprungligen införd 1997 som pkt 4 genom SFS 1996:1327)].

SRN:s lagkraftvunna förhandsbesked av 2018-05-07 ger ett exempel på vad som inte omfattas av den reducerade skattesatsen om 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje st. 9 ML. Sökanden tillhandahöll cv och personliga brev till sina kunder att användas i rekryteringssammanhang. De tillhandahållna tjänsterna karaktäriserades av att det faktaunderlag som kunden gav in bearbetades och presenterades i ett cv eller ett personligt brev i syfte att användas i rekryteringssammanhang. Enligt SRN är den tillämpliga skattesatsen för en sådan tjänst den generella om 25 procent, enligt 7 kap. 1 § första st. ML.

För övrigt gäller på kulturområdet, sedan den 1 november 1995 (SFS 1995:700), också – under vissa förutsättningar – den reducerade momssatsen om 12 procent, nämligen för konstnärers försäljning av egen bildkonst resp. vid import av bildkonst, enligt 7 kap. 1 § andra st. 2 och 3 ML (jfr 12 213 130).

Den reducerade skattesatsen om 12 procent enligt 7 kap. 1 § andra st. 2 anses dock inte gälla för en mellanman som enligt 6 kap. 7 § ML gör samma omsättning som görs av den upphovsman som är vederbörandes huvudman. Det följer av förhandsbeskedet RÅ 2003 ref. 39, där ett galleri som i eget namn förmedlade ett konstverk för upphovsmannens räkning, och som enligt 6 kap. 7 § ML gjorde samma omsättning som huvudmannen (upphovsmannen), ändå skulle tillämpa den generella momssatsen om 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML. Jfr under 12 201 031.

Skatterättsligt finns det ingen definition av vad som är kultur eller nöjen. Det finns inte heller någon definition av idrott i ML, utan lagstiftaren lämnar åt rättstillämpningen att bedöma vad som är sport eller idrott i ML:s mening.⁷⁵⁷

⁷⁵⁶ Jfr prop. 1989/90:111 s. 103. Jfr även SOU 2006:90 s. 185.

⁷⁵⁷ Se prop. 1996/97:10 s. 54.

Beträffande idrottslig verksamhet undantogs före 1991 i praktiken dåtidens hela idrottsrörelse, genom att skattefriheten på det området knöts till den inkomstskattemässiga behandlingen av ideella föreningar.⁷⁵⁸ Jfr i sistnämnda hänseende dagens 4 kap. 8 § ML som hänvisar, som nämnts (jfr 12 212 120), till 7 kap. 3 § IL beträffande begränsningen av vad som avses med ekonomisk verksamhet när det gäller ideella föreningar eller registrerade trossamfund. Om någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet gäller undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 11 a § första st. ML, förutsatt – enligt andra st. i samma lagrum – att tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller av en förening i de fall verksamheten inte anses som ekonomisk enligt 4 kap. 8 § ML. Om andra associations- och företagsformer tillhandahåller tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrott är omsättningen momspliktig. För sådan omsättning av tjänster inom idrottsområdet gäller sedan 1997 enligt 7 kap. 1 § tredje st. 11 ML den reducerade momssatsen om 6 procent (jfr 12 212 010 och 12 212 120).

Eftersom kultur, nöjen och idrott, som nämnts, omfattas i princip av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första st. ML, gäller, i de fall en omsättning inom dessa områden inte kan hänföras under någon av reglerna i 7 kap. 1 § andra och tredje st., den generella momssatsen om 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML. Jag använder här uttrycket upplevelseindustrin, för att illustrera att huvudreglerna i ML alltid är att omsättning av varor och tjänster omfattas av en generell skatteplikt enligt 3 kap. 1 § första st. och att momssatsen generellt sett är 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML. Jag tänker mig att dessa områden ligger som öar inom en i princip oändlig variation av skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster där den generella momssatsen om 25 procent gäller. På motsvarande sätt kan konsultområdet karakteriseras, dvs. ett vidsträckt område med omsättningar av varor och tjänster, där undantag såsom på utbildnings-, finans- och vårdområdena ligger som öar i området (jfr 12 210 101 och 12 213 151). Fall av undantag från skatteplikt resp. reducerade momssatser ska tolkas restriktivt, enligt EU-domstolens praxis (jfr 12 210 010).

Jag hänför, enligt den indelning av omsättning av tjänster i olika kategorier som jag gör i förevarande arbete (jfr 12 202 101), omsättning av tjänster inom upplevelseindustrin typiskt sett till kategori I. Prestationer på föremål, förmedling och personliga tjänster etc. Emellertid hänförs i enlighet med systematiken i ML korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning till kategori II. Delrätter

⁷⁵⁸ Jfr prop. 1989/90:111 s. 103.

till föremål, eftersom sådan omsättning utgör ett av 'undantagen från undantaget enligt 3:2 ML' på fastighetsområdet (jfr 12 212 120).

En hel del från det i och för sig oändliga området 'upplevelseindustrin' har berörts i tidigare avsnitt. Jag fortsätter med följande avsnitt:

- 12 214 010, där jag listar översiktligt dels omsättningar som jag har behandlat tidigare i framställningen och i vilka avsnitt de berörs, dels nämner återstående fall av undantag enligt 3 kap. 2-24 §§ (jfr begränsningen enligt 12 200 001 och 12 211 110) resp. fall av reducerade momssatser i 7 kap. 1 § andra och tredje st. ML;
- 12 214 020, där jag särskilt berör begreppet livsmedel och den reducerade momssatsen om 12 procent enligt 7 kap. 1 § andra st. 4 ML, vilket begrepp tidigare i framställningen har nämnts icke medföra gränsdragningsproblem gentemot sådana personliga tjänster som hotelltjänster och restaurangtjänster, vilka också omfattas av samma momssats och den sålunda gäller såväl för hämtmat (livsmedel) som för hotell- eller restaurangtjänster (jfr 12 212 114);
- 12 214 030, där jag särskilt berör undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 ML för en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av URL, och som redan berörts något tidigare i framställningen (jfr 12 213 111 och 12 213 121);
- 12 214 040, där jag nämner något om regler som berör medierna i ML; och
- 12 214 050, där jag bl.a. särskilt berör ovan nämnda 4 kap. 8 § ML ang. allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund samt återkommer till ovan nämnda 3 kap. 11 a § resp. 7 kap. 1 § tredje st. 11 ML ang. undantag från momsplikt på idrottsområdet resp. vilken momssats som ska tillämpas när sådant undantag inte gäller.

12 214 010 Översikt ang. undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 2-24 §§ resp. ang. reducerade momssatser enligt 7 kap. andra och tredje st. ML, m.m.

Undantagen från den generella principen om skatteplikt för omsättning av varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första st. ML (jfr 12 200 001) återfinns i 3 kap. 2-32 §§ ML.

I 3 kap. 1 a § ML anges dessutom att det finns särskilda bestämmelser i 9 c kap. om undantag från skatteplikt under den tid som varor är placerade i vissa lager (jfr 12 201 020 med hänvisning till 11 100 000, 21 122 000, 21 350 000 och 21 362 300).

Här gäller genomgången, med den begränsning som nämnts tidigare (jfr 12 200 001 och 12 211 110), undantagen i 3:2-24. Jag har tidigare i framställningen berört flera av dessa undantag, och även det undantag från skatteplikt för verksamhetsöverlåtelser, 3 kap. 25 § ML, som sedan 2016 utgörs av ett undantag från själva omsättningen, 2 kap. 1 b § ML (jfr 12 211 120). Nedan i detta avsnitt återges under:

I., en översikt avseende reglerna i 3:2-24 ML om undantag från skatteplikt för omsättning av varor och tjänster som jag dels har behandlat tidigare i framställningen, och var de återfinns, dels nämner jag något om övriga av dessa regler;

II., på samma sätt, en översikt avseende de fall av reducerade momssatser om 12 resp. 6 procent enligt andra resp. tredje st. i 7:1 ML, vilka utgör undantag från den generella momssatsen om 25 procent enligt 7:1 första st., och var de har behandlats tidigare i framställningen samt nämner jag något om övriga av dessa fall av reducerade momssatser; och

III. vilka undantag som är kvalificerade resp. okvalificerade samt i vilka fall okvalificerade undantag ger återbetalningsrätt vid omsättning till tredje land.

I. Undantag enligt 3:2-24 ML

Undantag på fastighetsområdet

Huvudregel: undantag enligt 3:2 ML; 'undantagen från undantaget' enligt 3:3 ML samt 9 kap. ML. Se 12 212 100-12 212 211.

Undantag för sjukvård, tandvård och social omsorg

Undantag enligt 3:4-7 ML. Se 12 213 210-12 213 214. Se även 12 213 235 och 12 213 240.

Undantag för utbildning

Undantag enligt 3:8 ML. Se 12 213 220-12 213 224. Se även 12 213 235.

Undantag för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel

Undantag enligt 3:9 ML. Se 12 213 150-12 213 154. Se även 12 213 235 och 12 213 240.

Undantag för försäkringstjänster

Undantag enligt 3:10 ML. Se 12 213 160-12 213 164.

Undantag för investeringsguld

Undantag enligt 3:10 a-10 c ML. Se 12 213 170-12 213 177.

Undantag inom kulturområdet

3 kap. 11 § 1 ML: Från skatteplikt undantas omsättning bestående i en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av URL. Undantaget har berörts i 12 213 111 och 12 213 121 och jag tar upp det även i 12 214 030.

3 kap. 11 § 2 ML: Från skatteplikt undantas omsättning bestående i tillhandahållande i biblioteksverksamhet av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna.

3 kap. 11 § 3 ML: Från skatteplikt undantas omsättning bestående i förvaring och tillhandahållande i arkivverksamhet av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna.

3 kap. 11 § 4 ML: Från skatteplikt undantas omsättning bestående i anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten och tillhandahållande i museiverksamhet av föremål för utställningar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna.

HFD har i förhandsbeskedet HFD 2018 ref. 18 ansett att ett bolags utställningsverksamhet inte utgör sådan i museiverksamhet anordnad utställning som avses i 3 kap. 11 § 4 ML, varför den inte omfattas av den reducerade skattesatsen om 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje st. 6 – numera 7 – ML. I stället gäller i sådant fall den generella skattesatsen om 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML.

I förhandsbeskedet RÅ 2001 ref. 64 ansåg SRN att Stockholms stadshus med tillhörande inventarier inte hade sådan museal karaktär att inträdesavgifterna för visning av stadshuset skulle vara undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 4 ML. HFD fastställde SRN:s besked, varvid HFD avslog yrkande från Stockholms kommun om att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen i frågan. Kommunen ansåg att visning av stadshuset utgjorde en sådan kulturell tjänst som omfattas av art. 13 A.1 n i sjätte direktivet (77/388/EEG) – numera art. 132.1 n i mervärdesskattedirektivet – och att EG-rätten inte bara medger, utan också kräver, en vidare tolkning av begreppet museiverksamhet än den snäva tolkning som gjordes av SRN.⁷⁵⁹

3 kap. 11 § 5 ML: Från skatteplikt undantas omsättning bestående i av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund.

3 kap. 11 § 6 ML: Från skatteplikt undantas omsättning bestående i kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun.

Undantag inom idrottsområdet

Undantag enligt 3:11 a ML. Undantaget har berörts i 12 214 001 och jag tar upp det även i 12 214 050.

Undantag inom massmedieområdet

Undantag enligt 3:12-20 ML. Genom SFS 1995:1364 resp. SFS 1996:1327 har 3:12 resp. 3:15 upphävts.

- Se ang. 3 kap. 12 §, som upphävdes 1996, och 7 kap. 1 § tredje st. 1 ML under 12 213 235.
- Se ang. 3:13-14 och 3:16-20 ML under 12 214 040.

Undantag för posttjänster och frimärken

Undantag enligt 3:20 a ML. Se 12 213 233.

Undantag för fartyg och luftfartyg

Här återges 3 kap. 21, 21 a, 21 b och 22 §§ ML, enligt SFS 2017:1196:

⁷⁵⁹ I förhandsbeskedet hänvisas under *Rättsfall* till RÅ 1993 ref. 75 (förhandsbesked) och EU-målet C-349/96 (CPP). I sin tur hänvisas i RÅ 1993 ref. 75 under *Rättsfall* till RÅ 1992 ref. 66 (förhandsbesked) och RÅ 1993 ref. 45 (förhandsbesked). RÅ 1993 ref. 45 hänvisar under *Rättsfall* till RÅ 1992 ref. 66.

21 § Från skatteplikt undantas omsättning av

1. luftfartyg som ska användas av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning,
2. tjänster, såsom ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning som avser sådana luftfartyg,
3. delar, tillbehör eller utrustning till sådana luftfartyg, när varan
 - säljs eller hyrs ut till den som äger luftfartyget eller den som varaktigt nyttjar luftfartyget enligt avtal med ägaren, eller
 - förs in till landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning, och
4. tjänster som avser delar, tillbehör eller utrustning som anges i 3.

21 a § Från skatteplikt undantas omsättning av

1. fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet,
2. fartyg som används för sjöräddning eller assistans eller för kustfiske,
3. utrustning, inklusive fiskeriutrustning, som utgör en del av eller används i ett fartyg som anges i 1 eller 2,
4. varor för förbrukning ombord på fartyg som anges i 1,
5. varor för försäljning ombord på fartyg som anges i 1
 - a) i andra fall än som avses i 5 kap. 2 b §,
 - b) i de fall som avses i 5 kap. 2 b §, om varorna är sådana livsmedel som anges i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, och
6. varor för förbrukning eller försäljning ombord på fartyg som anges i 2, dock inte fartygsproviant för fartyg som används för kustfiske.

I fråga om punktskattepliktiga varor gäller första stycket 4 och 5 a endast om omsättningen uppfyller villkoren för proviantering i 7-9 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg. Första stycket 5 b gäller inte i fråga om punktskattepliktiga varor.

Omsättning av varor för försäljning ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland undantas från skatteplikt enligt första stycket 5 endast om omsättningen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

21 b § Från skatteplikt undantas omsättning av

1. tjänster i form av ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av fartyg som anges i 21 a § första stycket 1 eller 2,
2. tjänster i form av uthyrning, reparation och underhåll av sådan utrustning som avses i 21 a § första stycket 3,
3. andra tjänster än de som avses i 1 eller 2 för att täcka direkta behov för de fartyg som anges i 21 a § första stycket 1 eller 2 och deras laster.

22 § Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls av sådana mäklare och andra förmedlare som handlar för någon annans räkning i dennes namn, om tjänsten avser en sådan omsättning som anges i 21, 21 a eller 21 b §.

Undantag för vissa andra varor och tjänster

Undantag enligt 3:23 ML. Vissa av de sju pkt:erna i regeln har berörts tidigare i framställningen. Jag hänvisar nedan i förekommande fall parentetiskt till dessa avsnitt.

Enligt 3 kap. 23 § ML undantas från skatteplikt omsättning av följande slag av varor och tjänster:

1. sedlar och mynt som är lagligt betalningsmedel, med undantag av

- samlarföremål, det vill säga guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse (se 12 213 152 och även 12 213 153 och 12 213 177),
2. läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus eller förs in i landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning (se 12 213 211 och 12 213 212),
 3. modersmjölk, blod eller organ från människor (se 12 213 211 och 12 213 212),
 4. flygbensin och flygfotogen,
 5. lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel,
 6. tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel på allmän begravningsplats när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för eller innehavaren av begravningsplatsen, och
 7. guld som levereras till Sveriges riksbank.

Beträffande pkt 5 och undantaget från skatteplikt för lotterier etc. får följande anföras, för att visa på att bl.a. nöjesområdet i princip omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första st. ML (jfr 12 214 001):

- Undantaget i 3:23 5 ML avser endast spelinsatser och omfattar således inte t.ex. entréavgifter till inrättningar där spelet bedrivs.⁷⁶⁰
- Någon särskild avgift tas inte ut för själva spelet i form av entréavgiften. Entréavgift betalas inte för själva spelet, utan spelinsatsen sker vid t.ex roulettebordet. Entréavgiften avser inte heller upplåtelse av spellokalen, utan den får närmast anses utgöra en ersättning för det nöje det kan tänkas innebära att beträda en lokal där spel bedrivs och är sålunda omfattad av den generella momssatsen 25 procent. Undantaget för spel omfattar alltså inte den ”nöjestjänsten”.⁷⁶¹

Beträffande gränsdragningsproblem avseende entréavgifter till lokaler eller anläggningar förekommer sådana också i förhållande till reglerna om reducerade momssatser (jfr nedan under II. i detta avsnitt), varför jag redogör för sådana aspekter redan här med följande fall:

- I ett förhandsbesked, RÅ 2009 not. 145, ansåg HFD att tillträde till en multisportanläggning för barn och ungdomar upp till 15 år, med lokaler där ett stort antal sportaktiviteter utövades och även lekutrymmen för yngre barn fanns, omfattades av den generella momssatsen 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML.

⁷⁶⁰ Jfr prop. 1989/90:111 s. 120.

⁷⁶¹ Jfr Forssén 2001 s. 257 och 258.

HFD ansåg att anläggningen till sin karaktär var att anse som en förströelse- eller nöjesattraktion för barn och ungdomar.

- I ett annat förhandsbesked, HFD 2017 not. 9, ansåg HFD att entréavgifterna till en trampolinpark skulle utgöra ersättning för att besökaren bereddes tillfälle att utöva idrottslig verksamhet, varför den reducerade momssatsen 6 procent för omsättning av tjänster inom idrottsområdet enligt 7 kap. 1 § tredje st. 11 ML var tillämplig. Sökandens – ett bolag – anläggning bestod i stationer där det vid samtliga skulle bedrivas fysisk träning eller andra fysiska aktiviteter varvid i stort sett samtliga stationer skulle vara bemannade med en instruktör. Därmed ansåg HFD att bolagets tillhandahållande skiljde sig på ett avgörande sätt från det som prövades i RÅ 2009 not. 145.

Undantag för vissa interna tjänster

Undantag enligt 3:23 a ML. Se 12 202 022 och även 12 213 211.

Undantag för överlåtelse av vissa tillgångar

Undantag enligt 3:24 ML. Se 12 211 120 och även 12 210 010, 12 211 110 och 12 212 111.

II. Reducerade momssatser enligt 7:1 andra och tredje st. ML

Medlemsländerna i EU ska i sina moms­lagstiftningar tillämpa en normalskattesats, vilket följer av art. 96 i mervärdesskattedirektivet. Därjämte får de tillämpa en eller två reducerade momssatser, vilket följer av art. 98.1 i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 200 001). Normalskattesatsen i ML är 25 procent (7 kap. 1 § första st. ML) och de båda reducerade momssatserna är 12 respektive 6 procent (7 kap. andra respektive tredje st. ML) – jfr 12 200 001. Art. 113 FEUF och fjärde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet innebär att moms­lagstiftningarna i de olika EU-länderna ska vara harmoniserade, så att konkurrenssnedvridning undviks etc.⁷⁶² Emellertid varierar momssatserna mellan de olika EU-länderna, och den bristen på harmonisering har stöd i sjunde st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet, som lyder:

”Det gemensamma systemet för mervärdesskatt bör, även om skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade, vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med

⁷⁶² Jfr 12 213 153 och 13 110 000. Jfr även Forssén 2019 (1), avsnitt 1.1.3 samt Forssén 2011, avsnitten 1.2.2.1 och 2.2.1.

lika stort skatteuttag inom varje medlemslands territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är.”

Även om momssatserna får variera mellan EU-länderna, får reducerade momssatser inte tillämpas på vilka varor eller tjänster som helst. Bilaga III till mervärdesskattedirektivet utgör: ”Förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 får tillämpas”. De reducerade momssatserna i ML finns i 7 kap. 1 § andra och tredje st. ML.

Den reducerade momssatsen om 12 procent gäller enligt 7:1 andra st. i fem fall. Jag har berört vissa dem tidigare i framställningen. Jag hänvisar nedan i förekommande fall parentetiskt till dessa avsnitt. Dessutom berörs pkt 4 resp. 5 ang. livsmedel resp. restaurang- och cateringtjänster särskilt i 12 214 020.

Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för

1. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet (jfr 12 212 114 och även 12 212 010 och 12 212 140),
2. omsättning av sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 §, och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo (jfr 12 213 130 och även 12 214 001),
3. import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 9 a kap. 5-7 §§ (12 213 130 och även 12 214 001),
4. (Livsmedel – se 12 214 020), och
5. (Restaurang- och cateringtjänster – se 12 214 020).

Den reducerade momssatsen om 6 procent gäller enligt 7:1 tredje st. i tolv fall, vilka anges nedan. Jag berör vissa av dem även i andra avsnitt i framställningen, vilket också anges.

Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för

1. omsättning, unionsinternt förvärv och import av följande varor, om inte annat följer av 3 kap. 13 och 14 §§ (jfr 12 214 040), under förutsättning att varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam:
 - böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad,
 - tidningar och tidskrifter,
 - bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn,
 - musiknoter, samt
 - kartor, inbegripet atlaser, vägghartor och topografiska kartor,
2. omsättning, unionsinternt förvärv och import av program och kataloger för verksamhet som avses i 6, 7, 8 eller 11 samt annan omsättning än för egen verksamhet, unionsinternt förvärv och import av program och kataloger för verksamhet som avses i 3 kap. 18 § (jfr 12 214 040), allt

under förutsättning att programmen och katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam,⁷⁶³

3. omsättning av radiotidningar samt omsättning, unionsinternt förvärv och import av kassetidningar, om inte annat följer av 3 kap. 17 § (jfr 12 214 040), och av kassetter eller något annat tekniskt medium som återger en uppläsning av innehållet i en vara som omfattas av 1,

4. omsättning, unionsinternt förvärv och import av en vara som genom teckenspråk, punktskrift eller annan sådan särskild metod gör skrift eller annan information tillgänglig särskilt för personer med läsnedsättning, om inte annat följer av 3 kap. 4 § (jfr 12 213 211),⁷⁶⁴

5. omsättning av sådana produkter som avses i 1-4, om de

- a) tillhandahålls på elektronisk väg,
- b) inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam, och
- c) inte helt eller huvudsakligen består av rörlig bild eller hörbar musik,⁷⁶⁵

6. tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar (jfr 12 214 001),⁷⁶⁶

7. tjänster som avses i 3 kap. 11 § 2 och 4 om verksamheten inte bedrivs av och inte heller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,⁷⁶⁷

8. tillträde till och förevisning av djurparker, förevisning av naturområden utanför tätort samt av nationalparker, naturreservat, nationalstadsparker och Natura 2000-områden,⁷⁶⁸

9. upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § URL, dock inte när det är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film,⁷⁶⁹

videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information (jfr 12 213 111 och även 12 213 120-12 213 123 och 12 214 001),

10. upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk (jfr 12 213 121),⁷⁷⁰

11. omsättning av tjänster inom idrottsområdet som anges i 3 kap. 11 a § första st. och som inte undantas från skatteplikt enligt andra st. samma paragraf (jfr 12 212 010 och 12 212 120 och även 12 214 001 och 12 214 050),⁷⁷¹ och

⁷⁶³ Hänvisningen till 6, 7, 8 eller 11, enligt SFS 2019:261 (tid. till 5, 6, 7 eller 10).

⁷⁶⁴ Lydelse enligt SFS 2019:261, som trädde i kraft den 1 juli 2019.

⁷⁶⁵ Pkt:en infördd genom SFS 2019:261, som trädde i kraft den 1 juli 2019.

⁷⁶⁶ Pkt:ens numrering enligt SFS 2019:261 (tid. pkt 5). Genom SFS 2015:748 gäller från och med den 1 januari 2017 att tillträde till biografföreställningar omfattas av den generella momssatsen om 25 procent.

⁷⁶⁷ Pkt:ens numrering enligt SFS 2019:261 (tid. pkt 6). Innehållet i lagrummen 3 kap. 11 § 2 och 4 ML återges ovan i detta avsnitt under *Undantag inom kulturområdet*.

⁷⁶⁸ Pkt:ens numrering enligt SFS 2019:261 (tid. pkt 7).

⁷⁶⁹ Pkt:ens numrering enligt SFS 2019:261 (tid. pkt 8).

⁷⁷⁰ Pkt:ens numrering enligt SFS 2019:261 (tid. pkt 9).

⁷⁷¹ Pkt:ens numrering enligt SFS 2019:261 (tid. pkt 10).

12. personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse (jfr 12 213 231 och även 12 213 212, 12 213 232 och 12 213 234).⁷⁷²

Jag ger här några exempel på gränsdragningen mellan momssatserna:

- Beträffande gränsdragningen mellan den reducerade momssatsen om 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje st. 1 och den generella momssatsen om 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML har SRN lämnat ett förhandsbesked 2017-03-21. Där anses att mångfaldigande (tryckning) av s.k. bygghandlingar respektive kartor omfattas av den reducerade momssatsen 6 procent, medan motsvarande tillhandahållande av ritningsblad omfattas av normalskattesatsen 25 procent.
- I förhandsbeskedet RÅ 2005 ref. 6 ansåg SRN att den reducerade skattesatsen om 6 procent för böcker m.m., enligt 7 kap. 1 § första st. 1 första strecksatsen ML, var tillämplig på beskattningsunderlaget vid tillhandahållande av skolfotokataloger. HFD fastställde SRN:s besked.⁷⁷³

Jfr dessutom särskilt 12 213 235 ang. tidningar, tidskrifter och böcker m.m. enligt 7 kap. 1 § tredje st. 1 ML.

- Beträffande gränsdragningen mellan teaterföreställningar vilka omfattas av den reducerade momssatsen om 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje st. 6 ML och en tjänst som omfattas av den generella momssatsen om 25 procent har SRN lämnat ett förhandsbesked 2017-09-15, där evenemang som hålls i ett s.k. spökhus anses omfattat av den generella momssatsen 25 procent.

Jfr även 12 214 030, där jag berör att utredningen SOU 2006:90 anför att en länsteater ska tillämpa den generella momssatsen 25 procent på försäljning av en produktion till en annan arrangör.

Här får också nämnas att HFD enligt förhandsbeskedet HFD 2018 ref. 77 anser att tillträde till en visning i efterhand av en oredigerad inspelning av en kulturell föreställning omfattas av den reducerade skattesatsen om 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje st. 5 – numera 6 – ML.

- Beträffande bestämmelsen om reducerad momssats om 6 procent i 7 kap. 1 § tredje st. 7 ML, jämförd med 3 kap. 11 § 2 och 4, har HFD i ett förhandsbesked, HFD 2017 not. 11, ansett

⁷⁷² Pkt:ens numrering enligt SFS 2019:261 (tid. pkt 11).

⁷⁷³ SRN hänvisade bl.a. till RÅ 2002 ref. 51 (förhandsbesked).

att den inte är tillämplig på tillhandahållande av elektroniska böcker genom strömmande eller nedladdning, även om det som i frågeställningen i förhandsbeskedet är fråga om tillhandahållanden i icke allmännyttig biblioteksverksamhet av bl.a. böcker och ljudupptagningar (jfr 3 kap. 11 § 2 ML). HFD hänvisade till att EU-domstolen i målet C-390/15 (RPO), men det har blivit inaktuellt, genom den nya pkt 5 som infördes den 1 juli 2019, genom SFS 2019:261, som innebär att samma momssats (6 procent) numera gäller för både tryckta böcker och elektroniska böcker, dvs. digitaliserade böcker. Lagändringen följde efter det att EU:s råd beslutade den 2 oktober 2018 att även elektroniska publikationer ska kunna omfattas av den reducerade momssatsen om 6 procent. Av förarbetena till SFS 2019:261 följer att sänkningen av momssatsen för elektroniska publikationer innebär att momssatsen på produkter som tillhandahålls på elektronisk väg ska motsvara den för böcker, tidningar och tidskrifter samt andra liknande produkter, dvs. 6 procent.⁷⁷⁴ Om en tryckt bok eller en digitaliserad bok helt eller huvudsakligen utgör en reklamprodukt eller en digitaliserad bok helt eller huvudsakligen består av rörlig bild eller hörbar musik, gäller dock alltså den generella momssatsen om 25 procent för en sådan produkt (enligt 7 kap. 1 § tredje st. 1 och 5 ML).⁷⁷⁵ Sålunda föreligger inte längre en gränsdragningsproblematik beträffande den teknik som används för att exempelvis sälja böcker, utan gränsdragningsproblematiken beträffande tillämplig momssats gäller innehållet i produkten.

Jfr även 12 213 235 ang. elektroniska tjänster.

- SRN har i lagakraftvunnet förhandsbesked av 2018-07-06 ansett att tillhandahållande av guidad visning av gruva omfattas av den reducerade skattesatsen om 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje st. 7 – numera 8 – ML. Sökandebolagets guidade visningar innebar att besökarna fick en förevisning av det specifika naturområde som gruvan utgör samt fick information om bl.a. dess geologi, paleontologi, den unika fladdermuspopulationen och hur kalkbrytningen påverkat landskapet. Det förhållandet att gruvan tidigare har varit föremål för mänsklig exploatering föranledde, enligt SRN:s mening, inte någon annan bedömning, eftersom det

⁷⁷⁴ Jfr prop. 2018/19:73 s. 1.

⁷⁷⁵ Jfr förhandsbeskedet RÅ 2004 ref. 7, där HFD ändrade SRN:s besked. HFD ansåg att den reducerade skattesatsen 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje st. inte var tillämplig avseende en tidning som i allt väsentligt innehöll annonser, varav merparten från privatpersoner. Det innebar enligt HFD att tidningen huvudsakligen var ägnad åt reklam, och sålunda omfattades av den generella momssatsen om 25 procent enligt 7 kap. 1 § första st. ML. I förhandsbeskedet hänvisades under *Litteratur* till prop. 1993/94:99 s. 183 och prop. 2001/02:45 s. 26f och 46.

är gruvdriften som skapat den specifika naturmiljön. Mot den bakgrunden bedömde SRN att sökandebolagets tillhandahållande av guidade visningar av gruvan omfattades av den reducerade skattesatsen 6 procent. I ett förhandsbesked, HFD 2019 ref. 44, ansåg HFD att en guidad försrättningstur inte utgjorde förevisning av naturaområden m.m., och att momssatsen 25 procent gällde – inte 6 procent.

- I förhandsbeskedet RÅ 2005 ref. 82 ansåg SRN att tjänst som avse en skådespelares medverkan vid en filminspelning utgjorde upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstverk, varför den reducerade skattesatsen om 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje st. 9 – numera 10 – ML var tillämplig på beskattningsunderlaget för den tillhandahållna tjänsten. HFD fastställde SRN:s besked.⁷⁷⁶
- Beträffande reducerade momssatsen om 6 procent för omsättning av tjänster inom idrottsområdet enligt 7 kap. 1 § tredje st. 11 ML har HFD i ett förhandsbesked, HFD 2017 not. 13, bedömt att ett bolags tillhandahållande av en ishockeydomartjänst inte omfattas av den regeln, utan av den generella momssatsen om 25 procent. HFD anförde att tillhandahållandet av domartjänsten inte i sig innebar att någon bereddes tillfälle att utöva idrottslig verksamhet, då den inte skulle tillhandahållas tillsammans med annan tjänst för att bereda sådant tillfälle. HFD ansåg därför att domartjänsten inte omfattades av den reducerade momssatsen. I förhandsbeskedet HFD 2019 ref. 37 ansåg HFD att en internetbaserad tränartjänst inte heller omfattas av den reducerade momssatsen på idrottsområdet, utan av den generella momssatsen.

Jfr även under I. här ovan ang. omsättning av tjänster inom idrottsområdet.

III. Kvalificerade undantag resp. okvalificerade undantag samt fall av okvalificerade undantag som ger återbetalningsrätt vid omsättning till tredje land

Under 12 210 000 och 12 210 010 redogörs bl.a. för att förvärv hänförliga till omsättningar som är okvalificerat undantagna från skatteplikt inte medför rätt till avdrag för ingående moms, medan förvärv hänförliga till omsättningar som är kvalificerat undantagna från skatteplikt medför rätt till återbetalning för ingående moms. I vissa fall

⁷⁷⁶ I förhandsbeskedet hänvisades under *Rättsfall* till: RÅ 1986 ref. 178, RÅ 1999 ref. 9 (förhandsbesked), RÅ 2002 ref. 9 (förhandsbesked), RÅ 2004 not. 64 (förhandsbesked) och EU-målet C-349/96 (CPP).

kan okvalificerade undantag ge rätt till återbetalning, men under förutsättning att omsättningen – enligt 5 kap. – placeras i tredje land (plats utanför EU). Nedan återges i vilka regler i 3 kap. eller i övrigt i ML som dessa tre situationer återfinns:

a) Kvalificerade undantag⁷⁷⁷

3 kap. 19 § första st. 2
3 kap. 21 §, 21 a §, 21 b § och 22 §
3 kap. 23 § 2
3 kap. 23 § 4
3 kap. 23 § 7
3 kap. 26 a §
3 kap. 30 a §
3 kap. 30 c §
3 kap. 30 e §
3 kap. 31 §
3 kap. 31 a §
3 kap. 32 §
9 c kap. 1 §

Dessa undantag ger återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv hänförliga till omsättningarna.

Återbetalningsrätt föreligger dock inte för dem som enligt 9 d kap. ML är skattebefriade på grund av låg omsättning i sin verksamhet (jfr 11 100 000), utom för ingående skatt som avser sådan omsättning av nya transportmedel som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § (jfr ang. 10 kap. 11 a § i 21 323 000).⁷⁷⁸

b) Okvalificerade undantag

Undantag i 3 kap. som inte anges ovan under a. Dessa undantag ger varken avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv hänförliga till omsättningarna. Se dock under c ang. omsättningar till tredje land.

c) Okvalificerade undantag med återbetalningsrätt vid omsättning till tredje land⁷⁷⁹

3 kap. 9 § utom tredje st. 2
3 kap. 10 §
3 kap. 10 a §
3 kap. 19 § första st. 2
3 kap. 21 §, 21 a §, 21 b § och 22 §
3 kap. 23 § 1
3 kap. 23 § 2
3 kap. 23 § 3

⁷⁷⁷ Jfr 10 kap. 11 § första st. ML, dess lydelse enligt SFS 2017:1196.

⁷⁷⁸ Jfr 10 kap. 11 § fjärde st. ML (jfr SFS 2016:1069).

⁷⁷⁹ Jfr 10 kap. 12 § första st. ML (jfr SFS 2017:1196).

3 kap. 23 § 4
3 kap. 30 e §

För dessa fall av undantag i 3 kap. gäller, på villkoren enligt 10 kap. 11 § andra st. och 12 § första st., att omsättningar ger rätt till återbetalning för ingående moms på förvärv hänförliga till dem, trots att undantagen är okvalificerade, om sådana omsättningar placeras i tredje land (plats utanför EU).

Jfr bl.a. 12 213 154 ang. finansieringstjänster (3:9 utom tredje st. 2), 12 213 164 ang. försäkringstjänster (3:10) och 12 213 171 ang. investeringsguld (3:10 a).

Rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 11 § första st. ML gäller inte den som omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap. ML (jfr 11 100 000).⁷⁸⁰

Jfr för övrigt 21 316 000, 21 322 200 och 21 361 100 ang. 10 kap. 11 § tredje st. och 12 § ML.

12 214 020 Livsmedel resp. restaurang- och cateringtjänster

Enligt 7 kap. 1 § andra st. 4 ML gäller den reducerade momssatsen om 12 procent för varor som utgör livsmedel [jfr 12 214 010 (II.)]. Tidigare i framställningen har jag nämnt att det är en fördel att momssatsen för livsmedel därmed är densamma som för hotell- eller restaurangtjänster, eftersom gränsdragningsproblem inte uppkommer mellan å ena sidan vad som utgör servering och å andra sidan s.k. hämtmat, vilken innefattas i begreppet livsmedel (jfr 12 212 114).⁷⁸¹

I utredningen SOU 2006:90, *På väg mot en enhetlig mervärdesskatt*, berördes nämnda tillämpningsproblem med olika momssatser på livsmedel och restaurangtjänster.⁷⁸² Dåför tiden gällde den reducerade momssatsen om 12 procent för livsmedel, medan restaurangtjänster omfattades av den generella momssatsen om 25 procent. Det gick inte att tillämpa den reducerade momssatsen för restaurangtjänster, eftersom bilaga H till sjätte direktivet med förteckning över i vilka fall reducerade momssatser kunde tillämpas angav bl.a. livsmedel, men inte restaurangtjänster.⁷⁸³ Genom omsättningslandsdirektivet för tjänster, 2008/8/EG, och direktiv 2009/47/EG (ang. reducerade momssatser) infördes begreppet restaurang- och cateringtjänster i mervärdesskattedirektivet och i bilaga III till mervärdesskattedirektivet (jfr bilaga H till sjätte direktivet), där pkt 12a, som nämnts, anger att restaurang- och cateringtjänster får omfattas av reducerad momssats,

⁷⁸⁰ Jfr 10 kap. 12 § andra st. ML (SFS 2016:1069).

⁷⁸¹ Jfr Bilaga III till mervärdesskattedirektivet, där det av pkt 1 resp. 12a följer att EU-länderna får ha reducerad momssats för livsmedel resp. restaurang- och cateringtjänster i sina moms lagstiftningar. Jfr även Forssén 2001 s. 244.

⁷⁸² Jfr SOU 2006:90 s. 69ff.

⁷⁸³ Jfr SOU 2006:90 s. 76.

varvid tillhandahållande av alkoholhaltiga och/eller alkoholfria drycker får undantas. Därigenom kunde den 1 januari 2012, genom SFS 2011:1194, den reducerade momssatsen om 12 procent införas även för restaurang- och cateringtjänster, så att den numera således gäller både för livsmedel (hämtmat) och för servering. Begreppet restaurang- och cateringtjänster definieras inte i själva mervärdesskattedirektivet, utan definitionen återfinns i art. 6 i tillämpningsförordningen (jfr 12 213 235).⁷⁸⁴ Art. 6 i tillämpningsförordningen lyder:

”1. Med restaurang- och cateringtjänster avses tjänster som består i att för mänsklig konsumtion leverera beredd eller oberedd mat eller dryck eller båda, åtföljda av tillräckligt med stödtjänster som möjliggör omedelbar konsumtion av det levererade. Leveransen av mat eller dryck eller båda är endast en del i helheten, i vilken tjänsteaspekten ska dominera. Restaurangtjänster är tillhandahållandet av sådana tjänster i tillhandahållarens lokaler och cateringtjänster är tillhandahållandet av sådana tjänster på andra ställen än i tillhandahållarens lokaler.

2. En leverans av beredd eller oberedd mat eller dryck eller båda, med eller utan transport, som inte åtföljs av några andra stödtjänster, ska inte anses som restaurang- och cateringtjänster enligt punkt 1.”

I 7 kap. 1 § andra st. 4 anges vad som avses med livsmedel i momssammanhang. Lagrummet lyder:

Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för omsättning, unionsinternt förvärv och import av sådana livsmedel som avses i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, med undantag för

- a) annat vatten som avses i artikel 6 i rådets direktiv 98/83/EG av den 3 november 1998 om kvaliteten på dricksvatten, ändrat genom Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1882/2003, än sådant vatten som tappas på flaskor eller i behållare som är avsedda för försäljning, och
- b) spritdrycker, vin och starköl.

I 7 kap. 1 § andra st. 5 anges att den reducerade momssatsen om 12 procent gäller för ”omsättning av restaurang- och cateringtjänster, med undantag för den del av tjänsten som avser spritdrycker, vin och

⁷⁸⁴ Jfr prop. 2011/12:1 s. 264 och 270.

starköl.” I sistnämnda hänseende gäller, precis som för livsmedel enligt b) ovan, den generella momssatsen om 25 procent.

Med de undantag som anges enligt ovan i 7:1 andra st. 4 gäller enligt förarbetena följande ang. vad som enligt ML utgör livsmedel:

Med livsmedel i momssammanhang förstås, med några få undantag, vad som avses med detta begrepp enligt livsmedelslagen (1971:511)⁷⁸⁵ – numera livsmedelslagen (2006:804). Med livsmedel förstås matvaror, dryckesvaror, njutningsmedel eller andra varor som är avsedda att förtäras av människor. Med livsmedel jämföras enligt 3 § andra st. livsmedelslagen:

1. vatten, från och med den punkt där det tas in i vattenverken till den punkt där värdena ska iakttas enligt artikel 6 i rådets direktiv 98/83/EG av den 3 november 1998 om kvaliteten på dricksvatten, ändrat genom Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1882/2003, och
2. snus och tuggtobak.

Enligt förarbetena räknas inte varor som omfattas av läkemedelsförordningen (1962:701) – jfr numera läkemedelslagen (1992:859) och läkemedelsförordningen (2006:272) – som livsmedel.⁷⁸⁶ Alkoholhaltiga drycker, snus och tuggtobak räknas som livsmedel enligt livsmedelslagen, men inte rökta tobak.⁷⁸⁷ Spritdrycker, vin och starköl undantas, som nämnts, uttryckligen från att omfattas av den reducerade momssatsen, varför den generella momssatsen om 25 procent gäller för sådan omsättning.

Lagstiftaren uttalade bl.a. att det är önskvärt att begreppet livsmedel inte ges en speciell betydelse i skattesammanhang. Genom att knyta området för den reducerade momssatsen direkt till livsmedelslagen⁷⁸⁸ ansåg lagstiftaren att SKV, i tveksamma fall angående avgränsningen av området för tillämpning av den reducerade momssatsen, kan samråda med Livsmedelsverket.⁷⁸⁹

Livsmedelsverket får enligt 6 § livsmedelslagen meddela föreskrifter eller i det enskilda fallet fatta beslut om förbud till skydd för

⁷⁸⁵ Jfr prop. 1991/92:50 s. 10. Jfr även Forssén 2001 s. 244.

⁷⁸⁶ Jfr prop. 1991/92:50 s. 10 och 11. Jfr även Forssén 2001 s. 244.

⁷⁸⁷ Jfr prop. 1991/92:50 s. 12. Jfr även Forssén 2001 s. 245.

⁷⁸⁸ Livsmedelslagen styrs för övrigt i likhet med ML av EU-rätten, genom Sveriges EU-medlemskap – jfr ovan ang. hänvisning till samma rättsakter från EU i 7:1 andra st. 4 ML och 3 § livsmedelslagen.

⁷⁸⁹ Jfr prop. 1991/92:50 s. 11.

människors liv och hälsa och för konsumentintresset. Enligt 7 § livsmedelsförordningen (2006:813) får Livsmedelsverket också meddela föreskrifter om märkning och presentation av livsmedel.⁷⁹⁰

Lagstiftaren ansåg att det är av mycket stor betydelse att begreppet livsmedel är entydigt definierat. För att förenkla hanteringen bör enligt lagstiftaren undvikas att i skattesystemet bygga in bedömningar av om varan är bra eller dålig från folkhälsosynpunkt eller dess karaktär av nödvändighetsvara eller lyxvara.⁷⁹¹ Jag anser att tanken om att SKV bör luta sig mot sakkunskapen hos Livsmedelsverket för att bedöma avgränsningen av begreppet livsmedel rimmar med att SKV inte heller bör använda egna bestämningar för vad som har verkshöjd, när det gäller bedömningen av om ett konstnärligt eller litterärt verk är skyddat av URL (jfr 12 202 101).

I samband med momsreformen 1991 (SFS 1990:576) förekom tankar om att differentiera momssatserna med avseende på bl.a. livsmedel, genom olika momssatser för nödvändighetsvaror resp. lyxvaror. Följande exemplifiering av utredningen SOU 1989:35 visar hur komplext det skulle kunna bli:

”En måltid på rysk kaviar, tryffel, surströmming och ädla viner kan vara dyrare än en videoapparat, och ett konstverk kan vara billigare än en kostym eller ett restaurangbesök. Korrelationen mellan varors varaktighet och en indelning av varor i nödvändighetsvaror och lyxvaror är också mycket svag och riktningen oklar. En lyxvara definieras vanligen som en vara med en inkomstelasticitet överstigande 1, dvs. ökar inkomsten med en procent så ökar konsumtionen med mer än en procent. Omvänt gäller att en nödvändighetsvara definieras som en vara där konsumtionen ökar med mindre än en procent om inkomsten ökar med en procent. De flesta hushållskapitalvaror har i Sverige nått en mycket hög mättnadsgrad i hushållen och torde kunna klassificeras som nödvändighetsvaror. Vissa varor har karaktär av både nödvändighetsvaror och lyxvaror. En individs bostadskonsumtion av de första 50 kvm kan vara nödvändighetskonsumtion, medan bostadskonsumtion mellan 250 och 300 kvm skulle kunna betecknas som lyxkonsumtion.”⁷⁹²

Enligt teorin för optimal beskattning skulle nödvändighetsvaror beskattas hårdare än lyxvaror om syftet är att finansiera offentlig

⁷⁹⁰ Jfr även Forssén 2019 (7), avsnitt 5.8, där jag noterar dessa funktioner för Livsmedelsverket.

⁷⁹¹ Jfr prop. 1991/92:50 s. 10.

⁷⁹² Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 255.

verksamhet till så låga kostnader som möjligt. En högre moms skulle därför kunna motiveras för vissa hushållskapitalvaror.⁷⁹³ Utredningen SOU 1989:35 noterade att högre moms förekom på varaktiga kapitalvaror i vissa EG-länder.⁷⁹⁴ Emellertid bedömde utredningen att varaktigheten i sig knappast kunde anses utgöra en sådan fördel för konsumenten som skulle motivera extra hög moms på varaktiga varor, eftersom konsumenten tvingas in i en risksituation såtillvida att fel på varan kan uppstå etc.⁷⁹⁵ Nämnade teori skulle dock även kunna motivera en högre moms på baslivsmedel, s.k. basmat (lågförädlade livsmedel).⁷⁹⁶ Utgångspunkten för utredningen var emellertid att undersöka förutsättningarna för en lägre moms på mat. Det resulterade i förslaget att inte införa en lägre moms på livsmedel i samband med momsreformen 1991.⁷⁹⁷ De alternativ som ansågs relevanta var annars främst att sänka momsen på basmat (lågförädlade matvaror) eller att införa en generell sänkning av momsen på livsmedel jämfört med annan konsumtion.⁷⁹⁸ Utredningen SOU 1989:35 inhämtade från SCB en lista över vad som anses utgöra basmat (lågförädlade livsmedel) resp. icke basmat, och jag noterar bara att det sannolikt skulle ha blivit svårt att pedagogiskt förklara för allmänheten varför t.ex. renkött som basmat skulle ha en lägre momssats än makaroner som livsmedel som inte räknas som basmat, etc.⁷⁹⁹

Jag noterar också beträffande vad som kan förväntas ske på området, beroende på politiska överväganden, att utredningen SOU 2006:90 var inne på att höja momsen på livsmedel till samma momssats som dåförtiden gällde för restaurangtjänster, dvs. den generella momssatsen (25 procent). Det skulle åtgärda de dåförtiden föreliggande gränsdragningsproblemen mellan hämtmat och restaurangtjänster.⁸⁰⁰ Om restaurangmomsen höjs igen till 25 procent, är det inte långsökta att kontrollskäl – och SKV:s resurser därvidlag – anförs för att höja också livsmedelsmomsen. I så fall kommer sannolikt en debatt igång om att differentiera livsmedelsmomsen, så att en sådan höjning inte skulle komma att omfatta basmat.

Ovan nämnda avgränsningar av vad som avses med livsmedel enligt gällande rätt innebär att praktiskt taget alla produkter utom läkemedel

⁷⁹³ Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 255.

⁷⁹⁴ Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 256.

⁷⁹⁵ Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 255.

⁷⁹⁶ Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 255 och 259.

⁷⁹⁷ Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 257.

⁷⁹⁸ Jfr SOU 1989:35 Del 1 s. 260.

⁷⁹⁹ Uppställningen från SCB över basmat (lågförädlade livsmedel) resp. icke basmat återfinns på s. 260-262 i SOU 1989:35 Del 1.

⁸⁰⁰ Jfr SOU 2006:90 s. 77.

som på något sätt förtärs (sväljs, sugts eller tuggas) av människor behandlas som livsmedel i förevarande sammanhang och omfattad av den reducerade momssatsen om 12 procent. Även vad som förstås med livsmedelstillsatser i enlighet med livsmedelslagen bör enligt lagstiftaren omfattas av den reducerade momssatsen, för att undvika onödiga problem vid tillämpningen av ML. Vissa problem kan föreligga beträffande avgränsningen av området för den reducerade momssatsen, t.ex. angående vegetabiliska oljor som kan användas både som livsmedel och insatsvara i t.ex. kemisk industri, men lagstiftaren har ansett att det får accepteras att vissa varor som faktiskt inte ingår i livsmedelsproduktionen också omfattas av den reducerade momssatsen.⁸⁰¹

Beträffande råvarorna uttalade lagstiftaren att en direkt anknytning till livsmedelslagen innebär att:

- spannmål betraktas som livsmedel när det kommit till kvarnanläggningen och där bedömts kvarngillt;
- kött betraktas som livsmedel när de köttproducerande djuren kommer till slakteriet och då underkastas veterinärbesiktning;
- fisk anses som livsmedel redan när den rensas och bearbetas ute till havs;
- mjölk blir livsmedel då den ankommer till mejeriet.⁸⁰²

I förhandsbeskedet HFD 2018 not. 31 inhämtade HFD ett yttrande från Livsmedelsverket angående ätbara kryddor och örter i kruka. Livsmedelsverket svarade att det avgörande för om en produkt ska anses vara ett livsmedel är om produkten är avsedd, eller rimligen kan förväntas, att förtäras av människor, och att kryddväxter som säljs uppdrivna till ätfärdigt stadium i kruka bör anses vara livsmedel om merparten av växten är avsedd att eller rimligen kan förväntas att förtäras av människor. Det spelar ingen roll för bedömningen om växten säljs i en livsmedelsbutik eller i t.ex. en blomsterhandel eller om växten skulle kunna planteras och växa vidare. Livsmedelsverket ansåg att produkten kan anses vara skördad om merparten av växten är avsedd att eller rimligen kan förväntas att förtäras, eftersom den då egentligen inte längre behöver mer närings från jorden. Krukan följer då med som emballage som förlänger växtens hållbarhet något enligt Livsmedelsverket, jämfört med om man skulle ha skurit av växten från rotsystemet. Mot bakgrund av Livsmedelsverkets yttrande ansåg HFD att försäljning av ätbara kryddor och örter i kruka omfattas av den reducerade skattesatsen för livsmedel om 12 procent, enligt 7 kap. 1 § andra st. 4 ML.

⁸⁰¹ Jfr prop. 1991/92:50 s. 11. Jfr även Forssén 2001 s. 244.

⁸⁰² Jfr prop. 1991/92:50 s. 12. Jfr även Forssén 2001 s. 245.

12 214 030 Särskilt om utövande konstnärs framförande av litterärt eller konstnärligt verk

Under 12 214 010 berörs undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 1 ML. Regeln har också berörts under 12 213 111 och 12 213 121. Här ska något nämnas dels om regelns bakgrund, dels om tillämpningsproblem som den vållar framför allt för produktionsbolag och arrangörer som arbetar med konserter etc.

Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 11 § 1 ML omsättning bestående i en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av URL, och regeln har följande bakgrund:

- Regeln överensstämmer inte med EU-rätten på området. Sverige fick i anslutningsfördraget med EU 1995 rätt att tills vidare undanta från mervärdesbeskattning tjänster som tillhandahålls av författare, artister och liknande aktörer. Emellertid innebär EU-reglerna att ersättningar som betalas till annan än den utövande konstnären ska omfattas av momsplikten.⁸⁰³
- I samband med momsreformen 1997 (SFS 1996:1327) föreslogs att de situationer som regeln i fråga avser skulle bli momspliktiga, med tillämpning av den reducerade momssatsen om 6 procent. Endast upphovsmannens överlåtelse resp. upplåtelse skulle omfattas av undantag från momsplikten.⁸⁰⁴
- Vid remissbehandlingen mellan Finansdepartementet och organisationer verksamma på området framkom att nämnda avgränsning av omfattningen av undantaget skulle medföra stora administrativa problem för organisationer som företrädde rättighetshavarna.⁸⁰⁵
- Vid ”en sammanvägning av alla omständigheter” bedömde Regeringen att den låga momssatsen i kombination med den generella avdragsrätten för ingående moms skulle medföra att de ekonomiska effekterna av en skattebeläggning skulle bli jämförelsevis små ”för de på olika sätt berörda”. Däremot ansåg lagstiftaren att den möjlighet som anslutningslagen ger att undanta från momsplikt själva framförandet av det litterära eller konstnärliga verket (t.ex. gage) ska fortsätta att utnyttjas.

⁸⁰³ Jfr SOU 2006:90 s. 146.

⁸⁰⁴ Jfr SOU 2006:90 s. 146 och 147.

⁸⁰⁵ Jfr SOU 2006:90 s. 147.

Lagstiftaren ansåg att ”de problem som redovisats vid upplåtelser och överlåtelser av rättigheter saknade motsvarighet när det gällde ersättningen för själva framförandet”.⁸⁰⁶

Utredningen SOU 2006:90 nämner i samband med genomgången av 3 kap. 11 § 1 ML den s.k. EMA Telstardomen, dvs. HFD:s förhandsbesked RÅ 2002 ref. 9. Utredningen anför att den medför att när t.ex. ”en länsteater säljer en produktion till en annan arrangör så skall 25 procent moms debiteras”.⁸⁰⁷ Det som saknas i domen, och vid lagstiftarens bedömning att tillämpningsproblemen enbart skulle gälla ersättningen för själva framförandet, är, enligt min uppfattning, att SKV brukar anför att produktionsbolagen ska omfattas av undantaget och således inte ha avdragsrätt för ingående moms i sin verksamhet, varvid SKV brukar anför att ett ”6:7-fall” föreligger (jfr 12 201 031), så att även produktionsbolaget ska anses göra den omsättning konstnären gör genom framförandet. Det berörs inte när utredningen SOU 2006:90 går igenom EMA Telstardomen ang. föreställningar som tillhandahålls av produktionsbolag m.fl.⁸⁰⁸

Problemet för produktionsbolag inom kultur- och nöjesområdena är enligt min mening att EMA Telstardomen inte behandlar den situationen att SKV – enligt min erfarenhet – ibland anför mot dem att s.k. ”6:7-fall” föreligger – med den negativa konsekvensen för produktionsbolagen att de förlorar sin avdragsrätt. Jag noterar att EMA enligt domen ”åberopade ett utlåtande av professorn Jan Rosén”. Jag anser att om en ansökan om förhandsbesked inte innehåller frågor om de grundläggande mervärdesskatterättsliga rekvisiten, är det poänglöst att i en ansökan om förhandsbesked om mervärdesskatt uppställa postulat om rättsfakta och rättsföljder utifrån civilrätten som om den i sig principiellt sett skulle kunna förväntas ge önskvärt momsmässigt tolkningsresultat vid prövningen av ansökan hos SRN och HFD (jfr även 12 201 020). Eftersom varken SRN eller HFD nämner problematiken med ”6:7-fall” i sammanhanget, kan läsaren av EMA Telstardomen anta att utlåtandet från professorn i fråga inte heller berörde den. Enligt min mening bör en ny prövning ske i HFD, för att klarlägga om gällande rätt ska anses innebära att produktionsbolagen ska redovisa moms med 25 procent på sina omsättningar och därmed anses ha avdragsrätt, men endast förutsatt att omständigheterna är sådana att SKV inte skulle anse sig ha anledning att anför att ”6:7-fall” föreligger.

⁸⁰⁶ Jfr SOU 2006:90 s. 147 och 148.

⁸⁰⁷ Jfr SOU 2006:90 s. 142 och 143.

⁸⁰⁸ Jfr SOU 2006:90 s. 157ff.

Om SKV anför sistnämnda, ska produktionsbolagen behandlas likadant som artisten som faktiskt framför konserten etc. Dennes kostnads massa torde typiskt sett vara tämligen ringa jämfört med produktionsbolagets. Att konstnären/artisten inte omfattas av momsplikten innebär på avdragssidan kanske bara att denne saknar avdragsrätt för ingående moms på förvärv av t.ex. en gitarr. Produktionsbolaget har utgifter för att planera och förbereda konserten etc., vilka t.ex. kan utgöras av förvärv av konsulttjänster, resor till arrangörens lokaler för genomförande av konserten, hotellövernattningar i samband därmed etc. Det kan således vara ett direkt konkurshot mot ett produktionsbolag, om SKV anför att ”6:7-fall” föreligger och sådant bolag därmed – till skillnad från konkurrenterna på området som inte råkar ut för ett sådant angrepp – inte ska anses ha avdragsrätt för ingående moms på sina förvärv för produktionen i fråga. Det har förekommit att t.ex. dansorkestrar har delat upp sina verksamheter i olika bolag, för att erhålla momsavdrag på förvärv av turnébuss i ett bolag som hyr ut bussen till arrangören (som har avdragsrätt), medan orkesterns andra bolag har debiterat arrangören utan moms för själva framförandet av dansbandsmusiken.⁸⁰⁹ Det är en konstlad uppdelning och SKV har anledning att agera, men när det gäller att åberopa 6 kap. 7 § ML och anföra att produktionsbolag inom artistområdet skulle omfattas av 3 kap. 11 § 1 ML, med förlust av rätten till momsavdrag som en konsekvens därav, agerar SKV enligt min mening i strid mot den för momsen grundläggande neutralitetsprincipen. Det är enligt min mening ytterligare ett exempel på en extrem tolkning och tillämpning av 6 kap. 7 § ML (jfr 12 201 031).

Jag får för sammanhanget också nämna problematiken med enkla bolag som gör ett filmverk, en musikproduktion etc. och den särskilda problematiken därvidlag med att den reducerade momssatsen om 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje st. 9 ML inte omfattar gemensamma verk (jfr 12 213 122). Det är lätt insett att tolknings- och tillämpningsproblemen blir tämligen svårbemästrade, om både den problematiken och nämnda problematik ang. ”6:7-fall” skulle anses föreligga samtidigt.

Utredningen SOU 2006:90 gör ett antagande om att EMA Telstardomen skulle ge hela bilden av den problematik som produktionsbolagen i fråga möter i sin vardag. Emellertid är det vanskligt om lagstiftaren håller det för gott, och underlåter att undersöka eller efterfråga uppgifter om förekomsten av en faktisk gällande rätt som SKV skapar enligt vad nyss beskrivits, och som så att säga utgör isbergets del under ytan. Gällande rätt i egentlig mening kommer enbart till uttryck genom de avgöranden som sker i HFD och som utgör isbergets del över ytan (jfr

⁸⁰⁹ Jfr SOU 1994:31 s. 17.

12 213 124 och 12 213 240). Att lagstiftaren gör dylika antaganden om fullständighet genom prejudikat och förhandsbesked för beskrivningen av gällande rätt, och inte efterfrågar mer av empiriska undersökningar därvidlag, utgör ytterligare exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

Jfr även 12 214 040 ang. tillämpningsproblem avseende moms som kan förekomma för artister som är företagare och anlitas av statligt finansierade radio- och television.

12 214 040 Undantag inom massmedieområdet

Massmedieområdet innehåller vissa undantag från momsplikt. Dessa gäller omsättningar avseende periodiska medlemsblad etc. och återfinns i 3 kap. 13-14 §§ och 16-20 §§ ML. Närmast motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet återfinns i art. 132.1 l, o och q (jfr 12 213 211 ang. art. 132.1 o). Området erbjuder en del tillämpningssvårigheter beträffande avgränsningen av omfattningen av undantagen (vilka ska tolkas restriktivt – jfr 12 210 010), och jag lämnar några kommentarer efter att ha återgivit lydelserna av nämnda lagrum:

3 kap. 13 § ML

Från skatteplikt undantas omsättning av periodiska medlemsblad eller periodiska personaltidningar när en sådan publikation tillhandahålls någon gratis eller mot ersättning tillhandahålls utgivaren, medlemmar eller anställda. Även införsel av en sådan publikation är undantagen från skatteplikt, om publikationen förs in till landet för att tillhandahållas på något av dessa sätt.

3 kap. 14 § ML

Från skatteplikt undantas omsättning och införsel av periodiska organisationstidskrifter.

Med en organisationstidskrift förstås en publikation - som inte är en allmän nyhetstidning, ett medlemsblad eller en personaltidning, och - som väsentligen framstår som ett organ för en eller flera sammanslutningar med det huvudsakliga syftet att verka för ett religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda medlemmar med funktionshinder.

Som sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för ett idrottsligt ändamål räknas endast sammanslutningar som är anslutna till Sveriges riksidrottsförbund eller Svenska korporationsidrottsförbundet eller som är representerade i Sveriges olympiska kommitté. Som sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för ett försvarsfrämjande ändamål räknas endast sådan sammanslutning som enligt därom gällande föreskrifter erhåller statligt stöd till sin verksamhet.

3 kap. 16 § ML

En publikation som anges i 13 och 14 §§ anses som periodisk endast om den enligt utgivningsplanen utkommer med normalt minst fyra nummer om året.

3 kap. 17 § ML

Undantagen i 13 och 14 §§ omfattar även radio- och kassettidningar.

3 kap. 18 § ML

Från skatteplikt undantas omsättning av program och kataloger för egen verksamhet som inte i sig medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9-13 §§.

3 kap. 19 § ML

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som

1. avser införande eller ackvisition av annonser i periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter som anges i 13 och 14 §§, eller
2. tillhandahålls en utgivare av sådana publikationer som avses i 1 på uppdrag av honom, om tjänsterna

- avser framställning av publikationen, varmed förstås mångfaldigandet eller de tekniska tjänster som krävs för mångfaldigandet av publikationen, eller
- avser distribution av upplagan eller någon annan åtgärd som naturligt hänger samman med framställningen.

Från skatteplikt undantas även tjänster som avser införande av annonser i sådana publikationer som anges i 18 §.

3 kap. 20 § ML

Från skatteplikt undantas omsättning i verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram, om verksamheten huvudsakligen finansieras genom statsanslag.

Kommentarer:

Undantagen i 3 kap. 13-14 §§ och 16-20 §§ är okvalificerade, och berättigar varken till avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv hänförliga till sådana omsättningar, utom i ett fall av kvalificerat undantag (jfr 12 210 000, 12 210 010 och 12 214 010). Det kvalificerade undantaget utgörs av framställartjänster avseende periodiska medlemsblad etc., enligt 3 kap. 19 § första st. 2 ML, och ger återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv hänförliga till sådan omsättning.⁸¹⁰

HFD hänvisar i ett förhandsbesked, HFD 2017 not. 1, till sin rättspraxis från mitten av 1990-talet (RÅ 1995 not. 392 och RÅ 1995 not. 393), när HFD bedömer att ett

⁸¹⁰ Jfr 10 kap. 11 § första st., där återbetalningsrätt anges bl.a. för 3 kap. 19 § första st. 2 ML.

bolags åtagande omfattas av undantaget för omsättning av en periodisk organisationstidskrift enligt 3 kap. 14 § ML, om bolaget mot ersättning ska leverera en sådan tidskrift i tryckt form, dvs. leverera en vara, till kunden. Vad parterna har avtalat beträffande äganderätten påverkar inte den bedömningen, enligt HFD.

Omsättningar enligt 3 kap. 13-14 §§ och 16-20 §§ kräver hänvisning till lagrum i faktura som utfärdas för omsättningen, till stöd för att undantag från skatteplikt föreligger,⁸¹¹ utom i två fall, nämligen: beträffande införande eller ackquisition av annonser i periodiska medlemsblad etc., enligt 3 kap. 19 § första st. 1 ML, och beträffande verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram, om verksamheten huvudsakligen finansieras genom statsanslag, enligt 3 kap. 20 § ML.⁸¹²

Ett tillämpningsproblem – enligt min erfarenhet – är att statsfinansierad (licensfinansierad) radio- och TV dikterar för företagare som anlitas inom kultur- och nöjesområdena vad som gäller momsmässigt sett. Det statsfinansierade produktionsbolaget har inte avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms och kräver att artister från vilka sådant bolag beställer tjänster ska tillämpa den reducerade momssatsen om 6 procent i stället för den generella om 25 procent, trots att tjänsten som artisten tillhandahåller saknar verkshöjd. Det är inte heller fråga om framförande som skulle omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 (jfr 12 214 030). Situationen är således den att gällande rätt innebär att artisten måste redovisa och betala utgående moms enligt den generella momssatsen om 25 procent, men beställaren får inget uppdrag av statsfinansierad radio och TV, om inte denne tillämpar den reducerade momssatsen om 6 procent på sitt arvode. Det resulterar i att artisten i sitt företag måste betala mellan skillnaden i moms, genom att belasta sin resultaträkning med den. Det här är givetvis inte något som skulle kunna betecknas som uttryck för en faktisk gällande rätt (jfr 12 214 030), utan vad det handlar om är att den starkare beställaren tvingar uppdragstagaren (artisten och dennes företag) att ta 19 procent av den momskostnad som annars rätteligen ska belasta konsumenten, i det här fallet det statsfinansierade produktionsbolaget för radio och television.⁸¹³

⁸¹¹ Jfr 11 kap. 8 § 12 ML.

⁸¹² Jfr 11 kap. 2 §, där undantag från faktureringsreglerna i ML anges bl.a. för 3 kap. 19 § första st. 1 och 20 § ML.

⁸¹³ Antag att ersättningen för artistens medverkan i produktionen är 100 exklusive moms. Momsen ska vara 25. Produktionsbolaget vill inte ha en kostnad på 125, utan säger att engagemanget får kosta 106, och artistens företag ska därför tillämpa den reducerade momssatsen om 6 procent. Artisten går med på det, men redovisar ändå den riktiga momsens om 25, dvs. enligt den generella momssatsen 25 procent, till staten. Artisten betalar 6 + 19, dvs. den felaktiga moms om 6 som erhålls från produktionsbolaget och 19 som artisten får ta från sitt företags intäkt om 100. Det

Jag föreslår att det beskrivna fenomenet tas upp av lagstiftaren eller i den skatterättsliga forskningen, och det utgör enligt min uppfattning ett lämpligt exempel för empiriska studier. Det kunde ingå i ett större projekt ang. behandlingen av offentligrättsliga verksamheter i ML samt i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund. Sistnämnda lag hade en föregångare, lag (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting, genom vilken det s.k. kommunkontosystemet infördes 1996.⁸¹⁴ När läget undersöktes 1999 befanns systemet innehålla ett ackumulerat underskott för kommuner och landsting vid utgången av september 1999 om drygt 1 663 miljoner kr (dvs. drygt 1,6 miljarder kr), och anledningen till det omfattande underskottet var att utbetalningarna hade ökat mer än vad som förutsattes när avgiften från kommuner och landsting fastställdes.⁸¹⁵ Utredningen SOU 1999:133, *Kommunkontosystemet och rättvisan – momsens, kommunerna och konkurrensen*, var bl.a. inne på att lösningen på problemet skulle vara att göra tandvården skattepliktig (jfr ang. momsfri tandvård 12 213 213). Utredningen hänvisade till pkt 16 i bilaga H till sjätte direktivet, som skulle öppna för att införa den reducerade momssatsen om 6 procent för tandvård.⁸¹⁶ Även om det vore möjligt också enligt pkt 17 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, skulle det kanske inte vara förenligt med att ett rättviseproblem i samhället är att den enskilde av ekonomiska skäl har börjat prioritera annat än sin tandvård: ”En stor skillnad mellan tandvård och sjukvård är att vuxna ofta betalar en större del av tandvården själv”.⁸¹⁷

Här krävs i stället, enligt min mening, en holistisk analys av både ML och dagens ’kommunkontosystem’ – dvs. lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund. Jag får därvidlag ännu en gång i denna framställning propagera för att ämnet *fiscal sociology* lyfts i den svenska skatterättsliga forskningen, så att ett aktuellt underlag skapas för lagstiftaren att bedöma om t.ex. en momsbeläggning av tandvården kan förväntas leda till en lägre tandvårdstaxa. En sådan analys skulle dessutom kunna bidra till att samtidigt lösa problemet med att statligt finansierad verksamhet – enligt min erfarenhet – ibland hemfaller till att försöka lösa momskostnadsproblem, som de själva har skapat genom att inte göra noggrannare anslagsäskanden, med att

medför att intäkten blir 81 (100 – 19) i stället för 100. Artistens företag har därmed belastat sitt resultat med 19, för att kunna redovisa och betala korrekt moms till staten, dvs. $6 + 19 = 25$.

⁸¹⁴ Jfr SOU 1999:133 s. 49.

⁸¹⁵ Jfr SOU 1999:133 s. 49-51.

⁸¹⁶ Jfr SOU 1999:133 s. 127.

⁸¹⁷ Jfr 1177Vårdguiden Uppsala län, www.1177.se [Avläst den 4 augusti 2016].

övervältra dem på svagare parter från näringslivet enligt vad ovan beskrivits ang. statligt finansierad radio- och televisionsproduktion. Det fenomenet är för övrigt inte nytt: När jag arbetade på RSV (1989-90) undantogs under vissa förutsättningar krigsmateriel från momsplikt, enligt 8 § 2 GML, och Försvarets materielverk (FMV) ringde för att försöka övertyga om att RSV skulle betrakta sådant som en bilradio som krigsmateriel, om den t.ex. monterades i en militärjeep. RSV kunde inte tillmötesgå FMV med utfärdande av rekommendation av sådan innebörd.⁸¹⁸ Ang. den beskrivna problematiken om vilken momssats som i praktiken *måste* tillämpas av t.ex. en artist med eget företag gentemot produktionsbolag som är statligt finansierat för sin radio- och televisionsprogramproduktion är det dessutom inte någon lösning att utmönstra undantaget i 3:20 ur ML, eftersom närmast motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, art. 132.1 q, utgör en obligatorisk regel om undantag från skatteplikt i direktivet.

Jfr även 12 213 124 ang. att det *kan* förekomma att kommuner erhåller fakturor från konkursförvaltare med felaktigt debiterad moms, vilket, enligt min uppfattning, bl.a. kan bidra till att underskott uppstår i kommunkontosystemet.

12 214 050 Särskilt om allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m.⁸¹⁹

ML bryter systematiskt mot mervärdesskattedirektivet, när det gäller två typer av juridiska personer såtillvida att begränsningen av mervärdesbeskattningen sker med avseende på bestämningen av skattesubjektet i stället för objektet, dvs. omsättningen av vara eller tjänst. De båda juridiska personerna är allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Begreppet ekonomisk verksamhet och således deras karaktär av beskattningsbar person begränsas enligt följande i 4 kap. 8 § ML (dess lydelse enligt SFS 2013:954), som lyder:

”Som ekonomisk verksamhet räknas inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund, när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger för föreningen eller trossamfundet enligt 7 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Vad som sägs i första stycket om ideella föreningar gäller också för sådan förening som omfattas av 4 kap. 2 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229).”

⁸¹⁸ Jfr för övrigt – av eventuellt historiskt intresse – Riksskattenämndens meddelanden om mervärdesskatt och krigsmateriel, RSN 1969:124.7.

⁸¹⁹ Jfr även Forssén 2019 (3), Avd. II., 7 kap.

Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund motsvaras i mervärdesskattedirektivet närmast av *organisationer utan vinstsyfte* (eng., *non-profit-making organisations*). Deras omsättningar av varor och tjänster undantas under vissa villkor från momsplikt enligt art. 132.1 l, m och o i mervärdesskattedirektivet (jfr 12 213 211 ang. art. 132.1 o och 12 214 040 ang. art. 132.1 l och o). Skillnaden är således att mervärdesbeskattningen begränsas med avseende på bestämningen av skatteobjektet i förevarande fall i mervärdesskattedirektivet, vilket även är fallet ang. religiösa eller filosofiska institutioner under vissa omständigheter enligt art. 132.1 k, medan motsvarande begränsning sker med avseende på skattesubjektet i 4:8 ML.

Enligt art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet sker begränsningen av mervärdesbeskattningen med avseende på skattesubjektet för vissa juridiska personer endast i art. 13 och då beträffande stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ [eng., *bodies governed by public law (public bodies)*]. Stöd finns således inte i mervärdesskattedirektivet för undantag från mervärdesbeskattningen med avseende på bestämningen av skattesubjektet på det sätt som sker för de juridiska personerna i 4:8 ML. Den enda särbehandlingen av juridiska personer i ML som har stöd i art. 9-13 i mervärdesskattedirektivet är den särskilda regeln om skattskyldighet för statliga affärsverk, dvs. 6 kap. 6 § ML, som lyder: "För omsättning i den verksamhet som bedrivs av ett statligt affärsverk är verket skattskyldigt." Den har stöd i art. 13 i mervärdesskattedirektivet, där pkt 1 första st. lyder: "Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ skall inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar." Begränsningen av mervärdesbeskattningen hos offentligrättsliga organ sker, liksom i övrigt i mervärdesskattedirektivet, med avseende på skatteobjektet, varvid jag hänvisar till art. 132.1 a, b, g, h, i, n, o och q.

Vad särskilt gäller moms ang. omsättningar mellan statliga affärsverk, staten och kommuner får följande nämnas. Varje statligt affärsverk utgör ett särskilt skattesubjekt enligt 6:6 ML, medan staten i övrigt utgör ett enda skattesubjekt. Enligt 1 kap. 16 § ML (SFS 2017:737) avses med *staten* inte de *statliga affärsverken* och med *kommun* förstås enligt samma lagrum kommun och landsting enligt kommunallagen (2017:725). Således sker mervärdesbeskattning för omsättning mellan stat och statligt affärsverk, mellan stat och kommun, mellan olika kommuner och mellan statligt affärsverk och kommun liksom mellan statliga affärsverk. Däremot sker inte

mervärdesbeskattning mellan statliga myndigheter, eftersom de ingår i samma juridiska person, dvs. staten, som är ett enda skattesubjekt.

Dessutom får nämnas att staten, till skillnad från statliga affärsverk, inte har någon avdragsrätt för ingående moms, enligt 8 kap. 8 § ML. En kommun har avdragsrätt eller återbetalningsrätt för ingående moms om den bedriver ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § andra st. ML och gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, enligt 8 kap. 3 § eller 10 kap. 11 § första st. ML (jfr 12 210 000 och 12 210 010). För annan verksamhet får kommuner ansöka om ersättning enligt 'kommunkontosystemet', dvs. enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund (jfr 12 214 040).

För sammanhanget återger jag här också dels reglerna om undantag från ekonomisk verksamhet enligt 4:1 ML för myndighetsutövning i offentlig verksamhet (4:6 och 4:7), dels regeln om undantag från skatteplikt vid uttag hos kommun eller staten (3:29):

4 kap. 6 § ML (dess lydelse enligt SFS 2013:368)

Verksamhet som bedrivs av staten, ett statligt affärsverk eller en kommun anses inte som ekonomisk verksamhet om den

1. ingår som ett led i myndighetsutövning, eller
2. avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning.⁸²⁰

4 kap. 7 § ML (dess lydelse enligt SFS 2013:368)

Bestämmelserna i 6 § tillämpas inte om det skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen.

Omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening är att anse som ekonomisk verksamhet även i sådana fall som avses i 6 §, under förutsättning att åtgärderna utförs mot ersättning.⁸²¹

3 kap. 29 § ML (dess lydelse enligt SFS 2015:888)

Från skatteplikt undantas kommunernas uttag av varor och tjänster för eget behov. Från skatteplikt undantas även statens uttag av tjänster som avses i 2 kap. 8 §.

Undantaget omfattar inte statens eller en kommuns uttag av tjänster när det gäller arbeten på stadigvarande bostad i sådana fall som avses i 2 kap. 8 §. Undantaget gäller dock för kommunernas uttag av tjänster i fråga om sådana boendeformer som avses i 4 § lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund.⁸²²

⁸²⁰ Jfr ang. 4 kap. 6 § ML: 11 100 000.

⁸²¹ Jfr ang. 4 kap. 7 § ML: 11 100 000 och 12 212 115.

⁸²² Jfr ang. 2 kap. 8 § ML resp. lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund: 12 202 020 resp. 12 214 040.

Konkurrenssnedvridningar till följd av att allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund kan befrias som sådana från mervärdesskatt enligt 4 kap. 8 § ML har behandlats i SOU 2002:74, som ännu inte har lett till lagförslag, och i budgetpropositionen för 2006 aviserades att frågan skulle utredas vidare, varför utredningen SOU 2006:90 ansåg att det saknades skäl att behandla 4:8 ML i samband med frågorna om en enhetlig moms.⁸²³

I min licentiatavhandling – jfr Forssén 2011 – noterade jag att EU-kommissionen den 26 juni 2008 inledde fördragsbrottsförfaranden mot Sverige om att 4 kap. 1 § och 4 kap. 8 § ML skulle innebära överträdelse av mervärdesskattedirektivet.⁸²⁴ Här får jag bara nämna 2007/2311 K(2008) 2803, dvs. EU-kommissionens formella underrättelse den 26 juni 2008 om behandlingen av ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4 kap. 8 § ML, som inkom till Sveriges ständiga representation i Bryssel den 27 juni 2008.⁸²⁵ Regeringen avgav sitt svar 2008-10-09 till EU-kommissionen,⁸²⁶ och ansökte dessutom 2011-01-20 om s.k. artikel 395-tillstånd (jfr 12 201 022, 12 202 023, 12 212 119 och 12 213 213) för att införa en årsomsättningsgräns om 1 miljon kr för mervärdesbeskattningen av subjekt inom ideell sektor.⁸²⁷ EU-kommissionen avslog ansökan, men enligt ett pressmeddelande från 2011-03-31 avsåg Regeringen att fortsätta att arbeta med frågan.⁸²⁸ Enligt vad som kan inhämtas från Momsinstitutet (www.momsinstitutet.se) skedde en del ytterligare skriftväxling mellan Regeringen och EU-kommissionen under återstoden av år 2011, men inget har – mig veterligen – hänt därefter, varför jag betecknar frågan om 4:8 ML och huruvida den regeln utgör en överträdelse av mervärdesskattedirektivet som en öppen fråga, vilken kan leda till att EU-kommissionen stämmer Sverige inför EU-domstol för fördragsbrott.

Att 4 kap. 8 § ML bryter systematiskt mot mervärdesskattedirektivet, genom att mervärdesbeskattningen för två typer av juridiska personer, dvs. allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, begränsas med avseende på bestämningen av skattesubjektet i stället för med avseende på objektet, dvs. omsättningen av vara eller tjänst, utgör ännu ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Detsamma

⁸²³ Jfr SOU 2006:90 s. 192.

⁸²⁴ Jfr Forssén 2011, avsnitt 1.2.5.

⁸²⁵ Jfr även Forssén 2011, avsnitt 1.2.5.

⁸²⁶ Jfr Fi2008/4219 (Regeringens svar till EU-kommissionen ang. 4 kap. 8 § ML). Jfr Forssén 2011, avsnitt 1.2.5.

⁸²⁷ Jfr Fi2011/414 (Regeringens ansökan till EU-kommissionen). Jfr även Forssén 2011, avsnitt 1.2.5.

⁸²⁸ Jfr Forssén 2011, avsnitt 1.2.5.

gäller i sig den omständigheten att den negetade bestämmelsen av ekonomisk verksamhet i 4:8 ML sker genom hänvisning till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*. Risken är att det utvecklas en inhemsk praxis angående innebörden av begreppen allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som inte är konform med innebörden av framför allt vad som förstås EU-rättsligt sett med begreppet *organisationer utan vinstsyfte* (jfr även 12 213 214). Enligt min uppfattning kan inte Regeringen i sin skriftväxling med EU-kommissionen anses ha klarlagt att nämnda risk inte skulle föreligga. Det är enligt min mening en fråga som skulle kunna bli föremål för forskningsinsatser. Jag behandlade inte särskilt 4:8 ML i min licentiatavhandling,⁸²⁹ men den – dvs. Forssén 2011 – kan ge en del uppslag för genomförandet av en analys av 4:8 ML. Därvidlag finns en del källhänvisningar som kan vara till nytta: jfr, utöver ovan nämnda skriftväxling mellan Regeringen och EU-kommissionen, Budgetpropositionen för 2011 (prop. 2010/11:1), Ds 2009:58, SOU 2002:74 och SOU 2009:65.⁸³⁰

På idrottsområdet har, som nämnts under 12 214 001, 4 kap. 8 § ML en särskild betydelse, nämligen beträffande bestämmelsen av undantag från skatteplikt på det området resp. tillämplig momsats på det området när undantag inte gäller.

- Om någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet gäller undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 11 a § första st. ML, förutsatt – enligt andra st. i samma lagrum – att tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller av en förening i de fall verksamheten inte anses som ekonomisk enligt 4 kap. 8 § ML (allmännyttig ideell förening). Jfr 12 212 010, 12 212 120 och 12 214 010 och även 12 213 153.

Se särskilt 12 212 120, där jag tar upp att HFD:s förhandsbesked RÅ 2010 ref. 54, där HFD ansåg att en ideell förenings verksamhet bestående i ridundervisning och tävlingsverksamhet inte utgjorde yrkesmässig verksamhet (jfr numera: ekonomisk verksamhet) enligt 4 kap. 8 § ML, vilket jag anför som ett exempel på att 4 kap. 8 § ML bryter systematiskt mot mervärdesskattedirektivet, genom att begränsningen av mervärdesbeskattningen för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund sker med avseende på bestämmelsen av skattesubjektet i stället för – som i mervärdesskattedirektivet – med avseende på objektet.

- Om andra associations- och företagsformer än stat, kommun eller allmännyttig ideell förening tillhandahåller tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrott är omsättningen således momspliktig, vilket följer motsatsvis av 3 kap. 11 a § andra st.

⁸²⁹ Jfr Forssén 2011, avsnitt 1.5.

⁸³⁰ Jfr Forssén 2011, avsnitt 1.2.5.

ML. För sådan omsättning av tjänster inom idrottsområdet gäller enligt 7 kap. 1 § tredje st. 11 ML, som hänvisar till 3 kap. 11 a §, den reducerade momssatsen om 6 procent [jfr 12 212 010, 12 212 120 och 12 214 010 (II.) och även 12 213 153].

Jag återger här nämnda 3 kap. 11 a § och 7 kap. 1 § tredje st. 11 ML:

3 kap. 11 a § ML

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Från skatteplikt undantas vidare omsättning av tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om dessa tjänster omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten.

Undantaget gäller endast om tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller av en förening i de fall verksamheten inte anses som ekonomisk enligt 4 kap. 8 §.

7 kap. 1 § tredje st. 11 ML

Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för omsättning av tjänster inom idrottsområdet som anges i 3 kap. 11 a § första stycket och som inte undantas från skatteplikt enligt andra stycket samma paragraf.

12 215 000 Särskilt om upplägg kring varor i vissa lager enligt 9 c kap. ML⁸³¹

12 215 100 ALLMÄNT OM VAROR I VISSA LAGER ENLIGT 9 c KAP. ML⁸³²

Bestämmelserna i 9 c kap. ML handlar om den momsmässiga behandlingen av varor i vissa lager (tullager och skatteupplag m.m.), och har stöd i den s.k. övergångsordningen i mervärdesskattedirektivet för varuhandeln mellan EU-länderna.

Övergångsordningen för varuhandeln mellan EU-länderna (91/680/EEG) infördes i art. 28a-28n i sjätte direktivet, och återfinns numera i art. 402-404 i mervärdesskattedirektivet. Övergångsordningen genomfördes när EU:s inre marknad etablerades 1993, och avsikten är att den skall säkerställa att den inre marknaden fungerar i enlighet med art. 113 Fördraget om EU:s funktionssätt (före den 1 december 2009 art. 93 EG-fördraget).⁸³³

⁸³¹ Jfr kapitel 4 i Forssén 2019 (4) och artikeln Forssén 2018 (2) samt Forssén 2019 (3), Avd. II, 9 kap. Jfr även Forssén 2019 (13), avsnitt 3.2.2.3.

⁸³² Jfr 21 122 000.

⁸³³ Jfr även COM(2017) 569 final – EU-kommissionens förslag den 4 oktober 2017 till ett definitivt system för handeln mellan EU-länder, där destinationsprincipen för mervärdesbeskattningen vid handel mellan beskattningsbara personer i olika EU-länder, som tillämpas enligt övergångsordningen, föreslås bli permanent, i stället för den ursprungsprincip som var tanken från början skulle ersätta övergångsordningen.

Den grundläggande bestämmelsen om undantag från skatteplikt för omsättning av varor, import av varor eller unionsinterna förvärv av varor i ML enligt reglerna om varor i vissa lager är 9 c kap. 1 §, som lyder:

”Från skatteplikt undantas, om inte annat följer av andra stycket,

1. omsättning och import av varor som anges i 9 §, om de är avsedda att placeras i sådant skatteupplag inom landet som anges i 3 §,
2. omsättning av tjänster som avser en sådan omsättning som anges i 1,
3. omsättning av icke-unionsvaror och av tjänster, som görs i en anläggning för tillfällig lagring, ett tullager eller en frizon inom landet under den tid varorna är placerade där, och
4. omsättning av varor som anges i 9 § och av tjänster, som görs i sådant skatteupplag inom landet som anges i 3 § under den tid varorna är placerade i skatteupplaget.

Skattefrihet enligt första stycket gäller endast under förutsättning att omsättningen eller importen inte syftar till slutlig användning eller förbrukning.

Vad som i första och andra styckena sägs om omsättning av varor gäller även vid unionsinterna förvärv av varorna.”

Ifrågavarande omsättningar medför inte skattskyldighet och således föreligger inte rätt till avdrag för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten hos den som gör dem, eftersom huvudregeln om avdragsrätt i 8 kap. 3 § första st. ML anger att sådan rätt förutsätter att verksamheten som denne bedriver medför skattskyldighet. Emellertid får vederbörande lyfta ingående moms på förvärv eller import, eftersom s.k. återbetalningsrätt stipuleras i 10 kap. 11 § första st. ML för den som i en ekonomisk verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet vilka omfattas av undantag från skatteplikt enligt bl.a. 9 c kap. 1 §.

I stället för att bara gå igenom reglerna i 9 c kap. ML deskriptivt gör jag nedan i detta kapitel en genomgång av vissa av dem utifrån ett tänkt praktikfall, vilket förhoppningsvis levandegör reglerna. Med praktikfallet berör jag att det kan vara möjligt att sänka beskattningsunderlaget och därmed priset på en vara, genom att en från skatteplikt undantagen omsättning av varan enligt bestämmelserna om momsfria omsättningar av varor i vissa lager matchas mot en från skatteplikt undantagen finansiell tjänst, innan varan tas ut ur sådant lager. Jag anför att det är möjligt att göra utan att konflikt uppstår med de allmänna bestämmelserna i ML om bestämningen av beskattningsunderlaget för moms.

12 215 200 KONKURRENSFÖRDELAR MED VARUOMSÄTTNINGAR EFTER MOMSFRIA OMSÄTTNINGAR AV VAROR I VISSA LAGER OCH AV FINANSIELLA TJÄNSTER

12 215 210 Sammanfattning

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

Jag drar konklusionen att det inte finns något i mervärdesskattedirektivet som skulle underkänna att en sänkning av beskattningsunderlaget och därmed av priset på varan baseras på en matchning/kvittning av skattefri omsättning av varan under tiden den varit placerad i visst lager mot en skattefri finansiell tjänst. Lagstiftaren borde kanske därför beakta att säljaren och köparen därmed kan kringgå den rättspraxis avseende de allmänna reglerna i ML som innebär att beskattningsunderlaget för varan inte får sänkas genom att det *matchas* av en rabatt för *snabb betalning*. Förfarandemissbruk bör inte heller kunna anses komma i fråga – i vart fall inte om samma vara enbart omfattas av en omgång av det beskrivna matchningsförfarandet.

12 215 220 Om sänkning av beskattningsunderlaget och därmed priset på en skattepliktig vara på grund av åtgärder under tiden den har varit placerad i vissa lager – 9 c kap. ML

12 215 221 Särskilt om omfattningen av bestämmelserna om undantag från skatteplikt för omsättning av vara i 9 c kap. ML

Enligt 9 c kap. 1 § första stycket 1, 3 och 4 ML⁸³⁴ är följande omsättningar av varor undantagna från skatteplikt:

⁸³⁴ Jfr lydelsen av 9 c kap. 1 § ML från och med den 1 maj 2016 (SFS 2016:261). Jfr även – ang. ändring av vissa bestämmelser i MF – SFS 2016:291.

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

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

12 215 222 Skatteupplag samt icke-unionsvara, anläggning för tillfällig lagring, tullager och frizon enligt 9 c kap. ML

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

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

De varor som anges i 9 § i 9 c kap. ML är:⁸³⁵

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

1. tenn (KN-nr 8001),
2. koppar (KN-nr 7402, 7403, 7405 eller 7408),
3. zink (KN-nr 7901),
4. nickel (KN-nr 7502),
5. aluminium (KN-nr 7601),
6. bly (KN-nr 7801),
7. indium (KN-nr ex 8112 91 eller ex 8112 99),
8. spannmål (KN-nr 1001 till 1005, 1006: endast obehandlat ris, eller 1007 till

⁸³⁵ Jfr Forssén 2019 (9) s. 49.

- 1008),
9. oljeväxter och oljehaltiga frukter (KN-nr 1201 till 1207), kokosnöt, brasiliansk nöt och cashewnöt (KN-nr 0801), andra nötter (KN-nr 0802) eller oliver (KN-nr 0711 20),
10. spannmål och utsäde, inklusive sojaböner (KN-nr 1201 till 1207),
11. kaffe, inte rostat (KN-nr 0901 11 00 eller 0901 12 00),
12. te (KN-nr 0902),
13. kakaoböner, hela eller sönderslagna, råa eller rostade (KN-nr 1801),
14. råsocker (KN-nr 1701 11 eller 1701 12),
15. gummi, i ursprungliga former eller som plattor, ark eller remsor (KN-nr 4001 eller 4002),
16. ull (KN-nr 5101),
17. kemikalier i bulk (kapitel 28 och 29),
18. mineraloljor, inklusive hydrerade vegetabiliska och animaliska oljor och fetter, naturgas, biogas, propan och butan; också inklusive råpetroleumoljor (KN-nr 2709, 2710, 2711 11 00, 2711 12, 2711 13, 2711 19 00, 2711 21 00 eller 2711 29 00),
19. silver (KN-nr 7106),
20. platina; palladium, rhodium (KN-nr 7110 11 00, 7110 21 00 eller 7110 31 00),
21. potatis (KN-nr 0701),
22. vegetabiliska oljor och fetter och deras fraktioner, oavsett om de är raffinerade eller inte, dock inte kemiskt modifierade (KN-nr 1507 till 1515),
23. virke (KN-nr 4407 10 eller 4409 10),
24. etylalkohol, E85 och ED95 (KN-nr 2207 eller 3823 90 99),
25. fettsyrametylestrar (KN-nr 3823 90 99),
26. råttolja (KN-nr 3803 00 10), och
27. tillsatser i motorbränsle (KN-nr 3811 11 10, 3811 11 90, 3811 19 00 eller 3811 90 00).

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

12 215 223 Särskilt om att sänka beskattningsunderlaget och därmed priset på en skattepliktig vara genom åtgärder under tiden varan har varit placerad i lager enligt 9 c kap. ML

12 215 224 Allmänna momsbestämmelser

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

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

Orden *utom ränta* utmönstrades ur 7 kap. 3 a § ML den 1 januari 2003, genom SFS 2002:1004. Regeringen föreslog först att orden *utom ränta* skulle behållas i den då till 7 kap. 2 § överflyttade texten, trots att de saknade motsvarighet i bestämmelserna om beskattningsunderlaget i art. 11 A.2a och b i sjätte direktivet – numera art. 78 första st. a och b och andra st. i mervärdesskattedirektivet. Regeringen anslöt sig sedan till lagrådets uppfattning att orden *utom ränta* skulle utgå. Det ansågs redan föreligga en utvecklad nationell praxis och EU-praxis på området, vilken innebar att viss ränta, t.ex. finansiell ränta som utgår på grund av en särskild överenskommelse mellan parterna om uppskjuten betalningstidpunkt, inte ska inräknas i beskattningsunderlaget, medan annan typ av ränta, t.ex. en ränta som erläggs vid hyresköp, kan anses utgöra sådan bikostnad som avses i art. 11 A.2 b i sjätte direktivet – numera art. 78 första st. b och andra st. i mervärdesskattedirektivet – och som därmed ska ingå i beskattningsunderlaget, förutsatt att räntan inte är baserad på en skuld till uthyraren. Undantaget för ränta i ML ansågs ha tillämpats i överensstämmelse med EG-praxis. Regeringen ansåg dessutom att det inte var nödvändigt med en sådan särskild reglering i ML som angavs i art. 11 A.2 b sista ledet i sjätte direktivet – och numera återfinns i art. 78 andra stycket i mervärdesskattedirektivet – och som innebär att medlemsstaterna får betrakta kostnader som är föremål för ett separat avtal som bikostnader.⁸³⁶

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

⁸³⁶ Jfr prop. 2002/03:5 s. 108.

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

Även om priset på båten, med hänsyn till nämnda antaganden, skulle sättas till 975 000 kr beräknas ändå moms på det ursprungligen kalkylerade priset 1 miljon kr. Mellanskillnaden skulle endast innebära att en kvittning skett mot den finansiella tjänst som matchar likviditetsförstärkningen hos båtbyggaren, genom att denne får lyfta hela kreditivet på en gång, dvs. viss del av ersättningen – beskattningsunderlaget – har båtbyggaren uppburit genom kvittningen. Det är inte heller fråga om någon mängdrabatt (bonus) som kan sänka beskattningsunderlaget, utan om en rabatt för *snabb betalning*.⁸³⁷

12 215 225 Särreglerna i 9 c kap. ML i förhållande till reglerna om undantag från skatteplikt för finansiella tjänster

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

⁸³⁷ Jfr HFD:s förhandsbesked om moms RÅ 1986 ref. 46 och HFD:s mål om mervärdesskatt RÅ 1991 ref. 105. Dessa båda fall berörs också i 12 213 151 och på s. 54 och 214 i Forssén 2001.

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

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

Således kan det ifrågasättas om det vid ett senare skattepliktigt uttag av varan från skatteupplaget föreligger motiv, utifrån mervärdesskattedirektivet, för att hävda att beskattningsunderlaget borde bestämmas utan hänsyn till matchningen mot den finansiella tjänsten, dvs. såsom enligt HFD:s praxis beträffande rabatten för *snabb betalning*. Jag hittar inte några sådana motiv, och problematiken verkar inte heller ha berörts ännu i avhandlingar på momsområdet,⁸³⁸ varför jag föreslår att den beforskas. Frågeställningen skulle kunna ingå i ett större forskningsprojekt där 9 c kap. ML i sin helhet behandlas, t.ex. som ett inslag i ett projekt avseende internationell handel, inkomstskatt och indirekta skatter.

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

⁸³⁸ Jfr t.ex. s. 257-281 ang. Taxable Amount i Henkow 2008, och s. 143-150 och s. 175-183 ang. Skattesats och beskattningsunderlag respektive Beskattningsunderlag och Omvärdering av beskattningsunderlaget i Sonnerby 2010.

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

Ingen av de båda antas ha så kallad blandad verksamhet, varför de har full avdragsrätt för ingående moms. Sålunda aktualiseras inte reglerna om omvärdering till marknadsvärde av prissättningen mellan förbundna parter i 7 kap. 3 a-3 d §§ ML.

- Y äger ett lager av basmetallen koppar (varor) och X är intresserad av att köpa en viss volym av dessa varor. Varorna har Y placerade i ett skatteupplag i Sverige, och marknadsvärdet på den volym som X är intresserad av att förvärva från Y är 10 000 kr exklusive moms, dvs. 12 500 kr inklusive moms, varav moms 2 500 kr.
- Y har ett lån i bank på 1 000 000 kr och skulle kunna sänka det kalkylerade priset på sina varor, om Y kunde få betalt snabbare för varorna från X, så att Y kunde betala mindre i ränta till banken på grund av att Y skulle kunna amortera snabbare på banklånet. Emellertid känner X och Y till att staten, utifrån HFD:s rättspraxis enligt de allmänna momsbestämmelserna, ändå skulle hävda att priset är 10 000 kr exklusive moms, och att momsen på försäljningen av koppartiet ska vara 2 500 kr (25 % x 10 000).
- I stället för scenariot med snabbare betalning avser X och Y att utnyttja särreglerna för skatteupplag i 9 c kap. ML i förhållande till reglerna om finansiella tjänster i 3 kap. 9 § ML genom följande alternativa scenario för en bättre konkurrenssituation gentemot andra leverantörer av samma sorts varor, genom att priset inklusive moms till X kund sänks.
- Y utfärdar en option till X om att X ska få köpa kopparpartiet.

X betalar för optionen en premie till Y på 5 procent av marknadsvärdet av kopparpartiet.

Y:s utfärdande, försäljning av optionen är undantagen från moms som en finansiell tjänst.

X betalar 4 procent på marknadsvärdet exklusive moms, dvs. 400 kr (4 % x 10 000).

Y erhåller från X: 400 kr. Jfr nedan A).

Y erhåller från X 9 600 kr ($10\,000 - 400$) för kopparpartiet, vilket säljs av Y utan moms på grund av att omsättningen sker när varorna är placerade i skatteupplaget. Optionen är således utnyttjad genom Y:s försäljning av varorna till X, när varorna var placerade i skatteupplaget. Jfr nedan B).

Y:s intäkter för kopparpartiet blir 10 000 kr ($400 + 9\,600$), dvs. Y:s resultat sänks inte på grund av det alternativa scenariot.

- X gör uttag av varorna – kopparpartiet – från skatteupplaget och redovisar utgående moms om 2 400 kr ($25\% \times 9\,600$). X får dra motsvarande belopp som ingående moms. Jfr nedan C).

Kostnaden för X blir 10 000 kr ($400 + 9\,600$) beträffande förvärvet av kopparpartiet, dvs. resultatet för X sänks inte på grund av det alternativa scenariot.

- Genom det alternativa scenariot med en intäkt för optionen om 400 kr kan Y erhålla ett förbättrat kassaflöde och amortera på banklånet, och därmed sänka det kalkylerade priset på varuförsäljningen till X under nivån 9 600 kr, genom att bankräntan och därmed kostnadsmassan blir lägre för Y, innan försäljningen av varorna sker till X. Antag att Y kan sänka priset med ytterligare 40 kr exklusive moms på grund av att HFD:s rättspraxis som diskvalificerar sänkt beskattningsunderlag på grund av snabbare betalning avser de allmänna momsbestämmelserna och inte ifrågavarande särregler för varor i skatteupplag och matchning mot finansiell tjänst. Det medför följande:

- Y:s resultat påverkas inte, eftersom kostnaden för bankräntan blir 40 kr lägre och motsvarar den ytterligare prissänkningen på varorna om 40 kr exklusive moms till 9 560 kr exklusive moms ($9\,600 - 40$).
- X sätter ett pris till kund för varorna i fråga om 9 960 kr exklusive moms ($10\,000 - 40$). X resultat påverkas inte, eftersom priset motsvarar kostnaden för optionen om 400 kr plus inköpspriset för varorna om 9 560 kr ($400 + 9\,560 = 9\,960$).
- X kund betalar 12 450 kr inklusive moms i stället för 12 500 kr, dvs. 9 960 kr plus 25 procent moms, 2 490 kr, därpå blir 12 450 kr ($9\,960 + 2\,490$). Jfr nedan D). Det

ger X en konkurrensfördel gentemot andra leverantörer av samma sorts varor, genom att priset blir 50 kr lägre inklusive moms för X kund (12 500 – 12 450), dvs. 40 kr exklusive moms.

- Staten får totalt sett 10 kr mindre i momsintäkter (2 500 – 2 490). Optionen om 400 kr sänker momsen med 100 kr på uttaget av varorna från 2 500 kr till 2 400 kr, men det blir ett nollsummespel eftersom utgående moms och ingående moms om 2 400 kr tar ut varandra. Jfr nedan C). Det är på grund av att Y kan sänka sin kostnads massa genom att minska bankräntan som priset till X kund kan sänkas med 40 kr utan att det påverkar resultatet hos vare sig X eller Y. Statens momsintäkter blir lägre i motsvarande mån, dvs. 10 kr lägre (2 500 – 2 490 eller $25\% \times 40$ eller $20\% \times 50$).
 - Ovan har för enkelhetens skull antagits att X inte gör något påslag för vinst när varorna vidare säljs till kund. Förfarandet med matchning av särreglerna i 9 c kap. ML mot reglerna om finansiella tjänster i 3 kap. 9 § ML kan användas för ett vinstpåslag motsvarande enbart en andel av prissänkningen som det föranleder, och ändå innebära att priset till slutkund blir lägre än för leverantörer som inte använder förfarandet. Antag att X gör ett vinstpåslag motsvarande halva prissänkningen om 40 kr exklusive moms som förfarandet föranleder i exemplet. Det innebär att X sätter som pris på varorna 9 980 kr exklusive moms ($9\,960 + \frac{1}{2} \times 40$). Priset till kund blir således 12 475 kr inklusive moms [$9\,980 + 2\,495 (25\% \times 9\,980)$], vilket är 25 kr lägre än alternativet 12 500 kr inklusive moms. I det här fallet blir statens momsintäkter 5 kr mindre jämfört med alternativet utan användning av matchningsförfarandet ($2\,500 - 2\,495 = 5$), i stället för 10 kr mindre som gällde när X inte gjorde något vinstpåslag alls.
- A) Y:s omsättning av optionen till X utgör värdepapper och omsättningen av den är undantagen från skatteplikt enligt bestämmelserna om finansiella tjänster – jfr 3 kap. 9 § första stycket och tredje stycket 1 ML och art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. I sista satsen av direktivbestämmelsen anges att från begreppet värdepapper etc. utesluts i förevarande sammanhang handlingar som representerar äganderätt till varor och sådana rättigheter eller värdepapper som avses i art. 15.2. Art. 15.2 saknar intresse här, eftersom den gäller rättigheter till fast egendom. Av intresse är i stället art. 9 i tillämpningsförförordningen, där det anges att försäljningen av en option i de fall som en sådan transaktion skulle falla inom tillämpningsområdet för art. 135.1 f i direktivet och utgöra beskattningsbar transaktion enligt huvudregeln för tillhandahållande av tjänster, art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet, ska sådant tillhandahållande av tjänster ”betraktas som skilt från de

underliggande transaktioner som tjänsterna hänför sig till”. Eftersom optionen inte grundar äganderätt till kopparpartiet (varorna), innan den har avropats, bör enligt min mening premien som Y erhåller från X för utfärdande, försäljning av optionen anses undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § första st. och tredje st. 1 och art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. Se dock nedan särskilt om art. 9 i tillämpningsförordningen och art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet och privaträttsliga optioner – angående behov av precisering i art. 24.1 i direktivet.

- B) Y:s försäljning av kopparpartiet utgör en skattefri omsättning av varor enligt 9 c kap. 1 § första stycket 4 jämförd med 9 § 2 ML, eftersom omsättningen sker under den tid varorna är placerade i skatteupplaget.
- C) Om förvärvaren av varan – här X – föranleder att varan upphör att vara placerad i skatteupplaget, blir denne skattskyldig, enligt 9 c kap. 4 och 5 §§ ML, men får dra den moms som ingående moms, om vederbörande har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet, eftersom den utgående moms som ska redovisas till staten i så fall också utgör ingående moms enligt 8 kap. 2 § andra stycket ML. För staten blir det således plusminusnoll: utgående moms 2 400 minus ingående moms 2 400.
- D) När varorna omsätts av X efter det att de har tagits ut ur skatteupplaget, gäller den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första stycket ML och den normala skattesatsen om 25 procent gäller för varan i fråga – koppar – enligt 7 kap. 1 § första stycket ML.

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

- Inslaget av momsfri finansiell tjänst genom användningen av optionen i exemplet kan medföra att Y får en blandad verksamhet som begränsar avdragsrätten för ingående moms. Då kan – för det fall parterna är så kallade förbundna parter enligt reglerna i 7 kap. 3 a-3 d §§ ML – omvärdering av prissättningen på varorna i fråga till marknadsvärde aktualiseras på grund av dessa regler (och 1 kap. 9 § ML). Därför bör sådan momsfri omsättning avseende finansiella tjänster hos Y vara lägre än fem (5) procent av Y:s totala omsättning (dvs. av momsfri omsättning plus momspliktig omsättning) i verksamheten. Då har Y alltså full avdragsrätt för ingående moms enligt den så kallade 95-procentregeln i 8 kap. 14 § första stycket 1 ML. Därmed omfattas Y:s verksamhet inte av begränsningen av avdragsrätten för ingående moms i blandade verksamheter enligt 8 kap. 13 § ML, och Y omfattas inte av 7 kap. 3 b § 2 ML i omvärderingsreglerna.
- I exemplet blir förhållandet mellan momsfri omsättning av option och total omsättning hos Y fyra (4) procent (400/10 000).

Sålunda aktualiseras inte omvärderingsreglerna, även om X och Y är förbundna parter enligt dessa regler.

Jag lämnar följande avslutande kommentarer till exemplet:

- Ifrågavarande problemställning kan – utan begränsning till varor som räknas upp i 9 § i 9 c kap. – också gälla icke-unionsvaror placerade i andra former av vissa lager än skatteupplag, nämligen i en anläggning för tillfällig lagring, ett tullager eller en frizon inom landet. Emellertid är, enligt min uppfattning, problematiken inte lika uppenbar i sådana fall, eftersom undantag från skatteplikt för tjänster då utgörs av tjänster som görs *i* sådant lager (jfr 9 c kap. 1 § första stycket 3) och inte – såsom enligt 9 c kap. 1 § första stycket 2 – av tjänster *som avser* en omsättning av en vara som är placerad i skatteupplaget.⁸³⁹ Processuellt sett får dessutom nämnas att det är SKV som har bevisbördan beträffande omsättningens storlek,⁸⁴⁰ dvs. beträffande beskattningsunderlaget.
- Sålunda bör det beskrivna matchningsförfarandet för att sänka det momsmässiga beskattningsunderlaget tillämpas för varor enligt någon av de 27 punkterna i 9 c kap. 9 § ML, såsom koppar, vilka placeras i skatteupplag. Dessutom bör, med hänsyn till att förhållandet mellan momsfri omsättning av option och total omsättning inte ska diskvalificera 95-procentregeln för fullt avdrag för ingående moms i blandade verksamheter, förfarandet vara av intresse för företag med stora volymer av sådana varor.
- De särskilda bestämmelserna om vem som är skattskyldig i 9 c kap. i ML kan också omfatta en köpare som är konsument, eftersom 5 § i 9 c kap. anger att det är *den* som föranleder att varan upphör att vara placerad på sådant sätt som avses i 9 c kap. 1 § som blir skyldig att betala den moms som ska tas ut därvidlag. Dock får det enligt SKV anses vara ovanligt att någon som inte är beskattningsbar person tillämpar reglerna om undantag från skatteplikt i tullager och skatteupplag.⁸⁴¹
- Vid avtalsskrivningen bör särskild uppmärksamhet ägnas åt att klart ange att det beskrivna matchningsförfarandet gäller två

⁸³⁹ Jfr 9 c kap. 1 § första stycket 3 ML. Jfr även 9 c kap. 1 § första stycket 4, som för varor placerade i skatteupplag enligt 9 c kap. 1 § första stycket 1 anger undantag från skatteplikt för tjänster som görs *i* sådant lager.

⁸⁴⁰ Jfr HFD 2014 ref. 40, som i och för sig avsåg tillämpning av bestämmelserna i 7 kap. 3 a § ML om omvärdering, men där HFD anförde att "[e]n utgångspunkt för bedömningen är att Skatteverket har bevisbördan såvitt avser omsättningens storlek".

⁸⁴¹ Jfr SKV:s ställningstagande 2014-02-14, dnr 131 770374-13/111.

skilda omsättningar, dvs. först sker en omsättning av optionen och sedan sker en omsättning av varorna. Avtalet mellan X och Y kan bedömas avse sammansatta transaktioner (eng., *composite supplies*).

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

Det nyss anförda förutsätter emellertid att utfärdandet, försäljningen av optionen anses undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § första stycket och tredje stycket 1 och art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet: Jämför ovan A) samt vad som nedan anges om art. 9 i tillämpningsförfordningen och behov av precisering i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet avseende privaträttsliga optioner. För övrigt kan för frågeställningen om samma avtal medför en eller flera omsättningar en viss jämförelse göras med resonemanget i SRN i förhandsbeskedet RÅ 2005 ref. 11 (som fastställdes av HFD). Där gällde frågan tillämplig momssats för golflektioner. Majoriteten i SRN bedömde ett åtagande att vid senare tillfälle tillhandahålla golflektioner som separata tjänster: själva åtagandet ansågs utgöra en omsättning och tillhandahållandet av golflektionerna en annan omsättning. Själva åtagandet ansågs inte utgöra en tjänst inom idrottsområdet som omfattas av den reducerade momssatsen om 6 procent i enlighet med 3 kap. 11 a § första stycket och 7 kap. 1 § tredje stycket 11 ML. I stället ansågs det utgöra en tjänst som omfattas av den generella momssatsen om 25 procent. Ordföranden i SRN var skiljaktig, och ansåg att ersättningen som lämnades vid åtagandet, dvs. avtalets ingående, inte i sig kunde anses utgöra ett tillhandahållande av tjänst, utan att skattskyldigheten utlöses först om tjänsten utförs (2 kap. 1 § tredje stycket 1 ML) eller förskott lämnas för en beställd tjänst vara eller tjänst (1 kap. 3 § andra stycket ML).⁸⁴²

- Om en sammansatt transaktion hos Y skulle bedömas gälla *en* ersättning och därmed *en* omsättning, kan omsättningen 1) anses ha olika momsmässig karaktär med avseende på optionen respektive varorna *eller* 2) ersättningen anses lämnad dels som ett förskott, dels som återstående del av ersättningen som grundar omsättning av vara enligt 2 kap. 1 § första stycket 1 ML, vilket jag benämner förskottsfall. Jag anser att ett matchningsförfarande hos Y inte kan användas i något av dessa båda fall för att sänka beskattningsunderlaget för varorna vid X uttag av dem från skatteupplaget. Det förutsätter att fråga är om två omsättningar vid olika tidpunkter hos Y: först en skattefri

⁸⁴² Jfr 12 213 153. Jfr även s. 101 och 102 i artikeln Forssén 2017 (4).

omsättning av optionen och sedan en skattefri omsättning av varorna när de är placerade i skatteupplaget.

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

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

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

*12 215 226 Särskilt om art. 9 i tillämpningsförordningen och art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet och privaträttsliga optioner – angående behov av precisering i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet*⁸⁴³

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

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

- Om det ska ske en sådan precisering av undantaget från skatteplikt som jag nämner ovan, bör den ske i

⁸⁴³ Jfr 12 213 235.

mervärdesskattedirektivet, i stället för i tillämpningsförfordningen.

- Oavsett i vilken rättsakt preciseringen sker, bör den avse gränsdragningen mellan å ena sidan värdepapper i form av aktier och optioner etc. för vilka det finns en marknad och å andra sidan vad jag betecknar som privaträttsliga optioner. Privaträttsliga optioner avser ofta annan egendom än aktier och ges av bolag till de anställda eller aktieägarna. Om en sådan option är personlig och inte kan överlåtas vidare, torde det enligt min uppfattning vara fråga om en momspliktig tjänst. Före Sveriges EU-inträde 1995 anförde jag att det för en privaträttslig option inte finns någon marknad, och därför utgör utfärdandet av sådan option inte värdepappershandel.⁸⁴⁴ Nu finns det inte någon sådan preciserande gränsdragning gentemot privaträttsliga optioner, varför jag anser att utfärdande av sådana omfattas av undantaget från skatteplikt enligt art. 135.1 f i mervärdesskattedirektivet.

För övrigt får nämnas att förevarande problematik beträffande privaträttsliga optioner nämns även i samband med redogörelsen för vouchrar i momshänseende: se under 12 216 552.

12 215 230 Konklusioner

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

För övrigt nämnde jag ang. 9 c kap. ML, i ett mejl till Finansdepartementet den 5 januari 2018, att min artikel Forssén 2018 (2) kan vara av intresse för vad som anføres om s.k. call-off stock (avropslager), dvs. lager där kända köpare själva hämtar varor, i EU-kommissionens förslag den 4 oktober 2017 till ett definitivt system för handeln mellan EU-länder – COM(2017) 569 final. Departementet svarade den 10 januari 2018 med tack för denna input. Inget av det jag berörde återfinns dock i de

⁸⁴⁴ Jfr s. 142 och 143 i Forssén 1994.

allmänna regler om avropslager som införs den 1 januari 2020 i 2 kap. 1 c-1 i §§ och 2 a kap. ML resp. 35, 39 och 41 kap. SFL, enligt SFS 2019:789 resp. SFS 2019:790.

12 216 000 Vouchrar i momshänseende

12 216 100 BAKGRUND, NYA LAGRUM OCH LAGTEKNISKA SYNPUNKTER PÅ DE NYA REGLERNA

12 216 110 Bakgrund

12 216 111 Allmänt

Den 1 januari 2019 infördes särskilda regler i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, för behandlingen av s.k. vouchrar – värdebevis – i momshänseende, genom SFS 2018:1333.⁸⁴⁵ En voucher är ett värdebevis som möjliggör en kommande konsumtion av varor eller tjänster,⁸⁴⁶ dvs. vouchern avser kommande leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster. I förarbetena till de särskilda reglerna anges att vouchrar kan förekomma med varierande utformning inom olika branscher och att de huvudsakligen används i ledet gentemot slutkonsumenter av varor eller tjänster.⁸⁴⁷ Om vouchern löses in under dess giltighetsperiod, får konsumenten de varor eller tjänster som vouchern avser i utbyte mot den. Att köpa en voucher är således en annan situation än när exempelvis en konsument betalar ett förskott eller a conto för en beställd vara eller tjänst med ett sålunda i förväg bestämt datum för leverans eller tillhandahållande. Enligt förarbetena saknas det i stor utsträckning offentlig statistik som är specifik för att ge en relevant bild av den nuvarande marknaden för vouchrar i Sverige, med undantag för kontantkort för telefonabonnemang, där Post- och telestyrelsen (PTS) publicerar viss statistik.⁸⁴⁸ De särskilda reglerna i ML om vouchrar i momshänseende baseras på ändringar i mervärdesskattedirektivet beträffande vouchrar enligt rådets direktiv (EU) 2016/1065. Ändringarna har inte föranlett någon ändring eller tillägg i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011, den s.k. tillämpningsförordningen.

Inför den fortsatta genomgången får jag framhålla att om instrument definieras som en voucher i momshänseende enligt 1 kap. 20 § ML innebär det inte att ett sådant instrument utgör någon särskild slags tjänst i sig enligt ML. Vouchern är endast ett instrument som avser en kommande omsättning, dvs. den avser en kommande leverans av en vara

⁸⁴⁵ Jfr prop. 2017/18:213 s. 1, 9, 12 och 35, där *värdebevis* anges som ett annat ord för *voucher*.

⁸⁴⁶ Se prop. 2017/18:213 s. 12.

⁸⁴⁷ Se prop. 2017/18:213 s. 15 och 24.

⁸⁴⁸ Jfr prop. 2017/18:213 s. 22.

eller ett kommande tillhandahållande av en tjänst. Det finns två slags vouchrar i momshänseende: enfunktionsvouchrar (1 kap. 21 § första st. ML) och flerfunktionsvouchrar (1 kap. 21 § andra st. ML). Om ett instrument som används avseende en vara eller en tjänst utgör en voucher, avgör vilket av de båda slagen som vouchern tillhör frågan om *när* omsättningen av varan eller tjänsten anses ske.

- Om det är en enfunktionsvoucher, anses omsättningen ha skett redan *när* vouchern överläts till exempelvis en konsument, och någon ny omsättning anses inte ske vid den faktiska leveransen av varan eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsten.⁸⁴⁹
- Om det är en flerfunktionsvoucher, anses överlåtelsen av den inte utgöra en omsättning, utan omsättningen anses ske först *när* den faktiska leveransen av varan eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsten sker till konsumenten.⁸⁵⁰

12 216 112 Exempel på vad som utgör resp. inte utgör vouchrar

Vid bedömningen av vad som är en voucher och om en voucher är en s.k. enfunktionsvoucher eller en s.k. flerfunktionsvoucher måste hänsyn tas till omständigheterna i det specifika – enskilda – fallet.⁸⁵¹

- I förarbetena anges som exempel på instrument som kan vara vouchrar presentkort, lunchkuponger och kontantkort för mobiltelefoni.⁸⁵² Telekomföretag och företag inom detaljhandeln är sålunda exempel på företag som berörs av de nya reglerna om vouchrar.⁸⁵³ Inom hotell- och restaurangbranschen förekommer vouchrar dels i form av presentkort, dels i form av olika lunchkuponger eller lunchkort. Emellertid bedöms enligt förarbetena marknaden för restaurangvouchrar, såsom lunchkuponger, ha minskat avsevärt de senaste decennierna, varför de nya reglernas betydelse för restaurangföretag är mindre än vad det skulle ha varit tidigare.⁸⁵⁴ Vouchrar kan även förekomma inom andra verksamheter, t.ex. inom biografverksamheter och företag som tillhandahåller

⁸⁴⁹ Se 2 kap. 9 § första st. första men. och andra st. ML samt art. 30b.1 första st. i mervärdesskattedirektivet och första och andra men. i punkt 8 och första men i punkt 9 av skälen i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065.

⁸⁵⁰ Se 2 kap. 12 § ML samt art. 30b.2 första st. i mervärdesskattedirektivet och tredje och fjärde men. i punkt 8 av skälen i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065.

⁸⁵¹ Jfr prop. 2017/18:213 s. 15 och 16.

⁸⁵² Jfr prop. 2017/18:213 s. 15.

⁸⁵³ Jfr prop. 2017/18:213 s. 24.

⁸⁵⁴ Jfr prop. 2017/18:213 s. 24.

streamingtjänster för film och musik.⁸⁵⁵ Skatteverket (SKV) ger för övrigt i avsnitt 4.1 i sitt ställningstagande Vouchrar, mervärdesskatt av 2018-11-26 (dnr 202 488720-18/111) följande exempel på vouchrar: presentkort, lunchkuponger, telefonkort och refill för kontantkort.

- Ett månadskort på ett gym, ett telefonabonnemang, en färdbiljett för en specifik resa eller en inträdesbiljett till en viss teaterföreställning är enligt förarbetena däremot exempel på sådant som inte i sig bör anses som vouchrar i momshänseende.⁸⁵⁶ Det är i linje med skälen enligt punkt 5 i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065, där det framgår att bestämmelserna för vouchrar inte bör medföra någon förändring av behandlingen i momshänseende av färdbiljetter, inträdesbiljetter till biografier och museer samt frimärken eller liknande.

12 216 113 Skälen avseende de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende

I en rättsakt från EU, såsom rådets direktiv (EU) 2016/1065, kan skälen i ingressen till rättsakten ge stöd för tolkningen av artiklarna, vilka dock gäller framför en punkt i skälen om den skulle strida mot själva artikelns ordalydelse. Det bör vara en fördel för den som läser de särskilda reglerna om vouchrar i mervärdesskattedirektivet och ML att enkelt kunna finna en punkt i skälen i ingressen som hör ihop med direktivbestämmelsen, så att den sätts i ett sammanhang som underlättar dess tolkning och tillämpning. Därför anger jag här i detta avsnitt var jag nämner punkterna 1-13, 15 och 16 av skälen i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065, varvid jag lämnar vissa kommentarer till de punkter av skälen som nämns i förevarande avsnitt:⁸⁵⁷

- Punkterna 1, 2, 4, 6, 7, 10 och 13 berörs i förevarande avsnitt (varvid vissa kommentarer lämnas enligt nedan).
- Punkt 5 har nämnts under närmast föregående rubrik.

⁸⁵⁵ Jfr prop. 2017/18:213 s. 24.

⁸⁵⁶ Se prop. 2017/18:213 s. 15.

⁸⁵⁷ Av punkt 14 följer för övrigt bara att rådet anser det motiverat att medlemsstaterna tillhandahåller EU-kommissionen s.k. förklarande dokument om hur de har införlivat direktivet i sin lagstiftning, när så har skett (vilket är i enlighet med den gemensamma politiska förklaringen av den 28 september 2011 från medlemsstaterna och EU-kommissionen om förklarande dokument).

- Punkterna 3 resp. 15 och 16 berörs under den närmast följande rubriken resp. under rubriken Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.
- Punkterna 12 resp. 11 nämns nedan under ”Skattskyldighetens inträde, redovisning och beskattningsunderlag – flerfunktionsvouchrar”, närmare bestämt under rubrikerna Skattskyldighetens inträde och redovisning resp. Beskattningsunderlag.
- Punkterna 8 och 9 har nämnts ovan under rubriken Allmänt, och de nämns också nedan vid den löpande genomgången av frågor om omsättningar och beskattningsunderlag beträffande ifrågavarande särskilda regler.

I **punkt 1** av skälen i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065 framgår att rådet ansåg att reglerna om tidpunkt och plats för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, beskattningsunderlag, mervärdesskattens utkrävbarhet samt avdragsrätt inte var tillräckligt tydliga eller heltäckande för att garantera en konsekvent skattemässig behandling av transaktioner som innefattar vouchrar, och att det får oönskade konsekvenser för en väl fungerande inre marknad. Av skälen enligt **punkt 2** i ingressen till direktivet framgår sålunda att rådet ansåg att det förelåg ett behov av särskilda regler för behandlingen av vouchrar i mervärdesskattehanterande. Där anges att reglerna införs för att säkra en tydlig och enhetlig behandling, för överensstämmelse med principerna om en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, för att undvika inkonsekvens, konkurrenssnedvridning, dubbelbeskattning eller utebliven beskattning och för att minska risken för skatteflykt. Syftet med ifrågavarande särskilda regler är enligt förarbetena att skapa gemensamma regler för försäljningen av vouchrar på den inre marknaden med fokus på att undvika konkurrenssnedvridning snarare än på att bredda skattebasen för moms.⁸⁵⁸ Av skälen enligt **punkt 13** i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065 framgår att målen för direktivet är förenkling, modernisering och harmonisering av mervärdesskattegrupperna för vouchrar. Dessutom anges att eftersom dessa mål inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna, utan kan uppnås bättre på unionsnivå (EU-nivå), kan EU vidta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen i art. 5 i Fördraget om EU (FEU). I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma art. går direktivet inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.

⁸⁵⁸ Se prop. 2017/18:213 s. 22.

Av skälen enligt **punkt 6** i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065 framgår att vad som utgör en voucher i momshänseende ska åtskiljas från betalningsinstrument. Enligt förarbetena ska en voucher skilja sig från betalningsmedel eller betalningsinstrument som kan användas på ett generellt sätt.⁸⁵⁹ Det uppnås genom villkoren för vad som förstås med en voucher i momshänseende enligt definitionen i art. 30a.1 i mervärdesskattedirektivet, vilken har införts där genom nämnda direktiv. Enligt art. 30a.1 i mervärdesskattedirektivet är en voucher:

”ett instrument för vilket det föreligger en skyldighet att godta det som ersättning eller partiell ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster och där de varor som ska levereras eller de tjänster som ska tillhandahållas eller de potentiella leverantörernas eller tillhandahållarnas identitet anges antingen på själva instrumentet eller i tillhörande dokumentation, inbegripet villkoren för användning av ett sådant instrument”.

Åtskillnaden av vouchrar i förhållande till betalningsmedel uppnås sålunda genom att de varor eller tjänster som den kan användas för framgår av vouchern eller genom att de potentiella leverantörernas eller tillhandahållarnas identitet som vouchern kan användas hos framgår av vouchern eller i tillhörande dokumentation som inbegriper användningsvillkoren för vouchern.⁸⁶⁰ Villkoren enligt art. 30a.1 i mervärdesskattedirektivet för vad som avses med en voucher har implementerats i ML genom definitionen i 1 kap. 20 §. En överlåtelse av en voucher utgör därmed inte i sig sådan värdepappershandel som är en från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av tjänst enligt 3 kap. 9 § ML (se 12 213 153). I stället följer med en voucher i momshänseende en rätt som innebär en skyldighet för den som levererar varor eller tillhandahåller tjänster som vouchern avser att godta vouchern som ersättning för varorna eller tjänster – utan att vouchern fördenskull ska anses som ett betalningsmedel. En voucher i momshänseende utgör således ett värdebevis som ska godtas i utbyte mot sådana varor eller tjänster som den avser, dvs. ett värdebevis som ska godtas som ersättning för en underliggande omsättning, en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster.

⁸⁵⁹ Se prop. 2017/17:213 s. 27.

⁸⁶⁰ Se prop. 2017/17:213 s. 27.

Innan jag går vidare med bl.a. frågan om vad som utgör en voucher i momshänseende (1 kap. 20 § ML), får jag uppmärksamma att det redan utifrån skälen enligt **punkt 6** i ingressen till rådets direktiv får anses följa att en voucher i momshänseende inte är ett generellt betalningsmedel eller betalningsinstrument och inte heller ett värdepapper eller någon annan finansiell produkt (jfr 3 kap. 9 § ML).

- Definitionen i 1 kap. 20 § ML av en voucher i momshänseende (vilken jag återkommer till nedan) är teknikneutral. Det innebär att vouchrar kan ha såväl fysisk som elektronisk form, vilket också följer av skälen enligt **punkt 6** i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065. Således är förekomsten av en voucher inte beroende av att vouchern har en viss form.⁸⁶¹ Därmed kan en voucher vara ett värde som enbart finns i elektronisk form eller ett värde som finns nedladdat på ett kort. En voucher kan också vara ett presentkort i pappersform med ett visst värde,⁸⁶² eller så kan vouchern exempelvis vara en servicesedel etc.⁸⁶³
- Om ett instrument som kan överlätas saknar en koppling till underliggande varor eller tjänster eller till identifierbara leverantörer av varor eller tillhandahållare av tjänster, har det i sig en marknad och utgör enligt min uppfattning ett värdepapper i momshänseende. En överlåtelse av det utgör enligt min mening inte en överlåtelse av en voucher, utan en sådan från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av tjänst som avses med värdepappershandel enligt 3 kap. 9 § första och tredje st. 1 ML (se 12 213 153). Jämför art. 135.1 f) i mervärdesskattedirektivet, varav bl.a. följer att ”handlingar som representerar äganderätt till varor” inte omfattas av undantag från skatteplikt för överlåtelse eller förmedling avseende värdepapper. Att överlåtelse av ett instrument som utgör en enfunktionsvoucher i momshänseende utgör en skattepliktig omsättning om den kommande leveransen eller tillhandahållandet av den underliggande varan eller tjänsten är av en skattepliktig karaktär är sålunda förenligt med art. 135.1 f) i direktivet. För övrigt får för sammanhanget nämnas att även värdepapper i momshänseende är ett teknikneutralt begrepp. Enligt 3 kap. 9 § tredje st. 1 ML förstås med värdepappershandel ”omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte”, dvs. värdepapper enligt ML kan vara papperslösa (jfr 12 213 153).

⁸⁶¹ Se prop. 2017/18:213 s. 14 och 15.

⁸⁶² Se prop. 2017/18:213 s. 15.

⁸⁶³ Jfr prop. 2017/18:213 s. 12.

- I förevarande sammanhang får också nämnas att det av skälen enligt **punkt 10** i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065 följer att om det är fråga om endast förmedlingstjänster eller ett separat tillhandahållande av tjänster såsom distributions- eller marknadsföringstjänster är sådana tillhandahållanden föremål för mervärdesskatt. Av den anledningen bör enligt **punkt 10** en beskattningsbar person som inte agerar i eget namn och som erhåller separat ersättning från överlåtelsen av en voucher vara beskattningsbar enligt normala mervärdesskatteregler. Av dessa följer att en förmedlingstjänst i sig omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster (3 kap. 1 § första st. ML), och att undantag från skatteplikt gäller för vissa förmedlingstjänster, nämligen för nyss nämnda förmedling av värdepapper (3 kap. 9 § tredje st. 1 ML) och för förmedling av försäkringar (3 kap. 10 § ML).

I linje med ovan nämnda villkor i art. 30a.1 i mervärdesskattedirektivet för vad som förstås med en voucher i momshänseende, av innebörd att det ska vara fråga om ett instrument som avser underliggande varor eller tjänster eller identifierbara leverantörer eller tillhandahållare, ligger att skälen enligt **punkt 4** i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065 anger att reglerna om vouchrar i momshänseende ”bör enbart inriktas på vouchrar som kan användas för inlösen mot varor eller tjänster”. Av **punkt 4** följer också att reglerna i fråga ”inte inriktas på instrument som ger innehavaren rätt till en prisreduktion vid förvärv av varor eller tjänster men som inte medför någon rätt att ta emot sådana varor eller tjänster”. Enligt förarbetena innebär det att det för att fråga ska anses vara om en voucher i momshänseende finns en skyldighet att godta vouchern som ersättning för leveranser eller tillhandahållanden av sådana varor eller tjänster som den avser. Reglerna om vouchrar i momshänseende har med andra ord inriktats på vouchrar som kan användas som hel eller partiell ersättning för inlösen mot varor eller tjänster.⁸⁶⁴ Europeiska kommissionen (kommissionen) hade lämnat ett förslag som var mer omfattande än det av rådet antagna direktivet. Kommissionen föreslog särskilda regler också avseende s.k. rabattvouchrar. Emellertid lämnade rådet det förslaget därhän,⁸⁶⁵ varför rådets direktiv (EU) 2016/1065, i enlighet med skälen enligt **punkt 4** i ingressen till direktivet, inte inriktas på instrument som ger rätt till prisreduktioner – rabatter – för förvärv av varor eller tjänster, men som inte ger rätt till varor eller tjänster i utbyte vid inlösen av vouchern.

⁸⁶⁴ Jfr prop. 2017/18:213 s. 15.

⁸⁶⁵ Jfr prop. 2017/18:213 s. 10.

Av skälen enligt **punkt 7** i ingressen till direktivet i fråga följer att behandlingen i momshänseende av transaktionerna i anslutning till vouchrar avgörs av voucherns särskilda egenskaper, och att det därför är nödvändigt att skilja mellan olika typer av vouchrar, och distinktionerna måste anges i unionslagstiftning. Därför innehåller direktivet (EU) 2016/1065 regler om enfunktionsvouchrar resp. flerfunktionsvouchrar vilka har implementerats i mervärdesskattedirektivet och, genom SFS 2018:1333, i ML.

12 216 114 Gränsöverskridande handel mellan olika EU-länder

Reglerna om vouchrar i momshänseende införs, som nämnts, bl.a. för att undvika att transaktioner med vouchrar leder till dubbelbeskattning eller utebliven beskattning, varigenom konkurrensnedvridning och risken för skatteflykt ska minska. Reglerna i 5 kap. ML angående huruvida en omsättning placeras inom landet (Sverige) eller utomlands har i grunden karaktären av lagvalsregler beträffande vilket medlemsland som har *beskattningsrätten* till en viss omsättning (se 11 200 000 och även 21 110 000). Därför har det varit ett problem att tillämpningen av momsbestämmelserna har skiljt sig åt mellan olika EU-länder bl.a. med avseende på när mervärdesskatt tas ut vid transaktioner med vouchrar. Exempelvis kan ett land ha tagit ut moms när en voucher ställs ut, medan det i ett annat land har kunnat ske först när den löses in.⁸⁶⁶

Denna olikbehandling har sålunda kunnat medföra dubbel- eller ickebeskattning. Skillnaderna mellan olika EU-länder har kunnat utnyttjas för att undvika skatt. En dubbel- eller ickebeskattning medför att konkurrensen snedvrids, och en olikbehandling kan för företag också medföra en osäkerhet om den mervärdesskattemässiga bedömningen och försvåra hanteringen vid handel över gränserna.⁸⁶⁷

De EU-gemensamma regler om vouchrar som har införts genom rådets direktiv (EU) 2016/1065 i mervärdesskattedirektivet och, genom SFS 2018:1333, i ML den 1 januari 2019 ska minska dessa problem. Därigenom kan företagen på den inre marknaden få ökade möjligheter att konkurrera på lika villkor och osund konkurrens kan undvikas. Det underlättar för svenska företag som säljer varor eller tjänster till konsumenter i andra EU-länder, men också för företag i andra EU-länder som säljer till konsumenter i Sverige.⁸⁶⁸

⁸⁶⁶ Jfr prop. 2017/18:213 s. 25.

⁸⁶⁷ Jfr prop. 2017/18:213 s. 25 och 26.

⁸⁶⁸ Jfr prop. 2017/18:213 s. 26.

Av skälen enligt punkt 3 i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065 följer att rådet ansåg att de nya reglerna om vouchrar i momshänseende var angelägna att införa bland annat för att undvika konkurrenssnedvridning beträffande tillämpningen av de regler som, genom SFS 2014:941, infördes den 1 januari 2015 på momsområdet om platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster (se 12 213 235 och 21 363 000-21 363 230). Där anges att dessa regler för att bestämma i vilket land en omsättning sker krävde ”en gemensam lösning för vouchrar för att säkerställa att det inte uppstår diskrepanser vad gäller vouchrar som överlåts mellan medlemsstater”, varför det ansågs avgörande att det också infördes ”regler som klargör behandlingen i mervärdesskattehänseende av vouchrar”.

Eftersom EU:s råd har ansett det som särskilt angeläget att de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende som infördes 2019 ska komplettera reglerna som infördes 2015 om omsättningsland för tillhandahållande av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, så att skattebortfall undviks i dessa hänseenden, får jag här bara nämna något kort om de båda s.k. särskilda ordningar som i det hänseendet infördes 2015, genom lagen (2014:942) om ändring i lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster. Lagens i fråga benämning ändrades då till ”lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster”, och reviderades för övrigt något den 1 januari 2019, genom SFS 2018:1869.

- De särskilda ordningarna, unionsordningen resp. tredjelandsordningen, ger, under vissa förutsättningar, tillhandahållare av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster möjlighet att välja någon av dem i stället för bestämmelserna i ML och skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Enligt lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster kan beskattningsbara personer som är resp. inte är etablerade inom EU ansöka hos SKV om att få tillämpa unionsordningen resp. tredjelandsordningen för sin momsredovisning av ifrågavarande slag av tjänster.
- Grundtanken med de särskilda ordningarna för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster är att de effektivare än de allmänna bestämmelserna ska säkerställa att mervärdesbeskattningen av ifrågavarande slag av tjänster sker i konsumtionsstaten, dvs. i det EU-land där köpare som inte är beskattningsbara personer utan vanliga privatpersoner (konsumenter), och vilka förvärvar dessa tjänster, är bosatta.
- Om en tillhandahållare av ifrågavarande slag av tjänster har erhållit ett identifieringsbeslut från SKV, är Sverige s.k. identifieringsstat och tillhandahållaren redovisar moms avseende omsättningarna av tjänsterna som denne gör till konsumenterna i en särskild mervärdesskattedeklaration som vederbörande lämnar till SKV på elektronisk väg. Om konsumtionsstaten är ett annat EU-land än Sverige, vidarebefordrar SKV deklaraionsuppgifterna och betalningen av momsen till konsumtionsstaten.

- I båda fallen av de särskilda ordningarna är köparen av tjänsterna i fråga inte något företag, utan en vanlig privatperson (konsument), vilket således är förenligt med de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende, eftersom, som nämnts, vouchrar huvudsakligen används i ledet gentemot slutkonsumenter av varor eller tjänster.

Dessutom får i sammanhanget nämnas att art. 58 andra st. i mervärdesskattedirektivet inte ändrades vid införandet 2015 av möjligheterna för en tillhandahållare av exempelvis elektroniska tjänster att ansöka hos SKV om att tillämpa en särskild ordning för momsredovisningen av sådan tjänst. Av direktivbestämmelsen, som för övrigt genom rådets direktiv (EU) 2017/2455 numera utgör art. 58.1 i mervärdesskattedirektivet, följer alltså att om en tillhandahållare av en tjänst och kunden kommunicerar med e-post ska detta i sig inte innebära att den tillhandahållna tjänsten är en elektronisk tjänst. Exempelvis är en omsättning av en vara en sådan omsättning även om avtal om försäljning av den fysiska varan träffas via e-post mellan en säljare och en köpare, medan försäljningen i fråga utgör en omsättning av en elektronisk tjänst om varan digitaliseras och t.ex. levereras i en fil via e-post från säljaren till köparen.

[Jfr även 21 363 210-21 363 230.]

12 216 115 Små företag

I förevarande sammanhang får nämnas att det infördes, genom SFS 2016:1069, särskilda regler den 1 januari 2017 i ML ang. små företag. De innebär att beskattningsbara personer med liten omsättning (högst 30 000 kr/år) i princip omfattas av skattebefrielse momsmässigt sett (se 11 100 000). Enligt förarbetena till de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende som infördes 2019, genom SFS 2018:1333, framgår emellertid att dessa regler inte berör reglerna om små företag i ML. Det bedömdes inte föreligga någon anledning att ta särskild hänsyn till små företag vid utformningen av de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende. Förslagen i sistnämnda hänseende avsåg sålunda implementering i ML av direktivbestämmelser som inte gör skillnad mellan större eller mindre företag, varför lagstiftaren ansåg att när rådets direktiv (EU) 2016/1065 infördes i ML borde några sådana skillnader inte göras. Olikheter i beskattningen av vouchrar mellan större och mindre företag, t.ex. med avseende på definitioner av olika vouchrar eller beskattningstidpunkt, skulle enligt lagstiftaren dessutom medföra ett mer komplext regelverk och riskera att ge upphov till dubbelbeskattning eller utebliven beskattning, dvs. effekter av det slag som direktivreglerna syftar till att förhindra.⁸⁶⁹

12 216 116 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Av ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna i SFS 2018:1333 framgår att de särskilda reglerna för behandlingen av vouchrar i mervärdesskattehänseende inte tillämpas på vouchrar som är utställda före ikraftträdandet den 1 januari 2019. Det överensstämmer med skälen

⁸⁶⁹ Jfr prop. 2017/18:213 s. 26.

enligt punkt 15 i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065, där det anges att bestämmelserna för behandling av vouchrar i mervärdesskattehänseende bör endast tillämpas på vouchrar utställda efter den 31 december 2018 och ska inte påverka giltigheten i den lagstiftning och den tolkning som medlemsstaterna tidigare antagit. Av punkt 16 av skälen i ingressen till direktivet följer att detta ska ha beaktats vid ändringen av mervärdesskattedirektivet på grund av de nya reglerna.

12 216 117 Skillnader enligt lagstiftaren i SKV:s tidigare ställningstagande jämfört med de nya reglerna

I förarbetena till de särskilda reglerna för behandlingen av vouchrar nämns att SKV har behandlat mervärdesskatt vid transaktioner med vouchrar enligt de tidigare reglerna i ett ställningstagande 2012-06-26.⁸⁷⁰ Lagstiftaren anför att de nya särskilda reglerna om behandlingen av vouchrar i mervärdesskattehänseende till stora delar inte bedöms medföra någon skillnad i beskattning jämfört med vad som gällde före 2019. Det exempel som lagstiftaren tar upp på vissa skillnader som kan förekomma jämfört med tidigare är att det från och med lagändringen 2019 inte behöver vara känt vid utställandet av en enfunktionsvoucher vilken beskattningsbar person som slutligen kommer att leverera varan eller tjänsten i utbyte mot vouchern. Det är enligt lagstiftaren en skillnad jämfört med SKV:s inställning i dess ställningstagande om tillämpningen av de tidigare reglerna. Lagstiftaren anser därför att de nya särskilda reglerna innebär ett visst informationsbehov, men att några särskilda informationsinsatser utöver vad som normalt krävs vid regeländringar inte bedöms uppkomma.⁸⁷¹ SKV har per den 1 januari 2019 ersatt sitt ställningstagande från 2012-06-26 med det ovan nämnda ställningstagandet Vouchrar, mervärdesskatt av 2018-11-26 (dnr 202 488720-18/111).

12 216 120 Nya lagrum

De nya lagrum som har tillkommit i ML den 1 januari 2019 med anledning av de särskilda reglerna om behandlingen av vouchrar i momshänseende enligt SFS 2018:1333 är följande:

- 1 kap. 20 resp. 21 §, där definitionerna av en voucher resp. av en enfunktionsvoucher och en flerfunktionsvoucher återfinns;

⁸⁷⁰ Se prop. 2017/18:213 s. 12, där hänvisning sker till SKV:s ställningstagande 2012-06-26, dnr 131 359965-12/111.

⁸⁷¹ Se prop. 2017/18:213 s. 23.

- 1 kap. 3 § tredje st. andra men., där skattskyldighetens inträde beträffande enfunktionsvouchrar anges;
- 7 kap. 3 c § andra st., där bestämmelsen av ersättningen i samband med flerfunktionsvouchrar anges;
- 13 kap. 7 a och 17 a §§, där regler för redovisningen av utgående resp. ingående moms för överlåtelse resp. förvärv av en enfunktionsvoucher återfinns; och
- 2 kap. 9-13 §§, där reglerna om omsättning vid transaktioner med enfunktionsvouchrar återfinns i 9-11 §§ och reglerna om omsättning vid transaktioner med flerfunktionsvouchrar återfinns i 12 och 13 §§.

När de särskilda reglerna om behandlingen av vouchrar inte gäller, tillämpas de övriga regler i ML som är aktuella i det enskilda fallet. Jag får nämna att de övriga – normala – mervärdesskattereglerna i ML innehåller allmänna bestämmelser, men även särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig, vilka återfinns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. ML.⁸⁷²

- I samband med redogörelsen i denna framställning av de särskilda reglerna om vouchrar i ML berörs ibland i ett jämförande hänseende det särskilda fallet av skattskyldighet i 6 kap. 7 § ML, där uttrycket ”i eget namn” förekommer i likhet med i vissa av reglerna om utställande och överlåtelse av enfunktionsvouchrar (2 kap. 9 § första st. och 11 § ML).
- Uttrycket ”i eget namn” förekommer dessutom i de särskilda regler i 9 b kap. som avser viss resebyråverksamhet – se 9 b kap. första st. första men. ML.

12 216 130 Lagtekniska synpunkter på de nya reglerna

12 216 131 Uttrycket ”annan person” i 2 kap. 13 § ML bör ändras till annan beskattningsbar person

Bestämmelsen 2 kap. 13 § ML ska avse en *beskattningsbar person* som överlåter en flerfunktionsvoucher åt den beskattningsbara person som genomför den faktiska levereransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna som vouchern avser. Överlåtaren av vouchern fungerar som en distributör av vouchern åt den som ska leverera varan eller tillhandahålla tjänsten. Båda dessa personer ska vara

⁸⁷² Se 1 kap. 2 § sista st. ML.

beskattningsbara personer, vilket följer av ordalydelsen av motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, dvs. art. 30b.2 andra st. i direktivet. Emellertid används uttrycket ”annan person” i stället för annan beskattningsbar person avseende distributören av vouchern i 2 kap. 13 § ML. På så sätt skulle 2 kap. 13 § kunna tolkas som att en vanlig privatperson (konsument) skulle kunna utgöra en distributör av vouchern och omfattas av ML. Det strider mot den grundläggande momsmässiga principen för momssystemet av innebörd att skattesubjekten ska åtskiljas från konsumenterna. Av huvudregeln för vem som är ett skattesubjekt enligt ML, 4 kap. 1 § första st. första men., framgår att det ska vara en beskattningsbar person, och det lagrummet erhöll för övrigt den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, samma ordalydelse som huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet, dvs. art. 9.1 första st. i direktivet.

Enligt min mening bör rättstillämparna utgå från direktivbestämmelsens ordalydelse av innebörd att den distributör av flerfunktionsvouchern som kan mervärdesbeskattas för distributionstjänster eller andra tjänster som utförs åt den som ställt ut vouchern ska vara en beskattningsbar person. Ordalydelsen av 2 kap. 13 § ML kan dock bli föremål för prövning i rättspraxis, och bör enligt min uppfattning i förevarande hänseende anpassas av lagstiftaren till lydelsen av art. 30b.2 andra st. i mervärdesskattedirektivet, dvs. uttrycket ”annan person” i 2 kap. 13 § ML bör ändras till *annan beskattningsbar person*.

12 216 132 Den särskilda regeln om skattskyldighetens inträde vid överlåtelse av en enfunktionsvoucher bör ges ett eget st. i 1 kap. 3 § ML

En voucher är, som nämnts, inte ett betalningsinstrument, och en överlåtelse av en voucher utgör, som också nämnts, inte värdepappershandel i momsmässigt hänseende. Enligt min uppfattning ligger regeln om skattskyldighetens inträde för överlåtelse av en enfunktionsvoucher systematiskt sett närmast en förskotts- eller a conto-betalning i det hänseendet (jfr 12 202 070). Det är fråga om en händelse som medför att skattskyldigheten inträder utan att den underliggande varan eller tjänsten har levererats eller tillhandahållits och beskattning av varan eller tjänsten ska enligt förarbetena inte ske två gånger för den vara eller tjänst som enfunktionsvouchern avser.⁸⁷³ På samma sätt ska beträffande förskott eller a conto beskattning enbart ske för mottaget förskott eller a conto och inte ånyo när varan eller tjänsten levereras eller tillhandahålls. Jag får i sammanhanget nämna att ett a conto avser en del av ett större tillhandahållande och a conto-betalningen erläggs för den färdiga delen, t.ex. för en etapp i en byggnadsentreprenad (jfr

⁸⁷³ Jfr prop. 2017/18:213 s. 17.

12 213 124). En förskottsbetalning sker innan någon leverans eller tillhandahållande har skett.

I systematiskt hänseende anser jag att den särskilda regeln om skattskyldighetens inträde vid överlåtelse av en enfunktionsvouchers borde ha tagits in i ett eget st. i 1 kap. 3 §, på samma sätt som med förskotts- och a conto-betalningarna (12 202 070). I stället har regeln lagts till som en andra men. i 1 kap. 3 § tredje st., där första men. avser leverans av vara mot postförskott eller krav, vilket också är ett undantag från huvudregeln i lagrummets första st., men också innehåller en definition av leverans av vara, dvs. något som har med just huvudregeln i lagrummets första st. att göra. Jag återger, för jämförelse av första men. i tredje st. med ovan citerade andra men. i tredje st., lydelsen av 1 kap. 3 § tredje st. första men.: ”Med leverans av en vara förstås att varan avlämnas eller att den sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav” (jfr även 12 202 101).

Till ytterligare stöd för att regeln om skattskyldighetens inträde avseende enfunktionsvouchers inte borde blandas ihop systematiskt sett med regeln som definierar leverans av vara anför jag att det enligt förarbetena inte är närmare definierat i mervärdesskattedirektivet vem som ska anses agera i annans namn vid transaktioner med vouchers, vilket jag för övrigt återkommer till nedan,⁸⁷⁴ vilket jag för övrigt också nämner nedan. Om det hade funnits en regel i mervärdesskattedirektivet som motsvarade den särskilda regeln om skattskyldighetens inträde vid överlåtelse av en enfunktionsvouchers, hade den, i konsekvens med att definitionerna i mervärdesskattedirektivet av leverans av varor resp. tillhandahållande av tjänster hålls åtskilda i t.ex. huvudreglerna art. 14.1 resp. art. 24.1, givits en egen bestämmelse och inte blandats ihop, såsom sker i 1 kap. 3 § tredje st. ML, med en regel som bl.a. innehåller definitionen av leverans av vara men inte definitionen av tillhandahållande av tjänst. En enfunktionsvouchers kan avse leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, och då bör i systematiskt hänseende regeln om skattskyldighetens inträde vid överlåtelse av en sådan också ges en placering i 1 kap. 3 § som markerar just detta, vilket således enkelt kan ske genom att regeln ges ett eget st. i 1 kap. 3 § ML. Denna systematiska fråga har för övrigt inte kommenterats av Regeringen, och Lagrådet har över huvud taget lämnat Regeringens förslag till de särskilda reglerna om vouchers i momshänseende utan erinran.⁸⁷⁵

12 216 133 Uttrycket ”den skattskyldige” i 13 kap. 17 a § andra st. ML bör ändras till beskattningsbar person med avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående skatt i sin ekonomiska verksamhet

Jag har i andra sammanhang tagit upp problem med bruket av uttrycket skattskyldig i stället för beskattningsbar person i ML, och nämner i 31 210 000 problemet med att begreppet skattskyldighet används i huvudregeln om avdragsrätten, 8 kap. 3 § första st. ML, i stället för

⁸⁷⁴ Se prop. 2017/18:213 s. 18.

⁸⁷⁵ Se prop. 2017/18:213 s. 46.

beskattningsbar person som används i huvudregeln om avdragsrätt i mervärdesskattedirektivet, dvs. i art. 168 a) i direktivet.⁸⁷⁶

Den som omsätter skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster blir skattskyldig för omsättningar och har enligt 8 kap. 3 § första st. ML avdragsrätt för förvärv eller import i sin verksamhet. Den som omsätter från skatteplikt okvalificerat undantagna varor eller tjänster har inte sådan avdragsrätt. Emellertid har den som omsätter från skatteplikt kvalificerat undantagna varor eller tjänster s.k. återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i sin verksamhet enligt bl.a. 10 kap. 11 och 12 §§ ML (jfr art. 169 i mervärdesskattedirektivet) – jfr 11 100 000.

Den som bedriver en ekonomisk verksamhet som medför att denne har avdrags- eller återbetalningsrätt för förvärv eller import i verksamheten, ska kunna lyfta momsen i en faktura avseende förvärv av en enfunktionsvouchers. Det skulle strida mot skälen för införandet av de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende, om den som har återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet inte skulle få dra ingående momsen i en sådan faktura, eftersom det skulle medföra en konkurrenssnedvridning om debiterad ingående moms i stället skulle utgöra en kostnad för denne. Det ska enligt min uppfattning inte uppstå någon skillnad på grund av de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende när det gäller möjligheterna att dra debiterad ingående moms för den som gör skattepliktiga omsättningar och har avdragsrätt jämfört med den som gör från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar och har återbetalningsrätt.

Problemet är att uttrycket ”den skattskyldige” används i 13 kap. 7 a § andra st. resp. i 13 kap. 17 a § andra st. ML beträffande redovisningen av utgående moms resp. ingående moms vid överlåtelse av en enfunktionsvouchers resp. förvärv av en enfunktionsvouchers. Det kan vid en systematisk tolkning uppfattas som att den som har återbetalningsrätt i sin verksamhet enligt de allmänna bestämmelserna i ML inte skulle ha återbetalningsrätt för debiterad ingående moms på förvärv av en enfunktionsvouchers, bara för att denne gör från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster (nollbeskattade) och inte kan benämnas ”den skattskyldige”. Jag anser sålunda uttrycket ”den skattskyldige” i 13 kap. 17 a § andra st. ML bör ändras till *beskattningsbar person med avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående skatt i sin ekonomiska verksamhet*.

⁸⁷⁶ Se Forssén 2019 (1), senaste upplagan av min doktorsavhandling från 2013, resp. Forssén 2011, min licentiatavhandling från 2011, där frågan om användningen av skattskyldighetsbegreppet för att bestämma avdragsrättens inträde enligt ML resp. skyldigheten att momsregistrera sig enligt SFL utgjorde bifrågorna D resp. E.

12 216 200 DEFINITIONER AV VOUCHRAR OCH BEDÖMNING AV OM EN VOUCHER ÄR EN ENFUNKTIONSVOUCHER ELLER EN FLERFUNKTIONSVOUCHER

12 216 210 Definitioner av vouchrar

12 216 211 Voucher

Ett instrument som utgör en voucher i momshänseende skiljer sig, som nämnts, från betalningsmedel eller betalningsinstrument som kan användas på ett generellt sätt. Det uppnås, som nämnts, genom att det av vouchern ska framgå de varor eller tjänster för vilka den kan användas eller så ska det gå att identifiera i vouchern eller i tillhörande dokumentation som inbegriper användningsvillkoren för vouchern de potentiella leverantörer eller tillhandahållare hos vilka vouchern kan användas. Enligt definitionen i 1 kap. 20 § ML avses sålunda med voucher ”ett instrument för vilket det finns en skyldighet att godta det som ersättning eller partiell ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. De varor som ska levereras eller tjänster som ska tillhandahållas eller de potentiella leverantörernas eller tillhandahållarnas identitet måste anges antingen på instrumentet eller i tillhörande dokumentation som inbegriper villkoren för användning av instrumentet”.⁸⁷⁷

I promemorian avseende det utredningsarbete som ledde till att de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende infördes i ML genom SFS 2018:1333 användes uttrycket ”de potentiella säljarna av varorna eller tjänsterna”, vilket i enlighet med yttranden från ett par remissinstanser ändrades till ”de potentiella leverantörernas eller tillhandahållarnas identitet” i definitionen av vad som avses med voucher enligt 1 kap. 20 § ML.⁸⁷⁸

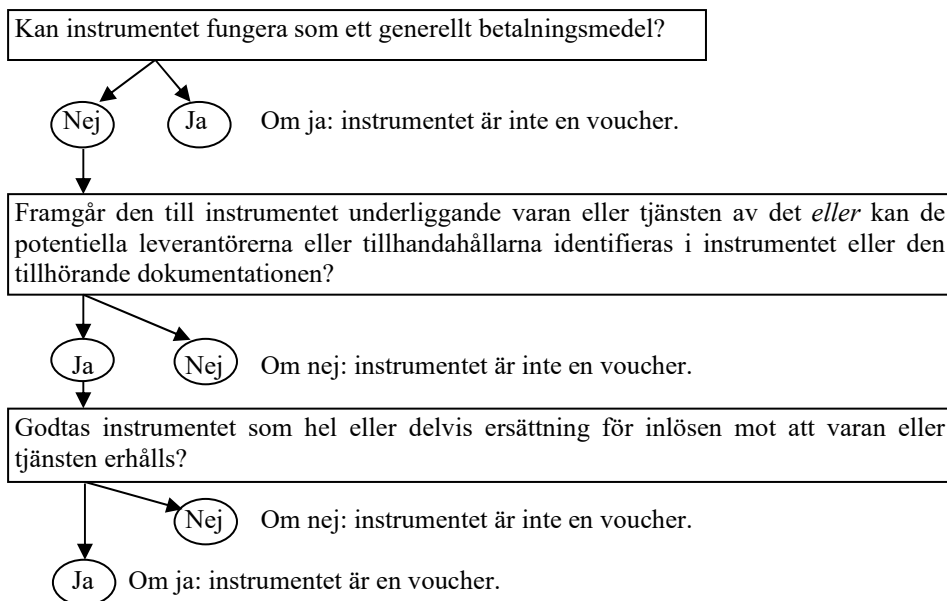
För att en voucher i momshänseende över huvud taget ska anses föreligga krävs således att instrumentet i fråga kan användas som hel eller partiell ersättning för inlösen mot att varorna eller tjänsterna erhålls samt att det finns uppgifter om de potentiella leverantörerna eller tillhandahållarna eller om de varor som ska levereras eller tjänster som ska tillhandhållas.⁸⁷⁹

Jag gör följande översiktliga beskrivning avseende bedömningen av om ett instrument är en voucher i momshänseende:

⁸⁷⁷ Jfr art. 30a.1 i mervärdesskattedirektivet.

⁸⁷⁸ Jfr prop. 2017/18:213 s. 13, 14 och 36.

⁸⁷⁹ Jfr prop. 2017/18:213 s. 15.



Av förarbetena följer, som nämnts, att hänsyn måste tas till omständigheterna i det specifika – enskilda – fallet, för att bedöma vad som är en voucher och om en voucher är en enfunktionsvoucher eller en flerfunktionsvoucher.⁸⁸⁰ I korthet består skillnaden mellan de båda typerna av vouchrar i att det beträffande överlåtelse av enfunktionsvouchrar tas ut moms vid varje överlåtelse av vouchern, om den avser momspliktiga varor eller tjänster, men moms tas inte ut när vouchern löses in i utbyte mot varan eller tjänsten, medan det beträffande överlåtelse av en flerfunktionsvoucher inte sker någon beskattning vid en överlåtelse av vouchern, utan momsen tas ut först i samband med att den löses in.⁸⁸¹ Följande är, som nämnts, skillnaden mellan de båda typerna av vouchrar beträffande frågan om *när* skattskyldigheten inträder:

- För en enfunktionsvoucher anses omsättningen av den underliggande varan eller tjänsten ske, och därmed skattskyldigheten inträda, *när* betalning för vouchern sker.
- För en flerfunktionsvoucher däremot anses omsättningen ske, och därmed skattskyldigheten inträda, *när* varan faktiskt levereras eller tjänsten faktiskt tillhandahålls, oavsett om betalning skett tidigare.⁸⁸²

Skillnaden mellan en enfunktionsvoucher och en flerfunktionsvoucher beror enligt 1 kap. 21 § ML bl.a. på om momsbeloppet avseende den

⁸⁸⁰ Se prop. 2017/18:213 s. 15 och 16.

⁸⁸¹ Jfr prop. 2017/18:213 s. 25.

⁸⁸² Jfr även prop. 2017/18:213 s. 12.

kommande leveransen av varan eller det kommande tillhandahållandet av tjänsten som vouchern avser är känd på förhand (vilket jag återkommer till under de båda närmast följande rubrikerna). Enligt min mening kan vad som förstås med en voucher enligt 1 kap. 20 § ML även gälla ett instrument som avser en underliggande vara eller tjänst som omfattas av ett undantag från skatteplikt enligt någon av reglerna därom i 3 kap. ML, varvid följande bör beaktas enligt min uppfattning.

- Om den kommande prestationen innebär en från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning (s.k. nollbeskattad omsättning) enligt något av de lagrum i 3 kap. ML som nämns i 10 kap. 11 § första st. ML och sålunda ger återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten, föreligger ingen skillnad jämfört med när vouchrar avser varor eller tjänster som omfattas av den generella momssatsen eller en reducerad momssats. Även en nollskattesats kan betraktas som en momssats. Innan ML den 1 juli 1994 ersatte lagen (1968:430) om mervärdeskatt brukade nollbeskattning betecknas som teknisk skattskyldighet.⁸⁸³
- Om den kommande prestationen avser något annat av undantagen från skatteplikt i 3 kap. ML, är det fråga om okvalificerade undantag. Dessa medför varken avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten. Därför är det typiskt sett till nackdel för ett företag som gör sådana från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster i sin verksamhet att ställa ut vouchrar för dem – i vart fall om de bedöms utgöra enfunktionsvouchrar. Användningen av ett sådant instrument skulle innebära att en omsättning som begränsar rätten att lyfta debiterad ingående moms på förvärv eller import i verksamheten anses inträffa redan innan den faktiska leveransen eller det faktiska tillhandahållandet har inträffat. I en verksamhet där endast från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar skapas spelar det givetvis ingen roll, eftersom det från början är klart att det inte är möjligt att lyfta den ingående momsen. Emellertid skulle i en blandad verksamhet – dvs. en verksamhet där det förekommer sådana omsättningar och även omsättningar som medför avdrags- eller återbetalningsrätt – användningen av en enfunktionsvoucher avseende en vara eller tjänst vars omsättning omfattas av okvalificerat undantag från skatteplikt medföra att bedömningen tidigareläggs avseende i vilken mån avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger för ett förvärv eller import i verksamheten.

⁸⁸³ Jfr prop. 1993/94:99 s. 226.

För övrigt får nämnas att det enligt förarbetena till de särskilda regler som har införts 2019 om vouchrar i momshänseende bedöms att vouchrar som i vissa fall tidigare har betraktats som flerfunktionsvouchrar i Sverige i stället kommer att betraktas som enfunktionsvouchrar enligt de nya reglerna. Eftersom det vid varje överlåtelse av en enfunktionsvouchrar av någon annan än säljaren av de varor eller tjänster som vouchern avser sker en omsättning och därmed mervärdesbeskattning redan vid den omsättningen, och inte först när köparen av vouchern löser in den i utbyte mot varan eller tjänsten som den avser hos säljaren, tidigareläggs mervärdesskattebetalningen till staten. Det leder enligt förarbetena dels till en uppbördsförändring (positiv ränteeffekt för staten), dels till att statens mervärdesskatteintäkter kan förväntas öka i sig till följd av att en viss andel av vouchrarna normalt sett inte löses in (och moms således har tagits ut för minst en överlåtelse av vouchern utan att den vara eller tjänst som den avser faktiskt levereras eller tillhandahålls av säljaren).⁸⁸⁴

12 216 212 Enfunktionsvoucher

Enligt 1 kap. 21 § första st. ML avses med enfunktionsvoucher ”en voucher för vilken det redan när den ställs ut är känt med vilket belopp mervärdesskatt ska betalas för de varor och tjänster som vouchern avser och i vilket land omsättningen av varorna eller tjänsterna ska anses ha skett”.⁸⁸⁵ För att en voucher ska utgöra en enfunktionsvoucher ska det sålunda, redan när vouchern ställs ut,⁸⁸⁶ vara ”känt”:

- vilken momssats som gäller för den leveransen eller det tillhandahållandet, dvs. vilket *momsbelopp* som ska betalas för de underliggande varor eller tjänster som vouchern avser; och
- vilket land som tilläggs *beskattningsrätten* momsmässigt sett för den kommande faktiska leveransen av varan eller faktiska tillhandahållandet av tjänsten som vouchern avser, när leveransen eller tillhandahållandet har skett, oavsett om den händelsen sedan faktiskt inträffar eller inte.

Det är således fråga om en hypotetisk prövning som ska ske vid utställandet av vouchern om vad som ska hända med de underliggande varorna eller tjänsterna, för att bedöma om vouchern är en enfunktionsvoucher eller inte. Det som säkrar vad som ska anses vara

⁸⁸⁴ Jfr prop. 2017/18:213 s. 23.

⁸⁸⁵ Jfr art. 30a.2 i mervärdesskattedirektivet.

⁸⁸⁶ Se första st. första men. i punkt 8 av skälen i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065.

känt i nämnda hänseenden vid utställandet av vouchern och att den kan anses ha karaktären enfunktionsvoucher är att det för att en voucher över huvud taget ska anses föreligga stipuleras formella krav i 1 kap. 20 § ML av innebörd att de potentiella leverantörernas eller tillhandahållarnas identitet som vouchern kan användas hos *eller* de varor eller tjänster som vouchern kan användas för måste anges antingen på vouchern eller i tillhörande dokumentation.

12 216 213 Flerfunktionsvoucher

Enligt 1 kap. 21 § andra st. ML avses med flerfunktionsvoucher helt enkelt ”en annan voucher än en enfunktionsvoucher”.⁸⁸⁷

I praktiken innebär det att när ett instrument som i och för sig utgör en voucher ställs ut kan det vid en hypotetisk prövning inte anses ”känt” vad som ska gälla för den kommande faktiska leveransen av varan eller faktiska tillhandahållandet av tjänsten som vouchern avser beträffande *momsbelopp* eller *beskattningsrätten*. Under nästa rubrik ger jag exempel på vad som utgör en enfunktionsvoucher eller en flerfunktionsvoucher.

12 216 220 Bedömning av om en voucher är en enfunktionsvoucher eller en flerfunktionsvoucher

Genom rådets direktiv (EU) 2016/1065 har regler om enfunktionsvouchrar resp. flerfunktionsvouchrar införts i art. 30a.2 resp. art. 30a.3 i mervärdesskattedirektivet, vilka genom SFS 2018:1333 har implementerats enligt definitionerna ovan i 1 kap. 21 § första resp. andra st. i ML.

- Enligt förarbetena utgår definitionerna i fråga från att det för en ***enfunktionsvoucher*** ska finnas tillräckligt med uppgifter när vouchern ställs ut för att kunna ta ut skatten för de underliggande varorna eller tjänsterna vid varje tillfälle därefter som vouchern överläts, innan den löses in mot varorna eller tjänsterna som den avser. Det förutsätter:
 - dels att den mervärdesskatt som ska betalas – *momsbeloppet* – avseende de underliggande varorna eller tjänsterna är känd,
 - dels att det är känt i vilket land som leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten (omsättningen) ska äga rum, dvs. vilket land som har *beskattningsrätten* till omsättningen,

⁸⁸⁷ Jfr art. 30a.3 i mervärdesskattedirektivet.

Därför behöver det finnas uppgifter som gör att det går att beräkna skattens storlek, framför allt vilken skattesats som ska tillämpas enligt 7 kap. 1 § ML när vouchern avser en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst i Sverige – den generella momsatsen om 25 procent eller någon av de båda reducerade momsatserna om 6 eller 12 procent. Emellertid behöver det inte vara känt vilken beskattningsbar person som slutligen faktiskt kommer att leverera varan eller tjänsten i utbyte mot vouchern.⁸⁸⁸ Det anses inte uppkomma någon ny omsättning när konsumenten löser in vouchern mot varor eller tjänster.⁸⁸⁹

- **Flerfunktionsvouchrar** är helt enkelt andra vouchrar än enfunktionsvouchrar, dvs. flerfunktionsvouchrar ges på så sätt en negativ bestämning. Enligt förarbetena är således flerfunktionsvouchrar instrument som kan användas som ersättning för varor och tjänster, men där beskattningslandet, dvs. vilket land som tilläggs *beskattningsrätten*, inte är känt eller där det inte är känt hur mycket mervärdesskatt, dvs. vilket *momsbelopp*, som ska tas ut för varorna eller tjänsterna vid inlösen av vouchern i utbyte mot de underliggande varorna eller tjänsterna.⁸⁹⁰

12 216 300 SKATTSKYLDIGHETENS INTRÄDE, BESKATTNINGSUNDERLAG OCH REDOVISNING

12 216 310 Skattskyldighetens inträde, beskattningsunderlag och redovisning – enfunktionsvouchrar

12 216 311 Skattskyldighetens inträde och beskattningsunderlag

I enlighet med art. 30b.1 första st. första men. i mervärdesskattedirektivet likställs en överlåtelse av en enfunktionsvoucher med en leverans eller ett tillhandahållande i fråga om skattskyldighetens inträde.⁸⁹¹ Det har föranlett att ett tillägg har införts genom SFS 2018:1333 i huvudregeln om tidpunkten för skattskyldighetens inträde, 1 kap. 3 § första st. ML (jfr 12 201 020), nämligen genom 1 kap. 3 § tredje st. andra men.,⁸⁹² som har följande lydelse:

⁸⁸⁸ Jfr prop. 2017/18:213 s. 15 och 27.

⁸⁸⁹ Se prop. 2017/18:213 s. 17.

⁸⁹⁰ Jfr prop. 2017/18:213 s. 15.

⁸⁹¹ Jfr även första men. i punkt 8 och första men i punkt 9 av skälen i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065 samt också prop. 2017/18:213 s. 16.

⁸⁹² Jfr prop. 2017/18:213 s. 26.

”En överlåtelse av en enfunktionsvoucher ska vid tillämpning av första stycket likställas med en leverans av de varor eller ett tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser”.

Utifrån vad ovan har nämnts om enfunktionsvouchrar förutsätts att det beträffande sådana finns tillräckligt med uppgifter för att ta ut skatt vid varje tillfälle som den överlåts från och med utställandet av vouchern.⁸⁹³ Enligt förarbetena kommer mot den bakgrunden mervärdesskattedirektivets bestämmelser att innebära att moms ska tas ut vid varje överlåtelse av enfunktionsvouchrar. Då sker beskattningen som om överlåtelsen avsett de underliggande varorna eller tjänsterna, och den omsättning som anses ske på grund av överlåtelse av en enfunktionsvoucher kan enligt min mening benämnas en fingerad omsättning. Någon ny omsättning anses, som nämnts, inte uppkomma när konsumenten löser in vouchern mot den faktiska leveransen av varor eller mot det faktiska tillhandahållandet av tjänster. Annars hade denne kunnat bli tvungen att betala moms två gånger för samma vara eller tjänst.⁸⁹⁴ Således är det nödvändigt med ifrågavarande särskilda regel om skattskyldighetens inträde vid överlåtelse av en enfunktionsvoucher.

Beträffande beskattningsunderlaget gäller för en överlåtelse av en enfunktionsvoucher de allmänna bestämmelserna för den underliggande vara eller tjänst som vouchern avser. Moms ska, som nämnts, tas ut vid varje överlåtelse av enfunktionsvouchrar. Enligt förarbetena ska beskattningen i sådana fall ske som om överlåtelsen avsett de underliggande varorna eller tjänsterna.

- Om omsättning av varan eller tjänsten som enfunktionsvouchern avser hade varit skattepliktig enligt 3 kap. 1 § första st. ML, innebär det t.ex. att skattesatsen är 12 procent vid överlåtelse av en enfunktionsvoucher som avser livsmedel och att skattesatsen är 25 procent om vouchern i stället avser kläder.⁸⁹⁵

För bestämningen av beskattningsunderlaget gäller för en omsättning av en enfunktionsvoucher huvudregeln i de allmänna bestämmelserna om beskattningsunderlag, 7 kap. 2 § första st. ML.⁸⁹⁶ I första men. i det lagrummet anges att beskattningsunderlaget ska beräknas med utgångspunkt i det värde som anges i 7 kap. 3 och 4 §§. Huvudregeln för vad som ska avses med det värdet innebär att det – vid annan omsättning än uttag – utgörs av ersättningen (7 kap. 3 § 1 ML). Med

⁸⁹³ Jfr prop. 2017/18:213 s. 27.

⁸⁹⁴ Jfr prop. 2017/18:213 s. 17.

⁸⁹⁵ Jfr prop. 2017/18:213 s. 17.

⁸⁹⁶ Jfr andra men. i punkt 9 av skälen i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065, där hänvisning i förevarande fall sker till huvudregeln för bestämningen av beskattningsunderlaget enligt mervärdesskattedirektivet, art. 73.

ersättning förstås då, enligt 7 kap. 3 c § första st. ML, ”allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part, inbegripet sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten”, vilket överensstämmer med huvudregeln för bestämningen av beskattningsunderlaget i mervärdesskattedirektivet, art. 73 i direktivet. Det innebär att ersättningen för en enfunktionsvouchern och därmed beskattningsunderlaget för omsättningen av den ofta helt enkelt utgörs av det belopp som köparen av vouchern har betalat för den. Enligt 7 kap. 2 § första st. andra men. ML ska dock inte själva momsbeloppet ingå i beskattningsunderlaget.

- I de båda nyss nämnda exemplen blir således utgående momsen som ska redovisas och betalas för överlåtelsen av en enfunktionsvouchern: 12 kr, om 112 kr erlagts för vouchern och den avser livsmedel [100 kr exkl. moms + 12 kr utgående moms (100 x 12 %)]; och 25 kr, om 125 kr erlagts för vouchern och den avser kläder [100 kr exkl. moms + 25 kr utgående moms (100 x 25 %)].

Överlåtaren av enfunktionsvouchern ska till köparen (konsumenten) utfärda en verifikation (faktura, kvitto e.d.), som uppfyller innehållskraven i 5 kap. 7 § bokföringslagen (1999:1078), BFL, vari överlåtaren debiterar aktuell moms för den omsättning som anses uppkomma på grund av överlåtelsen av vouchern. De särskilda innehållskraven för fakturor som enligt 11 kap. ML ställs utöver BFL:s krav aktualiseras inte, eftersom det antas att köparen inte är en beskattningsbar person etc., utan en vanlig privatperson (konsument) – förutsatt att det inte är fråga om en sådan omsättning för vilken särskilt stipuleras att även omsättningar till privatpersoner omfattas av de särskilda kraven på fakturainnehåll i 11 kap. ML.

- Konsumenten som löser in enfunktionsvouchern i utbyte mot den vara eller tjänst som vouchern avser har ingen avdrags- eller återbetalningsrätt, utan för denne blir momsen i den betalning som erlagts för vouchern en kostnad att bära, på samma sätt som om denne hade köpt den skattepliktiga varan eller tjänsten direkt från leverantören eller tillhandahållaren utan att någon voucher förekommit i sammanhanget.

Om köparen av en enfunktionsvouchern inte är en konsument, utan någon som bedriver en ekonomisk verksamhet som medför att denne har avdrags- eller återbetalningsrätt för förvärv eller import i verksamheten, får en sådan köpare dra den utgående moms (momsbeloppet) som överlåtaren av vouchern debiterar som ingående moms enligt i första hand 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § ML. Den som begär avdrag eller återbetalning för ingående moms bör dock

kunna göra sannolikt att enfunktionsvouchern avser varor eller tjänster som ska användas i den verksamhet som medför skattskyldighet.⁸⁹⁷

- För att kunna utöva rätten till avdrag eller återbetalning avseende debiterad ingående moms måste sålunda i förevarande fall köparen av enfunktionsvouchern normalt sett ha mottagit från överlåtaren av vouchern en faktura med de uppgifter som – utöver de krav som ställs enligt BFL – uppfyller de särskilda krav som uppställs i 11 kap. ML på innehåll i en faktura, vilka följer av i första hand huvudregeln därom i 11 kap. 8 § ML (se 31 242 000 och 31 250 100). I förevarande fall antas både överlåtaren av enfunktionsvouchern och köparen av den vara beskattningsbara personer, och då ska överlåtaren enligt 11 kap. 1 § första st. ML för sin omsättning säkerställa att en faktura utfärdas till köparen vilken uppfyller även de särskilda krav som ställs på fakturainnehåll i 11 kap. ML.
- Därmed ska överlåtaren av enfunktionsvouchern i detta fall utfärda en faktura som enligt huvudregeln 11 kap. 8 § ML ska innehålla bl.a. uppgifter om de underliggande varornas mängd och art eller de underliggande tjänsternas omfattning och art – jfr 11 kap. 8 § 6 (se 31 242 000). Enligt förarbetena ska dock det innehållskravet på en faktura inte ges en sådan innebörd att det är omöjligt att uppfylla vid överlåtelse av en enfunktionsvoucher. Lagstiftaren hänvisar till tillämpningen, när det gäller att avgöra den närmare innebörden av nämnda krav vid överlåtelser och förvärv av enfunktionsvouchrar.⁸⁹⁸ Jag får hänvisa till att Regeringen i annat sammanhang har uttalat att kraven på innehållet i en faktura, för att kunna utöva avdragsrätten, enligt EU-domstolens praxis inte får leda till ”att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten” (jfr 31 250 100).⁸⁹⁹

Om inte annat anges, utgår jag i denna framställning avseende de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende från att vouchrar ställs ut och överläts i ledet gentemot slutkonsumenter av varor eller tjänster, eftersom det, som nämnts, huvudsakligen är i det ledet som vouchrar används.

⁸⁹⁷ Jfr prop. 2017/18:213 s. 18 och 19.

⁸⁹⁸ Jfr prop. 2017/18:213 s. 18.

⁸⁹⁹ Se prop. 2003/04:26 s. 30 och 31 och Regeringens kommentarer av följande EU-mål: förenade målen 123 och 330/87 (Jeunehomme), 342/87 (Genius Holding), C-85/95 (Reisdorf) och C-141/96 (Langhorst).

12 216 312 Redovisning

För överlåtelse av enfunktionsvouchrar har genom SFS 2018:1333 särskilda regler införts för redovisning av utgående resp. ingående moms i de nya lagrummen 7 a resp. 17 a § i 13 kap. ML. Följande gäller:

- Enligt 13 kap. 7 a § första st. ska utgående moms redovisas för överlåtelse av en enfunktionsvoucher ”för den redovisningsperiod under vilken vouchern har överlämnats eller betalning dessförinnan har tagits emot”. I andra st. i lagrummet anges att det inte gäller ”om den skattskyldige redovisar utgående skatt enligt 8 §”. Det innebär att om den skattskyldige redovisar moms i sin verksamhet enligt den s.k. bokslutsmetoden, dvs. enligt den modifierade kontantmetod som anges i 13 kap. 8 §, i stället för enligt huvudreglerna om faktureringsmetoden i 13 kap. 6 och 16 §§ (se 32 100 000), gäller inte den särskilda bestämmelsen i 13 kap. 7 a § första st. om redovisning av utgående moms för omsättningen av en enfunktionsvoucher.⁹⁰⁰ Då ska i enlighet med 13 kap. 8 § ML utgående moms redovisas för omsättningen av en enfunktionsvoucher för den redovisningsperiod under vilken betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige tillgodo.
- Enligt 13 kap. 17 a § första st. ska ingående moms redovisas för förvärv av en enfunktionsvoucher ”för den redovisningsperiod under vilken vouchern har tagits emot eller betalning dessförinnan har lämnats”. Även för denna situation anges i andra st. i lagrummet att första st. inte gäller ”om den skattskyldige redovisar utgående skatt enligt 8 §”. Om den skattskyldige redovisar utgående moms i sin verksamhet enligt den s.k. bokslutsmetoden, i stället för enligt den s.k. faktureringsmetoden som utgör huvudregeln, ska denne sålunda redovisa ingående moms på förvärv av en enfunktionsvoucher för den redovisningsperiod under vilken betalning har gjorts för förvärvet av vouchern.⁹⁰¹ Då gäller således inte heller den särskilda bestämmelsen i 13 kap. 17 a § första st. om redovisning av ingående moms för förvärv av en enfunktionsvoucher.⁹⁰²

⁹⁰⁰ Jfr prop. 2017/18:213 s. 29.

⁹⁰¹ Se 13 kap. 18 §, där hänvisning i förevarande hänseende sker till 8 § i 13 kap. ML.

⁹⁰² Jfr prop. 2017/18:213 s. 29.

12 216 320 Skattskyldighetens inträde, redovisning och beskattningsunderlag – flerfunktionsvouchrar

12 216 321 Skattskyldighetens inträde och redovisning

För flerfunktionsvouchrar tas inte moms ut när vouchern överläts genom att den ställs ut eller överläts därefter. Omsättning anses inte uppkomma enligt ML för överlåtelse av en flerfunktionsvoucher. Till skillnad från beträffande enfunktionsvouchrar anses i stället omsättningen ske när konsumenten löser in flerfunktionsvouchern mot varor eller tjänster, och det är då som momsen tas ut för en flerfunktionsvoucher.⁹⁰³ Således sker mervärdesbeskattningen och redovisningen av utgående moms och ingående moms enligt de allmänna bestämmelserna i ML om omsättning och förvärv av varor eller tjänster i samband med att flerfunktionsvouchrar används, dvs. omsättningen anses ske först för den faktiska leveransen av varan eller för det faktiska tillhandahållandet av tjänsten som vouchern avser. Först då utlöses skatt-, redovisnings- och faktureringskyldighet enligt ML.⁹⁰⁴ En eller flera tidigare överlåtelser av flerfunktionsvouchern medför inte i sig någon omsättning i momshänseende. Emellertid medför intäkten för överlåtelsen av flerfunktionsvouchern skyldighet att utfärda verifikation (faktura, kvitto e.d.) och bokföringskyldighet enligt BFL.

Om en flerfunktionsvoucher inte löses in av konsumenten uppkommer ingen mervärdesbeskattning, eftersom någon omsättning av vara eller tjänst inte sker motsvarande vouchern. Det följer av skälen enligt punkt 12 i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065, där det framgår att direktivet inte omfattar ”situationer där en flerfunktionsvoucher inte löses in av slutkonsumenten under dess giltighetsperiod och den ersättning som erhållits för en sådan voucher behålls av säljaren”.

12 216 322 Beskattningsunderlag

När en flerfunktionsvoucher löses in gäller för den motsvarande faktiska omsättningen av varan eller tjänsten som vouchern avser en särskild regel om bestämningen av ersättningen och därmed av beskattningsunderlaget för omsättningen av varan eller tjänsten, om den är skattepliktig enligt ML. Den bestämmelsen återfinns i ett nytt andra st. i 7 kap. 3 c § ML vilket infördes genom SFS 2018:1333 med stöd av art. 73a i mervärdesskattedirektivet. Sålunda gäller 7 kap. 3 c § andra st. ML vad som är ersättning vid leveranser av varor och tjänster som sker i utbyte mot flerfunktionsvouchrar, och lagrummet har numera följande lydelse:

⁹⁰³ Jfr prop. 2017/18:213 s. 25.

⁹⁰⁴ Jfr SKV:s ställningstagande 2018-12-06, dnr 202 508158-18/111, avsnitt 1.

”Vid leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster mot en flerfunktionsvouchers ska den ersättning som betalas för vouchern anses som ersättning enligt första stycket. Om det saknas information om det beloppet, ska det monetära värde som anges på flerfunktionsvouchern eller i tillhörande dokumentation anses som ersättning”.

Vid inlösen av en flerfunktionsvouchers ska således enligt bestämmelsens första men. ersättningen och därmed beskattningsunderlaget för leverantören eller tillhandahållaren av underliggande vara eller tjänst bestämmas utifrån den ersättning som betalats för flerfunktionsvouchern.⁹⁰⁵ Genom hänvisningen i bestämmelsens andra men. till det värde som helt enkelt står på själva vouchern eller anges i tillhörande dokumentation anses, för det fall att information saknas om vad som erlagts för flerfunktionsvouchern, det värdet utgöra ersättningen för den faktiska leveransen eller det faktiska tillhandahållandet av den vara eller tjänst som vouchern avser och därmed tillika utgöra beskattningsunderlaget.⁹⁰⁶

- Därmed blir beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 3 c § andra st. första men. detsamma som enligt den allmänna bestämmelsen i 7 kap. 3 c § första st. (jfr 12 202 041), dvs. lika med ersättningen som betalas för vouchern vid inlösen, och enligt 7 kap. 3 c § andra st. andra men. blir beskattningsunderlaget i stället lika med värdet som anges på själva vouchern eller i tillhörande dokumentation om information saknas om vad som erlagts för vouchern. Det kan enligt min uppfattning närmast liknas vid vad som gäller enligt de allmänna momsbestämmelserna i en uttagssituation: en leverans av vara eller ett tillhandahållande av tjänst utan ersättning beskattas genom uttag, enligt huvudreglerna därom i 2 kap. 2 § första st. 1 och 5 § första st. 1 ML.

Ersättningen bestämd enligt vad nyss beskrivits inkluderar moms och används således för att beräkna beskattningsunderlaget. I beskattningsunderlaget ska dock inte mervärdesskattebeloppet ingå enligt sista ledet av art. 73a i mervärdesskattedirektivet,⁹⁰⁷ vilket överensstämmer med 7 kap. 2 § första st. andra men. ML och art. 78 a) i mervärdesskattedirektivet.⁹⁰⁸

Av skälen enligt tredje men. i punkt 11 i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065 följer dessutom att ”när en flerfunktionsvouchers

⁹⁰⁵ Jfr prop. 2017/18:213 s. 29 och även skälen enligt första men. i punkt 11 i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065.

⁹⁰⁶ Jfr andra men. i punkt 11 av skälen i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065.

⁹⁰⁷ Jfr även prop. 2017/18:213 s. 29.

⁹⁰⁸ Jfr prop. 2017/18:213 s. 11.

används delvis för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, bör beskattningsunderlaget uppgå till motsvarande del av ersättningen eller det monetära värdet, minus mervärdesskattebeloppet för de varor som levereras eller de tjänster som tillhandahålls”. Sålunda ska beskattningsunderlaget, när en flerfunktionsvoucher används enbart som partiell (delvis) ersättning för t.ex. leverans av en av flera varor som vouchern avser, uppgå till den del av betalningen för vouchern eller, om sådan uppgift saknas, av det på vouchern eller i tillhörande dokumentation angivna monetära värdet som motsvarar den levererade varan.

12 216 400 OMSÄTTNINGAR VID TRANSAKTIONER MED VOUCHRAR

12 216 410 Inledning

Vouchrar används, som nämnts, huvudsakligen i ledet gentemot slutkonsumenter av varor eller tjänster. Det kan exempelvis vara fråga om att en detaljist inom varuhandeln eller ett serviceföretag levererar sina varor eller tillhandahåller sina tjänster till konsumenter, och ställer ut och överlåter vouchrar till sina kunder, innan leveransen eller tillhandahållandet sker till dem. Emellertid finns så att säga en förhistoria till detta, genom att exempelvis en vara har producerats och distribuerats i flera led fram till detaljisten. Eftersom det ofta är betydelsefullt för bedömningar av momsfrågor över huvud taget att beakta mer än ett led i en händelsekedja med säljare och köpare, ger jag här ett exempel på vad som gäller momsmässigt sett vid omsättningar i flera led i en förädlingskedja bestående i exempelvis producent-grossist-detaljist avseende en vara som konsumenten slutligen köper av detaljisten, när vouchrar inte är inblandade.

Förutsatt att varan är skattepliktig enligt ML ska utgående moms debiteras i fakturor och redovisas enligt allmänna bestämmelser i ML:

- av producenten, för omsättningen av varan till grossisten;
- av grossisten, för omsättningen av varan till detaljisten; och
- av detaljisten för omsättningen av varan till konsumenten.

Samtliga av de nämnda företagen i kedjan får dra debiterad ingående moms i mottagen faktura från närmast föregående företag i kedjan, och konsumenten träffas sålunda av momsen på det sammanlagda mervärdet avseende varan eller tjänsten.

När det gäller *omsättningar vid transaktioner med vouchrar* är skillnaden den att konsumenten får köpa en voucher på varan eller tjänsten i fråga

från exempelvis den detaljist som ska leverera varan avseende den kommande leveransen av varan som sker vid inlösen av vouchern. Jag beskriver nedan vad som gäller enligt de särskilda reglerna om vouchrar beträffande omsättningar vid transaktioner med enfunktionsvouchrar resp. beträffande omsättningar vid transaktioner med flerfunktionsvouchrar, och lämnar sedan exempel på de olika situationerna. Om inte annat anges förutsätts i exemplen att vouchern avser varor eller tjänster av skattepliktig karaktär, dvs. vilka omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av varor eller tjänster enligt 3 kap. 1 § första st. ML. Redan här får jag åter nämna följande:

- Varje överlåtelse av en enfunktionsvoucher ger upphov till en fingerad omsättning, medan någon ny omsättning inte anses ske avseende vouchern vid den faktiska leveransen eller det faktiska tillhandahållandet som sker när konsumenten löser in enfunktionsvouchern i utbyte mot varan eller tjänsten. Det behöver inte vara känt när en enfunktionsvoucher utfärdas vilken beskattningsbar person som slutligen faktiskt kommer att leverera varan eller tjänsten i utbyte mot vouchern.
- Vid transaktioner med flerfunktionsvouchrar anses en eller flera överlåtelser av vouchern inte ge upphov till någon fingerad omsättning, utan omsättningen anses ske först när konsumenten löser in flerfunktionsvouchern i utbyte mot varan eller tjänsten.

12 216 420 Omsättning vid transaktioner med enfunktionsvouchrar

12 216 421 A Överlåtelser av enfunktionsvouchrar samt inlösen av dem

I. Överlåtelse av voucher görs i eget namn

På motsvarande sätt som gäller vid tillhandahållanden av varor och tjänster normalt sett (jfr 2 kap. 1 § första st. 1 och tredje st. 1 ML) ska, enligt 2 kap. 9 § första st. första men. ML, den i vars namn en enfunktionsvoucher överläts ta ut moms för överlåtelsen. Den som överlåter en enfunktionsvoucher i eget namn blir därför skattskyldig för överlåtelsen av vouchern under förutsättning att en överlåtelse av de varor eller tjänster vouchern avser skulle medföra skattskyldighet.⁹⁰⁹ Eftersom denna omsättning på grund av överlåtelsen av vouchern sker utan att den faktiska leveransen eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsten har skett, benämner jag den en fingerad omsättning (enligt ML).

Varje sådan överlåtelse av en enfunktionsvoucher som sker i eget namn ska anses som en omsättning av de underliggande varorna eller

⁹⁰⁹ Se 2 kap. 9 § första st. första men. ML och även prop. 2017/18:213 s. 17.

tjänsterna.⁹¹⁰ Det följer också av förarbetena som i anslutning därtill anger att ”om en omsättning av varorna eller tjänsterna är skattepliktig och omsättningen sker inom landet kommer mervärdesskatt därmed tas ut varje gång enfunktionsvouchern överläts mot ersättning”.⁹¹¹ SKV anför detsamma i avsnitt 4.1 i sitt ställningstagande av 2018-11-26, genom följande skrivning: ”Mervärdesskatt ska tas ut varje gång en enfunktionsvoucher överläts när det är en skattepliktig transaktion inom landet”. Den som anses göra en skattepliktig omsättning inom landet på grund av sin överlåtelse av en enfunktionsvoucher tillämpar för bestämningen av beskattningsunderlaget, som nämnts, huvudregeln i de allmänna bestämmelserna om beskattningsunderlag, 7 kap. 2 § första st. ML.

En omsättning enligt 2 kap. 1 § första st. 2 och tredje st. 2 ML, dvs. uttag, anses ske om en enfunktionsvoucher överläts utan ersättning. Då sker således också beskattning – uttagsbeskattning – på motsvarande sätt som om den underliggande varan eller tjänsten hade överlåtits.⁹¹²

II. Inlösen av voucher – faktisk leverans av vara eller faktiskt tillhandahållande av tjänst

a) Leverantören eller tillhandahållaren har i eget namn ställt ut vouchern

När enfunktionsvouchern sedermera används som ersättning eller partiell ersättning för det faktiska överlämnandet av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna uppkommer inte en ny självständig – oberoende – transaktion på grund av inlösen av vouchern mot erhållandet av varorna eller tjänsterna.⁹¹³ Vid inlösendet av vouchern gör således leverantören eller tillhandahållaren inte någon ytterligare omsättning till den som utnyttjar vouchern motsvarande den ersättning eller partiella ersättning som motsvaras av vouchern.⁹¹⁴

⁹¹⁰ Se 2 kap. 9 § första st. första men. ML och art. 30b.1 första st. första men. i mervärdesskattedirektivet samt första men. i punkt 8 och första men i punkt 9 av skälen i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065.

⁹¹¹ Se prop. 2017/18:213 s. 27.

⁹¹² Se 2 kap. 9 § första st. andra men. ML och även prop. 2017/18:213 s. 27.

⁹¹³ Se 2 kap. 9 § andra st. ML, art. 30b.1 första st. andra men. i mervärdesskattedirektivet och andra men. i punkt 8 av skälen i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065.

⁹¹⁴ Se 2 kap. 9 § andra st. ML och även prop. 2017/18:213 s. 27.

b) Leverantören eller tillhandahållaren har inte i eget namn ställt ut vouchern

Om däremot den som faktiskt levererar varorna eller faktiskt tillhandahåller tjänsterna i utbyte mot enfunktionsvouchern inte är den beskattningsbara person som i eget namn ställt ut vouchern, ska leverantören eller tillhandahållaren anses ha omsatt varorna eller tjänsterna till denna beskattningsbara person.⁹¹⁵ En ny omsättning uppkommer således i sådant fall för leverantören eller tillhandahållaren gentemot utställaren av vouchern på grund av den faktiska leveransen eller det faktiska tillhandahållande som sker vid inlösen av vouchern mot erhållande av varorna eller tjänsterna.⁹¹⁶

Situationen är med andra ord sådan att den beskattningsbara person som levererar varorna eller tillhandahåller tjänsterna i utbyte mot vouchern också anses ha omsatt varorna eller tjänsterna till den beskattningsbara person som ställt ut vouchern.⁹¹⁷ Utställaren av vouchern kan därför anses ha gjort ett motsvarande förvärv av varor eller tjänster. Om enfunktionsvouchern avser skattepliktiga varor eller tjänster kan denna beskattningsbara person ha varit skyldig att betala moms vid överlåtelsen av vouchern i ett tidigare skede.⁹¹⁸ Det behöver nämligen, som nämnts, inte vara känt vid utställandet av vouchern vilken beskattningsbar person som slutligen kommer att leverera varan eller tjänsten i utbyte mot vouchern. Det avgörande är, som också nämnts, i stället att det vid voucherns utställande finns uppgifter som gör att det går att beräkna momsens storlek. Då ska det vara känt i vilket land som leveransen eller tillhandahållandet ska äga rum och således ska då också den moms som ska betalas avseende de underliggande varorna eller tjänsterna vara känd.⁹¹⁹

12 216 422 B Enfunktionsvouchrar ställs ut eller distribueras i annans namn samt inlöses

I. Överlåtelse av voucher görs i annans namn för dennes räkning

Det är, som nämnts, den i vars namn en överlåtelse av en enfunktionsvoucher sker som anses ha omsatt den underliggande varan eller tjänsten som vouchern avser. Om en överlåtelse av en enfunktionsvoucher görs av en beskattningsbar person i en annan

⁹¹⁵ Jfr 2 kap. 11 § ML och art. 30 b.1 tredje st. i mervärdesskattedirektivet.

⁹¹⁶ Se prop. 2017/18:213 s. 27 och 28.

⁹¹⁷ Jfr prop. 2017/18:213 s. 17 och 28.

⁹¹⁸ Jfr prop. 2017/18:213 s. 17.

⁹¹⁹ Jfr prop. 2017/18:213 s. 15 och 27.

beskattningsbar persons namn och för dennes räkning, ska denne anses omsätta de varor eller tjänster som vouchern avser.⁹²⁰ Den beskattningsbara person som ställer ut eller distribuerar vouchern i någon annans namn och för dennes räkning, vilken jag benämner distributören (av enfunktionsvouchern), anses inte delta i det underliggande tillhandahållandet på sådant sätt att denne blir skattskyldig för eventuell moms på grund av överlåtelsen av vouchern.⁹²¹

Det är således i detta fall enbart den beskattningsbara personen som ska ge ut varan eller tjänsten i utbyte mot enfunktionsvouchern som kan bli skattskyldig på grund av överlåtelsen av den. Distributören av enfunktionsvouchern blir således inte skattskyldig för överlåtelsen av den.

Mervärdesskattedirektivet definierar inte vad som i sig avses med vara respektive tjänst, utan där anges vad som avses med leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster (se 12 201 010), såsom i huvudreglerna därom i art. 14.1 resp. 24.1 (vilka återges under 12 201 020). Ett problem i förevarande fall är att det saknas en gemensam EU-definition av förmedling i mervärdesskattehänseende. Den frågan behandlades dock inte i det lagstiftningsärende som ledde till att de särskilda reglerna om vouchrar infördes den 1 januari 2019, genom SFS 2018:1333. Vem som ska anses agera i annans namn vid transaktioner med vouchrar är enligt förarbetena inte heller närmare definierat i mervärdesskattedirektivet. Det bedömdes inte heller lämpligt att närmare reglera i ML vem som ska anses agera i annans namn vid transaktioner med vouchrar. Det anser jag för övrigt, som nämnts, ger ytterligare belägg för min ståndpunkt enligt ovan av innebörd att den särskilda regeln om skattskyldighetens inträde vid överlåtelse av en enfunktionsvoucher borde ha tagits in i ett eget st. i 1 kap. 3 §, vilket hade överensstämt systematiskt sett med att skattskyldighetens inträde för förskotts- och a conto-betalningar bestäms i ett eget st. i 1 kap. 3 § (se 12 202 070). Enligt lagstiftaren får dock frågan om vem som ska anses agera i annans namn vid transaktioner med vouchrar avgöras utifrån en samlad bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet, t.ex. avtalsvillkor och ansvarsfördelning. Vid tillämpning av bestämmelserna om vouchrar kan enligt förarbetena ledning hämtas från den praxis som finns om mervärdesskatt vid förmedling av varor och tjänster i andra situationer.⁹²² Det innebär enligt min uppfattning att även om praxis saknas beträffande den nämnda särskilda regeln om

⁹²⁰ Se 2 kap. 10 § ML, 30b.1 andra st. i mervärdesskattedirektivet och tredje men. i punkt 9 av skälen i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065. Jfr även prop. 2017/18:213 s. 17 och 18.

⁹²¹ Se tredje men. i punkt 9 av skälen i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065. Jfr även prop. 2017/18:213 s. 28.

⁹²² Jfr prop. 2017/18:213 s. 18.

skattskyldighet för förmedling i eget namn i 6 kap. 7 § ML kan i förevarande hänseende ledning hämtas från tillämpningen av den regeln, vilken i princip avser en mellanman som är kommissionär, medan förevarande situation med en mellanman (distributören) som agerar i uppdragsgivarens (huvudmannens) namn och för dennes räkning mer liknar ett vanligt agentförhållande.

II. Inlösen av voucher – faktisk leverans av vara eller faktiskt tillhandahållande av tjänst

Den beskattningsbara personen som ska ge ut varan eller tjänsten som vouchern avser i utbyte mot den har redan blivit skattskyldig på grund av den omsättning som anses ha skett på grund av distributörens överlåtelse av vouchern. Vid inlösen av vouchern blir sålunda denne inte skattskyldig igen för den ersättning som vouchern motsvarar.

12 216 430 Omsättning vid transaktioner med flerfunktionsvouchrar

Vid en överlåtelse av en flerfunktionsvoucher saknas tillräckliga uppgifter för att ta ut moms avseende de varor och tjänster för vilka vouchern gäller, och därmed är det enligt 1 kap. 21 § ML inte fråga om en enfunktionsvoucher, utan om just en flerfunktionsvoucher. En överlåtelse av en flerfunktionsvoucher medför inte att moms ska tas ut, utan beskattning sker först när vouchern löses in mot varor eller tjänster.⁹²³ Det följer av 2 kap. 12 § ML, som har följande lydelse:

”Den faktiska leveransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna i utbyte mot en flerfunktionsvoucher som godtas som ersättning eller partiell ersättning av leverantören eller tillhandahållaren ska anses som en omsättning enligt 2 kap. 1 §. Tidigare överlåtelser av flerfunktionsvouchern är dock inte omsättningar”.⁹²⁴

Vid transaktioner med flerfunktionsvouchrar är det den faktiska leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster i utbyte mot en flerfunktionsvoucher som utgör en omsättning. Först då utlöses skatt-, redovisnings- och faktureringskyldighet enligt ML.⁹²⁵ Tidigare överlåtelser av flerfunktionsvouchern är inte omsättningar enligt ML, till skillnad från överlåtelser av enfunktionsvouchrar. Eftersom det vid överlåtelse av en flerfunktionsvoucher saknas tillräckliga uppgifter för att ta ut moms för de varor och tjänster som vouchern avser, ska överlåtelse

⁹²³ Jfr prop. 2017/18:213 s. 28.

⁹²⁴ Jfr även art. 30b.2 första st. i mervärdesskattedirektivet samt tredje och fjärde men. i punkt 8 av skälen i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065.

⁹²⁵ Jfr SKV:s ställningstagande 2018-12-06, dnr 202 508158-18/111, avsnitt 1.

av en flerfunktionsvoucher inte medföra att moms tas ut. I stället sker beskattning etc. först när vouchern löses in mot varor eller tjänster.⁹²⁶

I 2 kap. 13 § ML finns det dessutom en regel som kan sägas komplettera 2 kap. 12 § ML. Bestämmelsen 2 kap. 13 § ML har följande lydelse:

”När en överlåtelse av en flerfunktionsvoucher görs av en annan person än den beskattningsbara person som genomför en sådan omsättning som avses i 12 §, ska alla tillhandahållanden av tjänster som kan identifieras, exempelvis distributions- eller marknadsföringstjänster, anses som omsättningar”.

Jag anser, som nämnts, ang. att uttrycket ”annan person” används i 2 kap. 13 § ML att rättstillämparna bör utgå från ordalydelsen av motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, dvs. art. 30b.2 andra st. i direktivet, där uttrycket *annan beskattningsbar person* används.

Lagrummet 2 kap. 13 § ML avser den situationen att en flerfunktionsvoucher överläts av en annan beskattningsbar person än den som genomför den faktiska leveransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna vid inlösen av vouchern.⁹²⁷ Även om själva överlåtelsen av vouchern inte medför att en omsättning ska anses uppkomma 2 kap. 12 §, ska enligt 2 kap. 13 § varje tillhandahållande av tjänster som kan identifieras medföra att det uppkommer en omsättning som kan beskattas.⁹²⁸

- Sålunda kan den som distribuerar en flerfunktionsvoucher, vilken jag benämmer distributören (av flerfunktionsvouchern), beskattas för distributionstjänster eller andra tjänster som utförs t.ex. till den som ställt ut vouchern. Distributören av flerfunktionsvouchern kan därmed bli skyldig att betala moms för alla tjänster som går att identifiera, exempelvis distributions- eller marknadsföringstjänster.⁹²⁹
- Om 2 kap. 13 § inte fanns och kompletterade på det beskrivna sättet, så att mervärdesbeskattningen hos distributören av flerfunktionsvouchern omfattar identifierbara tjänster som leverantören av varan eller tillhandahållaren av tjänsten behöver för sin prestation, skulle det föreligga en risk för skattebortfall för staten. Detta genom att tjänster med anknytning till den vara eller tjänst som vouchern avser skulle ges en annan behandling momsmässigt sett än vad som gäller för leverantören eller

⁹²⁶ Jfr prop. 2017/18:213 s. 28.

⁹²⁷ Jfr prop. 2017/18:213 s. 28.

⁹²⁸ Jfr prop. 2017/18:213 s. 28 och 29

⁹²⁹ Jfr prop. 2017/18:213 s. 19, 20 och 29.

tillhandahållaren när denne omsätter varan eller tjänsten enligt 2 kap. 12 §, genom att faktiskt leverera varan eller faktiskt tillhandahålla tjänsten i utbyte mot vouchern. Annorlunda uttryckt ska momsens på mervärdet för att sälja varan eller tjänsten som vouchern avser bli densamma för den vara som faktiskt levereras eller den tjänst som faktiskt tillhandahålls, även om identifierbara tjänster för att genomföra den försäljningen skulle brytas ut och tas av t.ex. den som ställt ut vouchern. Jag utvecklar detta enligt följande:

- Om 2 kap. 13 § ML inte fanns, skulle beskattningsunderlaget kunna sänkas för leverantören eller tillhandahållaren, när denne omsätter varan eller tjänsten enligt 2 kap. 12 § ML, genom att t.ex. distributören av vouchern åtar sig att anlita exempelvis ett åkeri för transport av varan som vouchern avser eller en reklambyrå för marknadsföring av varan eller tjänsten som den avser.
 - Utförandet av en sådan transport eller en sådan marknadsföringsåtgärd är båda exempel på *tjänster* som kan identifieras som nödvändiga för att sälja varan eller tjänsten som vouchern avser, och vilka ska beskattas hos distributören av vouchern enligt 2 kap. 13 § ML.
 - Leverantören av varan eller tillhandahållaren av tjänsten beskattas enligt 2 kap. 12 § ML för den faktiska leveransen eller det faktiska tillhandahållandet.
 - Totalt sett omfattas sålunda hela mervärdet för att sälja varan eller tjänsten av mervärdesbeskattningen, varför 2 kap. 13 § kan sägas komplettera 2 kap. 12 § ML så att identifierbara tjänster för att genomföra den försäljningen inte faller vid sidan av beskattningen.
- En sådan sänkning av kostnadsmassan och därmed av beskattningsunderlaget hos leverantören av varan eller tillhandahållaren av tjänsten – som skulle vara möjlig på beskrivet sätt om inte 2 kap. 13 § ML fanns – skulle enligt min uppfattning strida mot huvudregeln för bestämningen av beskattningsunderlaget i 7 kap 2 § första st. ML, där det i andra men. av lagrummet anges att ”i beskattningsunderlaget skall även ingå bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som säljaren tar ut av köparen”.

För övrigt får jag i sistnämnda hänseende anföra att den kompletterande bestämmelsen i 2 kap. 13 § kan läsas i förhållande till 7 kap. 3 c § andra

st. andra. men., som anger att om information ersättningen som betalas för flerfunktionsvouchern saknas ska värdet som anges på vouchern eller i tillhörande dokumentation anses utgöra ersättningen för den faktiska leveransen av varan eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsten (se ovan). Med andra ord ska beskattningsunderlaget inte kunna sänkas totalt sett genom inblandningen av flerfunktionsvouchern: 2 kap. 13 § täcker upp i det hänseendet genom att komplettera omsättningsbegreppet och 7 kap. 3 c § andra st. andra men. täcker upp i samma hänseende genom att bestämma att ersättningen ska anses vara värdet som anges på vouchern eller i tillhörande dokumentation om information om erlagd ersättning för vouchern saknas, vilket, som nämnts, enligt min uppfattning närmast kan liknas vid vad som gäller enligt de allmänna momsbestämmelserna för en uttagssituation.

12 216 500 EXEMPEL PÅ OMSÄTTNINGAR VID ÖVERLÅTELSE AV VOUCHRAR

12 216 511 Överlåtelser av enfunktionsvouchrar samt inlösen av dem

Exempel 1

Ang. detta exempel: jfr ovan under A situationerna I. resp. II. a) beträffande överlåtelser av vouchern resp. inlösen av den.

Antag att det är fråga om försäljning av kläder, t.ex. sjalar. Skattesatsen för sådana varor är den generella om 25 procent (7 kap. 1 § första st. ML). Köparen, K., är en vanlig privatperson, dvs. en konsument, som är bosatt i Sverige. K. köper sjalen från en detaljist, D., som har sin butik i Sverige, till K.: D. överlämnar sjalen till K. över disk i butiken eller skickar den hem till K. Det är således fråga om att D. gör en skattepliktig omsättning (leverans) av vara inom landet (Sverige). D. blir skattskyldig till moms för omsättningen till K. enligt huvudregeln i de allmänna bestämmelserna i ML, dvs. 1 kap. 2 § första st. 1. Därmed blir D. skyldig att redovisa och betala 25 procent utgående moms för omsättningen till K. Jag antar att det skulle se ut så här i en förädlingskedja av företag som säljer sjalar m.m., där det förutom en detaljist D. ingår en producent (textilfabrik e.d.) P., som har eget klädmärke, och en grossist G.:

P. – G. – D. – K.

P. säljer 100 sjalar av sitt klädmärke till G.

G. säljer sjalarna till olika detaljister, t.ex. till D.

(G:s pris per sjal av P:s klädmärke är 52 kr exkl. moms och utgående moms därpå är 13 kr, dvs. pris 65 kr inkl.moms.)

D. säljer sjalarna till konsument, K.

Antag att samtliga företag i förädlingskedjan fram till K. är etablerade i Sverige och gör de skattepliktiga omsättningarna av sjalen (varan) här. Samtliga företag i kedjan är sålunda skattskyldiga för sin omsättning av sjalen som slutligen köps av K. Sålunda läggs moms på och dras av led för led i kedjan, och K., konsumenten (skattebäraren), betalar i priset som D. tar för sjalen momsen på hela förädlingsvärdet som företagen i kedjan skapat avseende den varan.

Förutsättningarna är dessa i leden G. till D. resp. D. till K.:

- D. köper 10 sjalar av P:s klädmärke från G., som levererar dessa till D.
- Antag att det pris som D. tar för en (1) sjal är 100 kr inklusive moms. Priset är 80 kr exkl. moms och momsen är 20 kr.
- Antag att D. vid ett tillfälle säljer 1 sjal över disk till en K. Då sker en omsättning enligt de allmänna momsbestämmelserna.

Följande gäller enligt de allmänna bestämmelserna i ML i ledet G. till D.:

- G. ska, på grund av omsättningen till D. av varorna, 10 sjalar av P:s klädmärke, debitera utgående moms i en faktura som G. ska säkerställa att den utfärdas till D. (eftersom G. och D. är beskattningsbara personer – jfr 11 kap. 1 § första st. ML). Den fakturan ska – utöver de krav som ställs enligt BFL – uppfylla de särskilda krav som ML uppställer på innehåll i en faktura, och som följer av i första hand huvudregeln därom i 11 kap. 8 § ML.
- G. ska redovisa utgående moms på försäljningen av 10 sjalar till D. med 130 kr (13 kr x 10). Det ska ske i en momsdeklaration (MVD) till SKV för den redovisningsperiod då omsättningen har bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed, vilket följer av huvudregeln om redovisning av utgående moms i 13 kap. 6 § 1 ML.
- D. får, med stöd av det momsbärande underlaget – fakturan – från G., dra ingående moms med 130 kr för förvärvet av de 10 sjalarna i MVD för den redovisningsperiod då förvärvet enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts, vilket följer av huvudregeln om redovisning av ingående moms i 13 kap. 16 § 1 ML.

Följande gäller enligt de allmänna bestämmelserna i ML i ledet D. till K.:

- D. ska för omsättningen av 1 sjal till K. ta ut moms, 20 kr, i en verifikation (faktura, kvitto e.d.), som uppfyller innehållskraven i 5 kap. 7 § BFL. De särskilda innehållskraven för fakturor enligt 11 kap. ML aktualiseras inte, eftersom K. inte är en beskattningsbar person etc., utan en vanlig privatperson (konsument), och det är inte fråga om en sådan omsättning för vilken särskilt anges att också omsättningar till privatpersoner omfattas av kraven fakturainnehåll i 11 kap. (jfr motsatsvis 11 kap. 1 § ML).
- D. ska redovisa den utgående momsen på försäljning, 20 kr, i en MVD för den redovisningsperiod då omsättningen har bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed (jfr 13 kap. 6 § 1 ML).

Jag förändrar förutsättningarna på följande sätt:

- I stället för att detaljisten D., som alltjämt säljer bl.a. sjalar från sin klädbutik belägen i Sverige, lägger upp ett lager om 10 sjalar av P:s klädmärke i sin butik ställer D. ut 3 värdebevis (vouchrar) avseende klädmärket, där det på varje voucher anges ett värde om 100 kr inklusive moms.
- D. överlåter i eget namn en av vouchrarna för 100 kr till en konsument (K.), Nina, som under voucherns giltighetstid kan lösa in vouchern hos D. i utbyte mot 1 sjal. Det är sålunda alltjämt fråga om att det är känt vilket land som har beskattningsrätten till den kommande leveransen (i det här fallet Sverige) och att momsbeloppet för den är känt, dvs. att den generella momssatsen om 25 procent gäller.
- D. har beställt 3 sjalar av P:s klädmärke från G., men vet inte när G., som har många köpare förutom D., får in nya leveranser från P. Lagret på 100 sjalar hos G. har för tillfället tagit slut, och G. kan inte ge D. besked om när nya leveranser är att vänta. D. kommer att ringa till Nina när G. har levererat sjalarna, så att Nina kan hämta sin sjal i butiken hos D.

Det är fråga om en enfunktionsvoucher, eftersom alla uppgifter för att bestämma momsbeloppet är kända: tillämplig skattesats och vilket land som har beskattningsrätten, i det här fallet Sverige.

Eftersom D. överlåter vouchern i eget namn, anses D. (enligt **2 kap. 9 § första st. ML**) göra en omsättning av sjalen redan

på grund av överlåtelsen av vouchern till K., trots att en faktisk leverans av sjalen inte skett (omsättningen kan således benämnas en fingerad omsättning).

När Nina får sjalen i utbyte mot vouchern vid inlösen av den i butiken hos D. anses D. emellertid inte göra någon ny omsättning på grund av den faktiska leveransen, överlämnandet, av sjalen (enligt **2 kap. 9 § andra st. ML**).

Följande gäller i leden G. till D. resp. D. till K.:

- Överlåtelse av voucher från D. till K.

I detta led gäller de särskilda reglerna för vouchrar.

D. ska för den fingerade omsättningen till K., Nina, ta ut moms, 20 kr, i en verifikation (faktura, kvitto e.d.) som uppfyller innehållskraven i 5 kap. 7 § BFL.

D. ska redovisa den utgående momsen, 20 kr, för överlåtelsen av enfunktionsvouchern i en MVD för den redovisningsperiod under vilken vouchern har överlåtits till K., enligt 13 kap. 7 a § första st. ML (jag förutsätter att D. tillämpar faktureringsmetoden för momsredovisningen i sin verksamhet och sålunda får tillämpa 13 kap. 7 a § första st. i stället för huvudregeln 13 kap. 6 § 1 ML vid redovisningen av moms på den fingerade omsättningen).

- Leverans/förvärv varor i ledet G. till D.

I detta led gäller de allmänna bestämmelserna i ML beträffande omsättning resp. förvärv, nämligen följande.

G. ska redovisa utgående moms på försäljningen av 3 sjalar till D. med 39 kr (13 kr x 3). Det ska ske i en MVD för den redovisningsperiod då leveransen (omsättningen) har bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed (jfr 13 kap. 6 § 1 ML).

D. får, med stöd av det moms bärande underlaget – fakturan – från G., dra ingående moms med 39 kr för förvärvet av de 3 sjalarna i MVD för den redovisningsperiod då förvärvet enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts (jfr 13 kap. 16 § 1 ML).

- Leverans av vara från D. till K.

I detta led gäller de särskilda reglerna för vouchrar.

D. anses inte göra någon ny omsättning på grund av den faktiska leveransen, överlämnandet, av sjalen, när Nina får den i utbyte mot vouchern vid inlösen av vouchern i butiken hos D. Sålunda ska D. inte redovisa någon omsättning över huvud taget i MVD avseende leveransen av sjalen till K.

Denna situation liknar en förskottssituation (12 202 070) med den skillnaden att det i en förskottssituation normalt sett är bestämt när leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna som förskottet avser ska ske. Vid transaktioner med vouchrar anges en giltighetstid varunder inlösen kan ske. Dessutom är förskotts- och a conto-reglerna i ML systematiskt sett annorlunda jämfört med de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende, eftersom det vid a conto är fråga om att omsättning redan skett, såsom när a conto erhålls för en etapp i ett successivt tillhandahållande av en tjänst, exempelvis en byggtjänst. När det är fråga om de särskilda reglerna om vouchrar i ML är situationen den att betalning sker för en voucher för en kommande leverans av vara eller ett kommande tillhandahållande av tjänst.

Särskilt beträffande överlåtelsen av vouchern och leveransen av sjalen till K. jämför jag med förskottssituationen, och anser att D. ska bokföra och redovisa i MVD enligt följande:

- D. bokför överlåtelsen av vouchern kassa debet 100 kr; utgående moms kredit 20 kr; och bokför 80 kr på ett skuldkonto kredit.

I MVD redovisar D., som nämnts, skattepliktig omsättning 80 kr, och utgående moms 20 kr för överlåtelsen av vouchern.

- Vid leveransen av varan bokför D. skuldkontot debet 80 kr och intäktskontot kredit 80 kr. (Intäkten kan inte bokföras före den faktiska leveransen och fram till dess har D. en skuld till K., och kan inte låta resultatet påverkas av en intäkt, innan den faktiska leveransen skett och D. inte längre är skyldig voucherinnehavaren leveransen.)

D. ska, som nämnts, inte redovisa någon omsättning över huvud taget i MVD avseende leveransen av sjalen till K.

Exempel 2

Ang. detta exempel: jfr ovan under A situationerna I. resp. II. b) beträffande överlåtelsen av vouchern resp. inlösen av den.

Jag ändrar förutsättningarna jämfört med Exempel 1 enligt följande:

- D. och D2 är separata företag (enskilda näringsidkare, aktiebolag eller handelsbolag etc). Båda är detaljister med egna butiker i Sverige från vilka de bedriver sin försäljning, och de ingår i samma klädkedja, där också fler företag ingår: D3, D4 osv. För exemplet berörs dock bara D. och D2.
- Även i detta fall saknar D. sjalar av P:s klädmärke i butikens lager.
- Det är alltså D. som har ställt ut enfunktionsvouchern i sitt eget namn. Emellertid antas att konsumenterna enligt användningsvillkoren för vouchern kan lösa in den i utbyte mot varan (sjalen) i butik hos D. eller D2 (eller andra som ingår i samma klädkedja). Att vouchern avseende 1 sjal (av P:s klädmärke) kan lösas in hos de olika företagen i klädkedjan innebär inte att vouchern skulle ändra karaktär. Den är fortfarande en enfunktionsvoucher (och inte en flerfunktionsvoucher), eftersom det, som nämnts, inte behöver vara känt vid utställandet av vouchern vilken beskattningsbar person som slutligen kommer att leverera varan eller tjänsten i utbyte mot vouchern.
- Även i detta fall har K., konsumenten Nina, köpt vouchern avseende sjalen hos D. Nina tar reda på att det finns ett annat företag än D. i klädkedjan i fråga som har en sjal av P:s klädmärke i lager i sin butik, nämligen företaget D2. Nina löser sålunda in vouchern i utbyte mot en sjal hos D2, i stället för att vänta på att D. gör nya beställningar av sjalar från G. (vilket för övrigt enbart skulle innebära en upprepning av Exempel 1).

Följande gäller om allt annat är oförändrat jämfört med i Exempel 1:

Steg 1: ledet G. till D2

G. har debiterat moms på sina leveranser av sjalar (omsättningar av varor) till D2.

G:s pris per sjal avseende P:s klädmärke antas, som nämnts, vara 52 kr exkl. moms och utgående moms 13 kr (dvs. 65 kr inkl.moms per sjal).

Steg 2: ledet D. till K. (konsumenten Nina)

D. anses göra en omsättning av vara till Nina pga överlåtelsen av den enfunktionsvoucher som D. har ställt ut i eget namn avseende en (1) sjal av P:s klädmärke [jfr b) nedan].

Steg 3: ledet D2 till K. (konsumenten Nina) och ledet D2 till D.

D2 anses göra en omsättning av vara till D. pga att Nina löser in vouchern i utbyte mot 1 sjal av P:s klädmärke hos D2 [jfr a1) nedan].

D. anses göra ett motsvarande förvärv av vara från D2 [jfr a2) nedan].

I ledet G. till D2 i Steg 1 gäller de allmänna bestämmelserna i ML. De särskilda reglerna för vouchrar gäller i leden i Steg 2 och Steg 3.

a1) D2 är den som faktiskt levererar varan (sjalen) i utbyte mot vouchern från Nina, men D2 är inte den som ställt ut vouchern i eget namn, utan det är D. som i sitt namn har ställt ut vouchern. Då ska (enligt **2 kap. 11 § ML**) leverantören D2 anses ha omsatt varan till utställaren av vouchern, D., på grund av den faktiska leveransen som D2 gör till konsumenten Nina, som löser in vouchern hos D2 i utbyte mot sjalen (varan).

- D2 ska, på grund av omsättningen som denne anses göra till D., debitera utgående moms i en faktura som D2 (enligt 11 kap. 1 § första st. ML) ska säkerställa att den utfärdas till D. Den fakturan ska – utöver de krav som ställs enligt BFL – uppfylla de särskilda krav som ML uppställer på innehåll i en faktura, och som följer av i första hand huvudregeln därom i 11 kap. 8 § ML. (D. betalar fakturan från D2.)

a2) Utställaren av vouchern, D., kan anses ha gjort ett motsvarande förvärv av varan (sjalen) från D2, trots att någon fysisk leverans av varan inte sker från D2 till D., utan leveransen sker direkt från D2 till Nina. [Det förvärv som D. anses göra från D2 kan sålunda enligt min mening benämnas ett fingerat förvärv. Det skulle t.ex. inte ingå i

varulager hos D. vid en inventering enligt lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen.]

- D. har avdragsrätt för ingående moms avseende sitt fingerade förvärv av varan (sjalen) från D2 (enligt huvudregeln om avdragsrätt i 8 kap. 3 § första st. ML).

D. kan enligt min uppfattning inte anses göra ett dubbelavdrag, om D. för sitt fingerade förvärv från D2 utövar avdragsrätten för den debiterade ingående momsen, 20 kr, i fakturan som D. har mottagit från D2 (jfr 8 kap. 5 § ML). Detta trots att samma vara kan anses ha omsatts två gånger momsmässigt sett: först genom att D. överlåter vouchern till Nina och sedan när D2 anses göra omsättningen till D. pga att Nina löser in vouchern hos D2 i utbyte mot varan (sjalen).

- Det rör sig bara om att D. har sålt en voucher för vilken D. inte kommer att göra någon beställning av en sjal från G. Avseende den sjal som i stället D2 levererade till K., Nina, har endast D2 dragit moms om 13 kr enligt faktura från G. Sålunda har inte D. dragit den momsen, och D. kan för sitt fingerade förvärv dra debiterad ingående moms, 20 kr, med stöd av fakturan från D2 utan att dubbelavdrag uppkommer.

b) D. har varit skyldig att betala moms vid överlåtelsen av vouchern i ett tidigare skede, dvs. när D. överlät vouchern till Nina.

- Då skedde (enligt **2 kap. 9 § första st. ML**) en omsättning från D. till Nina (fingerad omsättning), medan den faktiska leveransen från D2 till Nina inte utgjorde någon omsättning till Nina (enligt **2 kap. 9 § andra st. ML**), utan D2 anses (enligt **2 kap. 11 § ML**) ha gjort den omsättningen till D., som således anses ha gjort ett motsvarande förvärv från D2.

I sina MVD:er ska D2 resp. D. redovisa enligt följande avseende sina omsättningar.

- D2 ska,
avseende a1), omsättningen till D.,
redovisa skattepliktig omsättning 80 kr och
redovisa utgående moms 20 kr. + 20 kr
[D2 redovisar för övrigt ingående moms
med 13 kr pga förvärvet av sjalen från G.]
- D. ska,
avseende a2), förvärvet från D2,
redovisa ingående moms 20 kr; - 20 kr

och avseende b), omsättningen till K.,
redovisa skattepliktig omsättning 80 kr och
redovisa utgående moms 20 kr. + 20 kr

Totalt sett blir det inte något skattebortfall för staten, utan netto redovisas totalt sett av D2 och D. 20 kr ($+ 20 - 20 + 20 = 20$), dvs. detsamma som D. gjorde i konsumentledet i Exempel 1. I båda exemplen träffas konsumenten, Nina, som skattebärare av samma momskostnad, dvs. 20 kr som ingår i de 100 kr som Nina erlägger för vouchern i både Exempel 1 och i detta exempel.

Ang. bokföringsåtgärderna får jag bara nämna följande:

På samma sätt som i Exempel 1 har D. i förevarande exempel en skuld till K. om 80 kr på grund av överlåtelsen av vouchern [jfr b)], innan en leverans har skett till Nina. Det är först då som D. kan bokföra en intäkt om 80 kr för den första affären, och det inträffar i detta exempel på grund av att D2 levererar sjalen till Nina i utbyte mot vouchern [jfr a1)]. Denna andra affär innebär dock att D. även ska redovisa en utgift om 80 kr för sitt fingerade förvärv från D2 [jfr a2)].

- Sålunda medför de båda omsättningarna som D. och D2 gör att resultatet för D. blir +/- 0 ($- 80 + 80 = 0$) [jfr b) och a2)].
- I stället är det resultatet hos D2 som ökar med 80 kr på grund av att D2 gör en omsättning till D. när D2 levererar sjalen till Nina i utbyte mot vouchern [jfr a1)].
[Resultatet hos D2 påverkas för övrigt negativt av en utgift om 52 kr pga att D2 har förvärvat sjalen från G.: utgiften ingår i sålda varors kostnad vid bokslutet hos D2.]

Exempel 3

Ang. detta exempel: jfr ovan under B situationerna I. resp. II. beträffande överlåtelse av vouchern resp. inlösen av den.

I detta exempel är det fråga om att enfunktionsvouchrar ställs ut eller distribueras i annans namn. Jag sammanfattar vad de särskilda reglerna innebär och redogör sedan för exemplet.

- Överlåtelsen av enfunktionsvouchern till konsumenten K. görs i detta exempel av en beskattningsbar person, som jag benämner *distributören*, i en annan beskattningsbar persons namn och för dennes (*huvudmannens*) räkning, dvs. distributören av vouchern överlåter den i huvudmannens namn och för dennes räkning.

- Enligt **2 kap. 10 § ML** ska *huvudmannen* (HM), anses omsätta de varor eller tjänster som vouchern avser, och HM blir skattskyldig för eventuell moms på grund av distributörens överlåtelse av vouchern till K.
- *Distributören* anses inte delta i det underliggande tillhandahållandet på sådant sätt att denne skulle bli skattskyldig på grund av överlåtelsen av vouchern.

Antag att förutsättningarna i detta exempel är sådana att det alltså är fråga om en enfunktionsvouchert utställd av detaljisten D. avseende en sjal (vara) av P:s klädmärke. Skillnaden är att i detta exempel överläts vouchern av detaljisten D2 (*distributören*) till konsumenten K., Nina, som enligt användningsvillkoren kan lösa in vouchern i utbyte mot sjalen hos D. Följande gäller:

- I detta exempel är det endast HM, dvs. D. (den beskattningsbara personen som ska ge ut varan eller tjänsten vid inlösen av vouchern), som kan bli *skattskyldig* på grund av överlåtelsen av vouchern.
- *Distributören* av vouchern, D2, blir således inte skattskyldig för överlåtelsen av den.
- Om D2 sålde vouchern för 100 kr (inkl. moms), ska D. redovisa utgående moms 20 kr.

D2 gör ingen omsättning enligt ML pga överlåtelsen av vouchern till Nina. Betalningen som D2 uppbär ska D2 enligt min uppfattning hantera över balanskonton i sin bokföring (den ska inte påverka resultatet hos D2). D2 har gjort överlåtelsen för D:s räkning och ska redovisa 100 kr till D.

D. bokför överlåtelsen av vouchern på följande sätt: kassa debet 100 kr; utgående moms kredit 20 kr; och intäktskontot kredit 80 kr.

D. ska i sin MVD avseende omsättningen som D. anses göra pga att D2 överläter vouchern till Nina, redovisa skattepliktig omsättning 80 kr och utgående moms 20 kr.

D. ska enligt 13 kap. 7 a § första st. ML redovisa den skattepliktiga omsättningen 80 kr och utgående moms 20 kr i en MVD för den redovisningsperiod då vouchern överlämnas av Nina till D., dvs. vid inlösen av vouchern i

utbyte mot varan (sjalen). Om betalningen har erhållits (från D2) i en tidigare redovisningsperiod, ska D. redovisa utgående moms i en MVD för den perioden, vilket blir fallet även om varan tillhandahålls vid ett senare tillfälle till Nina (jag förutsätter att D. – dvs. *den skattskyldige* avseende överlåtelsen av vouchern – tillämpar faktureringsmetoden för momsredovisningen i sin verksamhet).⁹³⁰

En jämförelse med vad som gäller enligt den särskilda regeln om skattskyldighet, 6 kap. 7 § ML, för den som i eget namn förmedlar en vara eller tjänst för annans räkning (och uppbär likviden för varan eller tjänsten) innebär enligt min mening följande.

- Om sjalen (varan) säljs i eget namn av en mellanman (MM), på uppdrag av en huvudman (HM), som kan vara exempelvis en varuhusinnehavare, innebär 6 kap. 7 § ML för MM:s förmedling till K. av HM:s vara att varan eller tjänsten ska anses omsatt såväl av MM (i egenskap av kommissionär) som av HM. Sålunda blir båda – HM och MM – skattskyldiga för samma omsättning till köparen, såsom här för MM:s försäljning av varan till konsumenten K., Nina.
- Eftersom *distributören* i detta exempel, D2, inte agerar i eget namn utan i D:s namn, kan D2 inte anses göra en omsättning på samma sätt som MM anses göra (i eget namn) enligt 6 kap.7 § ML.
- I detta exempel kan i stället D2 närmast jämföras med en mellanman som är en vanlig agent som agerar i uppdragsgivarens (HM) namn.

Om en sådan agent debiterar en provision i faktura till HM avseende förmedlingstjänsten som agenten har gjort åt HM avseende dennes försäljning av varan, ska agenten i sin MVD redovisa förmedlingstjänsten som skattepliktig omsättning och utgående moms på provisionen, dvs. på ersättningen för förmedlingstjänsten.

Om D2 hade debiterat en provision i faktura till D., för att utföra prestationen bestående i att distribuera vouchern åt D., skulle D2 anses göra en tjänst åt D. Den faktiska tjänst som D2 därmed gör åt D. kan enligt min uppfattning sålunda benämnas en förmedlingstjänst. Den omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML, och därmed av huvudregeln i 3 kap. 1 § första st. ML med

⁹³⁰ Jfr prop. 2017/18:213 s. 18.

principen om en generell skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster, dvs. detsamma gäller för förmedlingstjänsten som D2 gör åt D. som för förmedlingstjänsten som agenten gör åt HM.

- D2 skulle i detta fall, i likhet med agenten, ha haft att i sin MVD redovisa förmedlingstjänsten som skattepliktig omsättning och utgående moms på provisionen.

D2 intäktför provisionen exkl. moms i sin bokföring och bokför utgående moms på provisionen på kontot utgående moms.

- Däremot skulle D2 alltså inte vara skyldig att redovisa någon omsättning i sin MVD pga överlåtelsen av vouchern.
- D. skulle vara berättigad att göra avdrag för debiterad ingående moms i en faktura från D2 avseende den förmedlingstjänst som D. i den sistnämnda situationen skulle förvärva från D2.

D. kostnadsför provisionen exkl. moms i sin bokföring och bokför ingående moms på provisionen på kontot ingående moms.

Med tanke på att det saknas en gemensam EU-definition av förmedling i mervärdesskattehänseende, och att det inte heller är närmare definierat i mervärdesskattedirektivet vem som ska anses agera i annans namn vid transaktioner med vouchrar, gör jag för övrigt följande reflektioner i samband med detta exempel.

- De särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende och särskilt frågeställningen i förevarande exempel visar på betydelsen av att utgå från ersättningen när det momsmässiga omsättningsbegreppet analyseras, och framför allt gäller det vid sammansatta transaktioner såsom när en överlåtelse av en enfunktionsvoucher avseende en vara ska anses som en omsättning gjord av en huvudman, medan dennes faktiska leverans av varan inte ska anses som en omsättning och bedömningen kompliceras ytterligare av att distributören av en voucher kan anses göra en särskild förmedlingstjänst som utgör en skattepliktig omsättning gjord av denne.
- Jag får sålunda uppmärksamma att en MM som i eget namn säljer varan åt HM kan anses göra en särskild omsättning beträffande den förmedlingstjänst som MM därmed gör åt HM, och inte bara för den omsättning som MM i likhet med HM anses göra enligt 6 kap. 7 § ML. I praktiken försvinner den frågeställningen ofta genom att MM har gjort sitt påslag i

prissättningen av varan och tar inte ut någon särskild provision för förmedlingstjänsten.⁹³¹

- Frågeställningen är dock avgörande för den eller de som behandlar sammansatta transaktioner i momsmässigt hänseende, och, särskilt mot bakgrund av att mervärdesskattedirektivet saknar nyss nämnda definitioner, oavsett om en analys sker enbart utifrån EU-rätten på området eller med avseende på ML också.

I sammanhanget får nämnas att HFD i förhandsbeskedet HFD 2012 ref. 68 bedömde frågan om skattskyldighetens inträde för ett bolags försäljning för ett annat företags räkning av presentkort. HFD ansåg att sökandebolagets tjänst bestod i marknadsföring och inte förmedling av kunder, eftersom samarbetspartnerna primärt efterfrågade marknadsföring av sina produkter. Övriga moment ansågs underordnade denna marknadsföring, varför sökandebolagets tillhandahållande utgjorde en marknadsföringstjänst. Av den betalning som sökandebolaget mottog från kund vid försäljning av presentkort hade bolaget enligt avtal med samarbetspartnerna alltid rätt att behålla ett belopp motsvarande sin provision, vilket benämndes en s.k. netto-dealavgift. HFD prövade frågan om skattskyldighetens inträde för den utifrån huvudregeln i 1 kap. 3 § första st. och förskotts- och a conto-regeln i 1 kap. 3 § andra st. ML. HFD bedömde att skattskyldigheten för provisionen – netto-dealavgiften – inträdde när sökandebolaget mottagit betalning från kunder för sålda presentkort och för den betalning som tillföll bolaget till följd av att presentkort inte inlösts när giltighetstiden löpt ut. Förhandsbeskedet HFD 2012 ref. 68 bör enligt min uppfattning i tillämpliga delar gälla för en marknadsföringstjänst också efter det att de nya särskilda reglerna om vouchrar – såsom presentkort (jfr 12 216 532) – infördes den 1 januari

⁹³¹ Jfr målet RÅ 2002 ref. 113. Där gällde frågan tid före den 1 juli 1994, dvs. innan ML trädde i kraft, och HFD berörde både 6 kap. 7 § ML och föregångaren, anvisningspunkt 3 till 2 § GML. Ett bolag, som i eget namn sålt prenumerationer på allmänna nyhetstidningar och utländska periodiska publikationer, vilka undantogs från skatteplikt enligt dåvarande 8 § första st. 9 resp. 10 GML, ansågs inte ha tillhandahållit några skattepliktiga förmedlingstjänster. HFD fann utifrån vad som framkommit i underinstanserna att det inte kunde anses klarlagt mot bolagets bestridande att det vid försäljningen av prenumerationerna skulle ha agerat som ombud för förlagen enligt pkt 3 av anvisningarna till 2 § GML och därvid uppburit provision för tjänsterna. HFD ansåg att utredningen snarare gav vid handen att det varit fråga om en självständig återförsäljning av tidskrifterna, dvs. av varorna. HFD anförde sålunda att det inte fanns skäl för att bedöma bolagets tillhandahållande som *två transaktioner*, varför bolaget, utöver själva försäljningen, inte ansågs ha tillhandahållit några förmedlingstjänster som är skattepliktiga. HFD biföll därmed bolagets överklagande. Under *Litteratur* hänvisades till: prop. 1968:100 s. 115 och 121; prop. 1968:137 s. 20-21; prop. 1989/90:111 s. 106 och 190; prop. 1993/94:99 s. 190; och prop. 1994/95:202 s. 61-62.

2019 i ML. Detsamma bör också gälla i den situationen ovan i detta avsnitt där jag anför att de allmänna bestämmelserna i ML gäller för en mellanmans provision vilken denne särskilt debiterar för tillhandahållande av en förmedlingstjänst, dvs. till den del D2 hade debiterat en provision i faktura till D. för att utföra distributionen av vouchern åt D. Förhandsbesket bör också gälla för en provision som särskilt debiteras av en mellanman för den förmedlingstjänst som denne gör åt huvudmannen i samband med att mellanmannen i eget namn säljer en vara eller tjänst åt huvudmannen, varvid den särskilda skattskyldigheten enligt 6 kap. 7 § ML aktualiseras för själva omsättningen av den förmedlade varan eller tjänsten.

12 216 512 Överlåtelse av flerfunktionsvouchrar samt inlösen av dem

Ang. exemplen 4a och 4b: jfr ovan under Omsättning vid transaktioner med flerfunktionsvouchrar

Exempel 4a

I detta exempel antar jag att den kommande leveransen eller tillhandahållandet ska ske inom landet, dvs. det är alltjämt känt vilket land som tilläggs *beskattningsrätten* momsmässigt sett, vilket i likhet med exemplen 1-3 är Sverige. Däremot antar jag att *momsbeloppet* inte är känt när vouchern ställs ut.

- Vouchern i detta exempel är således en flerfunktionsvoucher. Jag utgår från ett exempel i förarbetena:
 - Där anges att om en voucher har ett värde som kan användas för restaurangtjänster med olika skattesatser, t.ex. mat och alkoholhaltiga drycker, bör vouchern bedömas som en flerfunktionsvoucher, eftersom det inte redan vid utställandet är känt hur stor del av värdet som belöper på respektive skattesats.⁹³²
- Restaurangägaren har i förevarande exempel ställt ut en voucher på vilken det anges att den är värd 500 kr inkl. moms för en måltid med valfri maträtt (reducerad momssats 12 procent) och dryck, varvid det är möjligt att välja en alkoholhaltig dryck (generella momssatsen 25 procent) eller en alkoholfri dryck (reducerade momssats 12 procent). Olika momssatser förekommer sålunda beträffande det tillhandahållande (restaurangtjänsten) som vouchern avser, varför *momsbeloppet*

⁹³² Se prop. 2017/18:213 s. 16.

inte kan bestämmas när vouchern ställs ut och den utgör därför inte en enfunktionsvoucher, utan en flerfunktionsvoucher.

- Restaurangägaren (R.) överlåter flerfunktionsvouchern avseende den kommande restaurangtjänsten (serveringen av måltiden) till konsumenten K., som också i detta fall är Nina.
- Nina löser vid ett senare tillfälle in vouchern hos R. i utbyte mot restaurangtjänsten.

Följande gäller vid överlåtelse resp. inlösen av flerfunktionsvouchern:

- R. anses inte göra en omsättning vid den överlåtelse av vouchern som sker till Nina (se **2 kap. 12 § andra men. ML**).
- R. gör en omsättning när R. faktiskt tillhandahåller Nina restaurangtjänsten vid Ninas inlösen av vouchern hos R. (se **2 kap. 12 § första men. ML**). Då ska R. debitera de momsatsar som förekommer i ett kvitto till Nina (beträffande innehållskraven på det verifikatet gäller 5 kap. 7 § BFL).

R. får – i enlighet med regeln om beskattningsvärde för flerfunktionsvouchrar (**7 kap. 3 c § andra st. ML**) – antas ha fastställt priser för de olika valen mellan a) måltid med alkoholfri dryck resp. b) måltid med alkoholhaltig dryck, så att ersättningen som Nina har erlagt för vouchern (500 kr inkl. moms) fördelas enligt följande:

- a) En maträtt och alkoholfri dryck för 500 kr inkl. moms fördelas prismässigt sett av R. med 400 kr mat och 46 kr dryck, dvs. totalt 446 kr exkl. moms, vilket motsvarar vad Nina betalade för vouchern, dvs. 500 kr [446 kr + moms 54 kr (446 x 12 % blir ung. 54 kr)].

Om Nina väljer detta alternativ, ska R. i sin MVD redovisa skattepliktig omsättning 446 kr och 54 kr utgående moms (på raden för den reducerade momssatsen 12 procent).

R. betalar sålunda till staten moms med totalt 54 kr.

- b) En maträtt och alkoholhaltig dryck för 500 kr inkl. moms fördelas prismässigt sett av R. med 366 kr mat (+ moms 44 kr) och 72 kr dryck (+ moms 18 kr), vilket

motsvarar vad Nina betalade för vouchern, dvs. 500 kr (366 + 44 + 72 + 18 = 500).

Om Nina väljer detta alternativ, ska R. i sin MVD redovisa skattepliktig omsättning 438 kr och utgående moms på raden för reducerad moms 12 procent, 44 kr (366 kr x 12 % blir ung. 44) och utgående moms på raden för den generella momssatsen 25 procent, 18 kr.

R. betalar sålunda till staten moms med totalt 62 kr (44 + 18).

Exempel 4b

Jag ändrar förutsättningarna jämfört med Exempel 4a enligt följande:

- R. ställer alltjämt ut flerfunktionsvouchrar avseende sina restaurangtjänster, men överlåter inte själv vouchrarna till konsumenterna, utan gör så *via* ett annat företag, en *distributör* (av vouchrar), som överlåter vouchrarna till konsumenterna.
- R. säljer sålunda i detta fall flerfunktionsvouchern i fråga till distributören, som säljer den vidare för 500 kr till konsumenten Nina.
- Distributören får från R. en ersättning vilken enligt avsnitt 4.4 i SKV:s ställningstagande av 2018-11-26 antingen ges i särskild ordning, fristående från ersättningen för vouchern, eller på sådant sätt att distributören får köpa vouchern för ett pris som understiger voucherns monetära värde, dvs. det värde vouchern representerar för slutkunden. SKV anser att ersättningen motsvaras av en *administrativ tjänst*, och ska normalt sett mervärdesbeskattas hos distributören som skattskyldig avseende den administrativa tjänsten med tillämpning av den generella momssatsen 25 procent. Köparen av den administrativa tjänsten är enligt SKV normalt sett den som har ställt ut flerfunktionsvouchern, såsom R. i förevarande exempel.

Att SKV anser att ersättningen motsvaras av en *administrativ tjänst* är enligt min uppfattning riktigt terminologiskt sett. Andra benämningar skulle i och för sig kunna användas för distributörens prestation, men administrativ tjänst fungerar väl för att åtskilja den från förmedlingstjänster. Jag jämför med Exempel 3, där distributören av en enfunktionsvoucher överlåter den i en annan beskattningsbar persons namn och för dennes (*huvudmannens*) räkning, dvs. distributören av vouchern

överlåter den i huvudmannens namn och för dennes räkning. I det fallet kan distributören jämföras med en agent som agerar i uppdragsgivarens, huvudmannens namn, varför distributörens prestation åt huvudmannen kan benämnas en förmedlingstjänst. I förevarande exempel är det i stället så att distributören köper flerfunktionsvouchern från utställaren R. och säljer den vidare till konsumenten. Därför vore det – utifrån de allmänna bestämmelserna i ML – missvisande att benämna den prestation som distributören i detta fall kan anses tillhandahålla R. för en förmedlingstjänst. Benämningen administrativ tjänst beskriver bättre vad det är för slags prestation som distributören av flerfunktionsvouchern tillhandahåller R.

SKV anser i avsnitt 4.4 i nyss nämnda ställningstagande att ersättningen för den administrativa tjänsten ska beräknas utifrån voucherns monetära värde minskat med det belopp som distributören betalar. Eftersom den administrativa tjänsten omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML, är det enligt min uppfattning riktigt.

- I stället för att köpa vouchern till det monetära värdet och sedan särskilt debitera R. för ersättningen, betalar sannolikt distributören ett lägre belopp för vouchern, varvid mellanskillnaden sålunda utgör ersättningen för den administrativa tjänsten.
- Antag att distributören köper flerfunktionsvouchern från R. för 400 kr och säljer den vidare till Nina för 500 kr.

Följande gäller:

Ang. den administrativa tjänsten

- Enligt de allmänna bestämmelserna i ML ska distributören avseende ersättningen, 80 kr exkl. moms [100 kr inkl. moms (500 – 100)], debitera utgående moms 20 kr (80 x 25 %) i en faktura till utställaren av flerfunktionsvouchern, R.. Eftersom båda är beskattningsbara personer ska den fakturan – utöver de krav som ställs enligt BFL – uppfylla de särskilda krav som ML uppställer på innehåll i en faktura, och som följer av i första hand huvudregeln därom i 11 kap. 8 § ML.

Distributören ska i sin MVD redovisa skattepliktig omsättning 80 kr och utgående moms på raden för den generella momssatsen 25 procent, 20 kr.

- Utställaren av flerfunktionsvouchern har enligt min uppfattning gjort ett förvärv av den administrativa tjänsten, och får enligt de allmänna bestämmelserna i ML i sin MVD redovisa den debiterade ingående momsen om 20 kr med stöd av den moms bärande fakturan från distributören av vouchern.

Ang. överlåtelsen och inlösen av vouchern samt identifierbara tjänster

- Varken R. eller distributören anses göra någon omsättning momsmässigt sett pga sina överlåtelser av vouchern (se **2 kap. 12 § andra men. ML**).
- R. gör i stället, på samma sätt som i Exempel 4a, en omsättning när R. faktiskt tillhandahåller Nina restaurangtjänsten vid Ninas inlösen av vouchern hos R. (se **2 kap. 12 § första men. ML**).

För R. gäller sålunda i detta fall detsamma som i Exempel 4a beträffande tillämpliga momssatser och redovisning av skattepliktig omsättning resp. av utgående moms.

- Distributören ska dock enligt **2 kap. 13 § ML** mervärdesbeskattas även för alla tjänster som kan identifieras för R:s faktiska tillhandahållande av restaurangtjänsten till konsumenten Nina.

Distributören av vouchern kan exempelvis ha åtagit sig att anlita en reklambyrå för marknadsföring av restaurangtjänsten som vouchern avser.

Jag jämför den situationen med vad som skulle gälla enligt de allmänna bestämmelserna i ML om exempelvis en producent av läskedrycker skulle ge ett bidrag till R. för att betala reklambyrån för att göra t.ex. en reklamskylt avseende läskedrycksmärket som sätts upp i restauranglokalen.

I enlighet med huvudregeln i 7 kap. 3 c § första st. ML förstås med ersättning för en restaurangtjänst (serveringen av måltiden) som R. tillhandahåller en restauranggäst det som denne betalar för måltiden, men även sådana bidrag från en tredje part som är direkt kopplade till priset för tjänsten.

Sålunda skulle R. ha att lägga till bidraget, reklambidraget, som R. erhåller från producenten av läskedrycksmärket i fråga, när R. beräknar ersättningen och därmed beskattningsunderlaget för sina restaurangtjänster.

Det fall som avses här, dvs. distributören av vouchern åtar sig att anlita en reklambyrå för att marknadsföra restaurangtjänsterna hos R., är ett exempel på sådana *tjänster* som kan identifieras som omsättningar som distributören av flerfunktionsvouchern gör i sammanhanget med restaurangtjänsten som vouchern avser, och vilka ska beskattas hos distributören av vouchern enligt 2 kap. 13 § ML.

- Genom 2 kap. 13 § ML ska inte beskattningsunderlaget kunna sänkas för försäljningen av restaurangtjänsten, genom att utgifter som R. annars skulle betala bryts ut och tas av distributören av vouchern i stället. Därför kan enligt min mening 2 kap. 13 § sägas komplettera 2 kap. 13 § ML, så att identifierbara tjänster för att genomföra försäljningar av restaurangtjänsterna inte faller vid sidan av beskattningen på grund av användningen av flerfunktionsvouchrar.
- Distributören anses omsätta alla de sålunda identifierbara tjänsterna, och ska i en MVD redovisa skattepliktig omsättning och utgående moms för dem.

I praktiken blir det enligt min uppfattning fråga om att distributören i förevarande exempel i en MVD redovisar skattepliktig omsättning och utgående moms för marknadsföringsåtgärden som distributören förvärvat från reklambyrån och som är identifierbar till bl.a. den restaurangtjänst som R. tillhandhåller inlösaren av vouchern, restauranggästen Nina. Den omsättningen ska distributören redovisa i en MVD oavsett vad som gäller beträffande den ovan nämnda administrativa tjänst som distributören tillhandahåller R.

Distributören har lyft moms på förvärvet av marknadsföringstjänsten från reklambyrån, och bör utfärda en faktura på sin omsättning av tjänsten till R., så att R. i en MVD kan göra avdrag för den debiterade ingående momsen i fakturan. Därmed undviks kumulativa (skatt-på-skatt) effekter som skulle uppstå om inte momsen kunde övervältras till kunderna genom att samtliga kostnader för att utföra restaurangtjänsterna därmed inte beaktades när R.

beräknar sina priser för måltiderna. Momsen ska enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet i princip övervältras i en förädlingskedja av producenter och distributörer fram till konsumenten, så att kumulativa effekter undviks.

Ang. ev. överlåtelse av vouchern mellan olika distributörer

För övrigt får jag också hänvisa till att SKV i avsnitt 4.4 i det ovan nämnda ställningstagandet av 2018-11-26 bl.a. nämner att de som tillhandahåller administrativa tjänster, såsom ovan beskrivits, kan vara t.ex. ett varuhus eller en tobakshandlare som agerar distributör. En sådan distributör kan sälja flerfunktionsvouchrar vidare till andra distributörer, och i ett sådant led köper den överlåtande distributören (DA) en administrativ tjänst från distributören som köper vouchern, DB (som överlåter den till konsumenten). Då ska ersättningen för den administrativa tjänsten beräknas på samma sätt i det ledet som när utställaren, såsom R. i förevarande exempel, sålde vouchern till DA:

- Om DA säljer vouchern till DB för 450 kr, anses DA alltså inte göra någon omsättning pga överlåtelsen av själva vouchern (se **2 kap. 12 § andra men. ML**).
- Emellertid anses därmed i stället DB, enligt de allmänna bestämmelserna i ML, ha sålt en administrativ tjänst till DA, där ersättningen består i mellanskillnaden mellan vad DB betalat till DA för vouchern och voucherns monetära värde, dvs. 40 kr exkl. moms [50 kr inkl. moms (500 – 450)].

DB ska avseende ersättningen, 40 kr exkl. moms debitera utgående moms 10 kr (40 x 25 %) i en faktura till DA. Eftersom båda är beskattningsbara personer ska den fakturan – utöver de krav som ställs enligt BFL – uppfylla de särskilda krav som ML uppställer på innehåll i en faktura, och som följer av i första hand huvudregeln därom i 11 kap. 8 § ML.

DB ska i sin MVD redovisa skattepliktig omsättning 40 kr och utgående moms på raden för den generella momssatsen 25 procent, 10 kr.

- DA har enligt min uppfattning gjort ett förvärv av den administrativa tjänsten från DB, och DA får sålunda enligt de allmänna bestämmelserna i ML i sin MVD redovisa den debiterade ingående moms om 10 kr med stöd av den moms bärande fakturan från D2.

12 216 513 Oinlösta vouchrar

Exempel 5

Om konsumenten Nina i exemplen ovan inte löser in enfunktionsvouchern i utbyte mot en sjal hos detaljisten eller inte löser in flerfunktionsvouchern i utbyte mot måltiden hos restaurangen, får det inte någon momsmässig konsekvens. Jag hänvisar i det hänseendet till vad SKV anger om oinlösta vouchrar i avsnitt 4.3 i det ovan nämnda ställningstagandet av 2018-11-26, och anför följande:

- Oinlösta vouchrar ska enligt SKV hanteras utifrån en bedömning om skattskyldigheten har inträffat eller inte.
 - För en *enfunktionsvoucher* har skattskyldigheten redan inträffat när sista datum för användande har passerats utan att vouchern lösts in. Någon justering av tidigare redovisad moms ska inte göras när vouchern inte löses in före sista datum för användande. Skattskyldigheten har redan inträffat vid överlåtelsen av enfunktionsvouchern och även om den inte har använts har innehavaren haft den möjligheten.
 - För en *flerfunktionsvoucher* har skattskyldigheten ännu inte inträffat när sista datum för användande har passerats utan att vouchern lösts in. Även om ägaren till vouchern har haft en möjlighet att använda vouchern, ska någon moms inte redovisas. Det beror enligt SKV på att den situation som ligger till grund för skattskyldighetens inträde inte har inträffat, och jag håller med SKV om detta.

12 216 521 Enfunktionsvouchrar avseende varor som ska levereras i Sverige till köpare från utlandet

Exempel 6

- a) Antag att fråga är om ett företag etablerat i Sverige som säljer varor, och som riktar sig med sina produkter också till köpare som är vanliga *privatpersoner* – konsumenter – bosatta utomlands. Följande gäller beträffande vouchrar i momshänseende som överlåts till sådana köpare från utlandet avseende varor som kommer att levereras till dem här i Sverige:
 - Om vouchern avser exempelvis en sjal (vara) som i exemplen 1-3 ovan och den utländske konsumenten hämtar den varan hos

leverantören i Sverige, är det fråga om en enfunktionsvoucher eftersom det är känt när vouchern överläts vad momsatsen är (25 procent) och sålunda vad momsbeloppet blir och att beskattningsrätten tillfaller Sverige på grund av att den kommande leveransen sker här. Då anses leverantören redan när denne överlåter vouchern till den utländske köparen göra en omsättning vilken omfattas av den generella momsatsen 25 procent. Leverantören ska på samma sätt som i Exempel 3 göra följande med anledning av den omsättning som anses ske på grund av överlåtelsen av vouchern:

- Leverantören ska debitera utgående moms med tillämpning av den generella momsatsen 25 procent i en faktura till den utländske köparen.

Fakturan behöver bara uppfylla kraven på innehåll i en verifikation (faktura, kvitto e.d.) enligt 5 kap. 7 § BFL. De särskilda krav på innehåll i en faktura som gäller därutöver enligt 11 kap. ML aktualiseras inte, eftersom köparen inte är en beskattningsbar person och varan inte är en sådan vara för vilken faktureringsreglerna i 11 kap. ML gäller också beträffande omsättningar till privatpersoner. Sistnämnda gäller bara om varan är ett nytt transportmedel (se 11 kap. 1 § andra st. ML).

Leverantören ska redovisa omsättningen och den utgående momsen på grund av överlåtelsen av enfunktionsvouchern i en MVD till SKV för den redovisningsperiod under vilken vouchern har överlåtits till köparen, enligt 13 kap. 7 a § första st. ML (jag förutsätter att leverantören tillämpar faktureringsmetoden för momsredovisningen i sin verksamhet och sålunda får tillämpa 13 kap. 7 a § första st. i stället för huvudregeln 13 kap. 6 § 1 ML vid redovisningen av momsen på grund av den omsättning som överlåtelsen av vouchern anses utgöra).

- Leverantören anses inte göra en ny omsättning när den faktiska leveransen sker, dvs. när den utländske köparen löser in vouchern hos leverantören i utbyte mot varan (sjalen).

- b) Om köparen är en **utländsk beskattningsbar person**, blir den enda skillnaden i detta fall att leverantören, för den omsättning som överlåtelsen av enfunktionsvouchern anses utgöra, ska debitera momsen i en faktura som uppfyller inte bara innehållskraven på verifikationer enligt 5 kap. 7 § ML, utan även

de innehållskrav som uppställs därutöver enligt 11 kap. ML (se 11 kap. 1 § första st. ML).

- c) Om köparen är en *besökare från ett annat tredje land (plats utanför EU) än Norge eller Åland*, får den leverans av varan som sker genom överlämnande i Sverige till köparen i efterhand räknas som export under vissa förutsättningar enligt 5 kap. 3 a § första st. 8 ML [som motsvaras av art. 146.1 b) och 147 i mervärdesskattedirektivet]. Förutsättningen är dock:

att ersättningen utgör minst 200 kr, och

att säljaren kan visa att köparen har medfört varan vid resa till en plats utanför EU före utgången av tredje månaden efter den månad under vilken leveransen av varan gjordes.

I enlighet med 14 § mervärdesskatteförordningen (1994:223) ska vid tillämpningen av 5 kap. 3 a § första st. 8, i de fall det är fråga om varor som ska medföras av köparen i dennes personliga bagage, säljaren i sina räkenskaper ha antingen:

- ett intyg som är utfärdat av en av SKV godkänd intygsgivare och som visar att köparen har medfört varorna till tredje land eller
- en faktura eller en motsvarande handling påstämplad av det tullkontor där varan lämnade EU för att medföras till tredje land.

I dessa fall är det i första hand fråga om turister från länder utanför EU som gör inköp av varor i butiker etc. under sitt besök i Sverige, och tar med varorna när de reser tillbaka till tredje land. En butik som är ansluten till en godkänd intygsgivare utfärdar ett slags checkar avseende inköpt vara, och turisten tar med checken till ett kontor som intygsgivaren har på en flygplats eller i en färjeterminal och där får turisten tillbaka erlagd moms avseende inköpt vara. Checken återsänds av det kontoret till butiksinnehavaren, som i efterhand kan sänka sin utgående moms och ersätta intygsgivaren för det belopp motsvarande momsen på varan som denne har betalat till turisten i utbyte mot checken.⁹³³

⁹³³ Av SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014, avsnitt 9 (s. 81) framgår att i januari 2014 var den enda av SKV godkända intygsgivaren Global Blue Sverige AB.

Oavsett vilket av de båda alternativen – godkänd intygsgivare eller tullkontor – som används i detta fall, innebär enligt min uppfattning den omständigheten att det rör sig om en möjlighet för turisten från tredje land att återfå moms i efterhand att det systemet inte går att så att säga kombinera med de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende. Det är fråga om att moms ska återbetalas till köparen – i första hand en turist från tredje land – först efter det att den faktiska leveransen av varan har skett, exempelvis genom att varan lämnas över disk i en butik i Sverige till turisten. Det vore därför enligt min mening i strid mot 5 kap. 3 a § första st. 8 ML att göra det möjligt att, genom att använda ett instrument som utgör en enfunktionsvoucher i momshänseende, kunna överlåta vouchern utan att butiksinnehavaren tar ut moms på varan vid överlåtelsen av vouchern. Annars vore det tänkbart att turisten förvärvat en enfunktionsvoucher avseende varan i butiken utan att butiksinnehavaren tar ut moms, och sedan kunde turisten hämta varan i butiken innan denne reser tillbaka till tredje land. För övrigt får nämnas att SKV anser att om förutsättningarna är uppfyllda för att tillämpa 5 kap. 3 a § första st. 8 ML saknar det betydelse om de varan eller varorna som har förts ut ur EU är avsedda för privat bruk eller för en verksamhet.⁹³⁴

12 216 522 Enfunktionsvouchrar avseende varor som ska levereras till utlandet

Exempel 7

Antag att varan i Exempel 6 transporteras av leverantören eller köparen till utlandet.

- a) Om köparen är en *privatperson* i ett annat EU-land och leverantören gör sådana omsättningar över ett visst gränobelopp som gäller i det landet för s.k. distansförsäljning,⁹³⁵ anses beskattningsrätten tillhöra det andra EU-landet och leverantören ska inte mervärdesbeskattas för överlåtelsen av enfunktionsvouchern till köparen (se 5 kap. 2 a § 1 ML).

Leverantören fakturerar köparen utan att debitera (svensk) moms, men ska debitera det andra EU-landets moms i faktura till köparen.

⁹³⁴ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014, avsnitt 9 (s. 80).

⁹³⁵ Jämför den omvända situationen – distansförsäljning av varor från ett annat EU-land till konsument i Sverige – där gränobeloppet är 320 000 kr under det löpande eller föregående kalenderåret. Se 5 kap. 2 § första st. 4 och andra st. ML.

Leverantören ska redovisa omsättningen (överlåtelsen av vouchern) till SKV i en MVD på raden "Försäljning av varor till ett annat EU-land".

- b) Om köparen är en *utländsk beskattningsbar person* eller en juridisk person som inte är en beskattningsbar person och agerar i denna egenskap i ett annat EU-land, och varan ska transporteras till ett annat EU-land, anses leverantören göra den kommande leveransen i avgångslandet Sverige, men beskattningsrätten tillfaller ändå inte Sverige, då undantag från skatteplikt föreligger för omsättningen av varan i detta fall enligt 3 kap. 30 a § första st. 1 ML. Leverantören ska inte mervärdesbeskattas för överlåtelsen av enfunktionsvouchern till köparen.

Leverantören fakturerar köparen utan att debitera moms i fakturan till denne.

Leverantören ska redovisa omsättningen (överlåtelsen av vouchern) till SKV i en MVD på raden "Försäljning av varor till ett annat EU-land", och redovisa omsättningen som överlåtelsen av enfunktionsvouchern anses utgöra i en periodisk sammanställning (se 35 kap. 2 § första st. 1 SFL).

- Om det är fråga om att varan omsätts i flera led men endast en transport sker till det andra inblandade EU-landet, är det enligt SKV endast en omsättning som kan vara undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § första st. 1 ML, nämligen den omsättning som föranlett transporten ut ur landet.⁹³⁶ Då bör således leverantören som överlåter vouchern själv anlita transportören som ska transportera varan ut ur landet. I annat fall innebär enligt min mening SKV:s ståndpunkt beträffande detta transportkrav att beskattningsrätten för den omsättningen tilläggas Sverige, genom att undantaget i 3 kap. 30 a § första st. 1 inte blir tillämpligt, varvid leverantören sålunda ska debitera och redovisa moms för den omsättning som överlåtelsen av vouchern anses utgöra.

För övrigt får nämnas att en regel av intresse i sammanhanget införs i ML den 1 januari 2020, genom SFS 2019:789. Det är 5 kap. 2 e §, som gäller till vem själva transporten hänförs vid gränsöverskridande kedjetransaktioner mellan EU-länder. Huvudregeln enligt lagrummet är att transporten anses hänförlig till den mellanman som i förekommande fall ombesörjer transporten av varan (jfr prop. 2018/19:160 s. 32 och 46).

⁹³⁶ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014, avsnitt 9.3.2, där hänvisning sker till SKV:s ställningstagande 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111.

- c) Om köparen är en *utländsk beskattningsbar person* eller en *privatperson* i ett tredje land (plats utanför EU) och leverantören ska leverera varan till tredje land eller om ”direkt utförsel” av varan till tredje land (dvs. export av varan) ombesörjs av en speditör eller fraktförare, anses beskattningsrätten inte tillfalla Sverige och leverantören ska inte mervärdesbeskattas för överlåtelsen av enfunktionsvouchern till köparen (se 5 kap. 3 a § första st. 1 och 2 ML).

Leverantören fakturerar köparen utan att debitera moms i fakturan till denne. Ett speditionsintyg eller liknande bör finnas i bokföringen som bevis på leveransen av varan till tredje land (dvs. bevis på exporten av varan). En handling som visar detta i förväg bör sålunda upprättas för att det ska kunna anses ”känt” när enfunktionsvouchern ställs ut och överläts att varan ska exporteras. I annat fall är det fråga om en flerfunktionsvoucher och omsättningen anses ske först när den faktiska leveransen av varan har skett, varvid ett speditionsintyg bör finnas i bokföringen som bevis på att varan har exporterats och att moms inte ska påföras i fakturan till köparen (dvs. som bevis på att momsen blir noll procent).

Leverantören ska redovisa omsättningen (överlåtelsen av enfunktionsvouchern) till SKV i en MVD på raden ”Försäljning av varor utanför EU”.

- Om leveransen i detta fall ska ske genom att speditören eller fraktföraren för direkt transport till tredje land hämtar varan från ett företag i förädlingskedjan avseende varan i ett led före leverantören som överläter enfunktionsvouchern, t.ex. hos en grossist, måste enligt min uppfattning begreppet ”direkt utförsel” av varan till tredje land – dvs. ut ur EU – enligt 5 kap. 3 a § första st. 2 ML vara uppfyllt och ”känt” redan när denne träffar avtal med det företaget om inköp varan. Detta för att leverantören beträffande sin vidareförsäljning ska anses göra den omsättning som överlåtelsen av vouchern motsvarar utomlands, och därmed inte ha att debitera moms i en faktura till köparen av vouchern. Jag gör min bedömning utifrån att SKV beträffande begreppet ”direkt utförsel” i 5 kap. 3 a § första st. 2 och 3 ML anser att det överensstämmer med transportkravet vid unionsinterna varutransaktioner enligt t.ex. 3 kap. 30 a § första st. 1 ML, vilket jag har berört ovan. SKV anser att begreppet ska tolkas utifrån art. 146.1 b) i mervärdesskattedirektivet, vilket enligt SKV innebär att *direkt utförsel* får anses ha ägt rum när transporten av varan sker

eller åtminstone har påbörjats i samband med att varan överlämnats till en självständig transportör eller till köparen, förutsatt att konsumtion (nyttjande) av varan inte sker innan transporten ut ur EU har påbörjats. *Direkt utförelse* av varan ut ur EU får för övrigt enligt SKV anses ha skett även när en transportör använder olika transportmedel, lastar om godset eller av transporttekniska skäl lagrar varorna under en tid, förutsatt att tidsåtgången för sådana åtgärder är normal för den aktuella typen av vara.⁹³⁷

12 216 523 Enfunktionsvouchrar avseende tjänster som ska tillhandahållas till utlandet

Exempel 8

- a) Antag att fråga är om ett företag etablerat i Sverige som säljer tjänster, och som tillhandahåller tjänsterna också till köpare som är vanliga **privatpersoner** – konsumenter – bosatta utomlands.
- Om tillämplig momsats är känd när vouchern ställs ut, är det fråga om en enfunktionsvoucher, eftersom både momsbeloppet och vilket land som tilläggs beskattningsrätten är känt vid det tillfället. Beskattningsrätten tilläggs Sverige, eftersom tillhandahållandet anses ske inom landet enligt huvudregeln för omsättning av tjänster till köpare som inte är beskattningsbara personer (5 kap. 6 § första st. jämförd med 5 kap. 1 § första st. ML), dvs. till dem som i förevarande fall är **privatpersoner** (konsumenter). Det spelar ingen roll för den bedömningen om sådana köpare är bosatta i Sverige, i annat EU-land eller i tredje land.
 - Tillhandahållaren ska debitera utgående moms för den omsättning som överlåtelsen av vouchern anses utgöra med tillämpning av den för tjänsten i fråga aktuella momsatsen i en faktura till den utländske köparen (på samma sätt som om denne vore bosatt i Sverige), oavsett om köparen är bosatt i ett annat EU-land eller i tredje land.

Fakturan behöver bara uppfylla kraven på innehåll i en verifikation (faktura, kvitto e.d.) enligt 5 kap. 7 § BFL. De särskilda krav på innehåll i en faktura som gäller därutöver enligt 11 kap. ML aktualiseras inte, eftersom köparen inte är en beskattningsbar person och tjänsten inte är en sådan tjänst

⁹³⁷ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014, avsnitt 9.7.2, där hänvisning sker till SKV:s ställningstagande 2007-11-19, dnr 131 586267-07/111.

för vilken faktureringsreglerna i 11 kap. ML gäller också beträffande omsättningar till privatpersoner. Sistnämnda gäller bara om fråga är om bygg- eller anläggningstjänster till en privatperson (se 11 kap. 1 § andra st. ML).

Tillhandahållaren ska redovisa omsättningen (överlåtelsen av vouchern) och den utgående momsens på den till SKV i en MVD för den redovisningsperiod under vilken vouchern har överlåtits till köparen, enligt 13 kap. 7 a § första st. ML (jag förutsätter att tillhandahållaren tillämpar faktureringsmetoden för momsredovisningen i sin verksamhet och sålunda får tillämpa 13 kap. 7 a § första st. i stället för huvudregeln 13 kap. 6 § 1 ML vid redovisningen av momsens på grund av den omsättning som överlåtelsen av vouchern anses utgöra).

- Tillhandahållaren anses inte göra en ny omsättning när det faktiska tillhandahållandet sker, dvs. när köparen löser in vouchern hos tillhandahållaren i utbyte mot tjänsten.
- b) Om köparen är en **utländsk beskattningsbar person** etablerad i ett annat EU-land eller i ett tredje land, och fråga alltså är om en enfunktionsvouchern, anses omsättning utomlands ske på grund av en överlåtelse av vouchern till den utländska beskattningsbara personen, enligt huvudregeln för omsättning av tjänster till köpare som är beskattningsbara personer (5 kap. 5 § första st. jämförd med 5 kap. 1 § första st. ML).

Tillhandahållaren ska inte mervärdesbeskattas för överlåtelsen av enfunktionsvouchern till köparen.

Tillhandahållaren fakturerar köparen i det andra EU-landet eller i tredje land utan att debitera moms i fakturan till denne.

Tillhandahållaren ska redovisa omsättningen (överlåtelsen av vouchern) till SKV i en MVD på raden "Övrig försäljning av tjänster omsatta utanför Sverige", när det gäller den situationen att köparen finns i tredje land.

Tillhandahållaren ska redovisa omsättningen (överlåtelsen av vouchern) till SKV i en MVD på raden "Försäljning av tjänster till näringsidkare i annat EU-land enligt huvudregeln", när det gäller den situationen att köparen finns i ett annat EU-land.

I denna situation – med en köpare i annat EU-land – ska tillhandahållaren dessutom redovisa omsättningen (överlåtelsen av vouchern) i en periodisk sammanställning (se

35 kap. 2 § första st. 2 SFL). Det förutsätter att tjänsten i fråga är skattepliktig i det andra EU-landet och att köparen ska redovisa moms där på förvärvet av tjänsten.⁹³⁸ Lagstiftaren utgår beträffande detta krav från att tillhandahållaren av tjänsten ska sätta sig in i det andra EU-landets nationella momsregler.⁹³⁹ Emellertid räcker det enligt ett ställningstagande från SKV med att tillhandahållaren stämmer av i mervärdesskattedirektivet att omsättningen av tjänsten i fråga omfattas av obligatoriskt undantag från skatteplikt enligt art. 132-137 och 142-153.⁹⁴⁰ Då kan tillhandahållaren anta att det andra EU-landet inte har skatteplikt för tjänsten, och då behöver denne inte ange omsättningen i en periodisk sammanställning.

12 216 524 Flerfunktionsvouchrar avseende varor eller tjänster som ska levereras eller tillhandahållas till köpare utomlands

Exempel 9

Om en voucher är en flerfunktionsvoucher, anses inte någon omsättning uppkomma för överlåtelser av vouchern som skett innan den faktiska leveransen av varan eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsten har skett (se 2 kap. 12 § ML). Vid användningen av flerfunktionsvouchrar avseende underliggande varor eller tjänster anses omsättningen ske först när den faktiska leveransen av varan eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsten sker – som i förevarande fall – till en köpare i utlandet. Frågan om skattskyldighet uppkommer bedöms då enligt normala mervärdesskatteregler, precis som vid leveranser eller tillhandahållanden till köpare i Sverige.

12 216 531 Gåva av enfunktionsvoucher – uttagsbeskattning aktualiseras

Exempel 10

Att ge bort en enfunktionsvoucher medför en omsättning i form av uttag och moms utgår således på en sådan omsättning i likhet med om vouchern överläts mot ersättning (se 2 kap. 9 § första st. andra men. ML).

- Det kan t.ex. vara fråga om att någon av detaljisterna i exemplen 1-3 ovan, D. eller D2, har ställt ut en enfunktionsvoucher avseende en sjal av P:s klädmärke och den är på väg att gå ur

⁹³⁸ Se art. 196 och 214.1 d) i mervärdesskattedirektivet. Jfr även 32 200 000.

⁹³⁹ Se prop. 2009/10:15 s. 95 och 233.

⁹⁴⁰ Se SKV:s ställningstagande 2009-12-07, dnr 131 805991-09/111.

modet. Då kanske D. eller D2 ger bort vouchern till exempelvis kunden Nina som en reklamåtgärd.

- Om t.ex. D. ger bort vouchern avseende sjalen till Nina, ska D. redovisa uttagsskatt på motsvarande sätt som om D. hade givit bort en sjal som finns i butiken till Nina (den generella momsatsen 25 procent gäller).

12 216 532 Voucher som kan vara antingen en enfunktionsvoucher eller en flerfunktionsvoucher – exempelvis presentkort

Exempel 11

Presentkort är något annat än att ge bort en enfunktionsvoucher i gåva till exempelvis konsumenten K. Ett presentkort kan enligt min uppfattning vara antingen en enfunktionsvoucher eller en flerfunktionsvoucher, beroende på om det vid utställandet av vouchern kan anses känt om momsbeloppet kan bestämmas och om det är känt vilket land som tilläggs beskattningsrätten.

- Exempelvis kan en voucher i form av ett presentkort ha ställts ut av någon aktör inom en outlet i Sverige, som hyser företag inom många olika branscher, t.ex. klädbutiker, sportaffärer, restauranger och livsmedelsbutiker.
- Om det är så att det av presentkortet (vouchern) eller tillhörande dokumentation framgår vilken sorts vara eller tjänst som fås i utbyte mot kortet, *kan* det vara en enfunktionsvouchervoucher, om det när kortet ställs ut är känt vilken skattesats och sålunda momsbelopp som gäller för den eller de varor eller tjänster som kortet avser. Enligt förarbetena innebär det, som nämnts, t.ex. att skattesatsen är 12 procent vid överlåtelse av en enfunktionsvoucher som avser livsmedel och att skattesatsen är 25 procent om vouchern i stället avser kläder.⁹⁴¹ Är det inte känt vilken momsats som gäller för varorna eller tjänsterna som presentkortet avser, är det en flerfunktionsvoucher.⁹⁴²
- Emellertid måste det också vara känt när vouchern ställs ut vilket land som tilläggs beskattningsrätten vid den kommande leveransen av varan eller tjänsten.

⁹⁴¹ Jfr prop. 2017/18:213 s. 17.

⁹⁴² Jfr prop. 2017/18:213 s. 12.

- Om det är så att ett presentkort avser t.ex. ett tennisracket (vara), och K. har köpt kortet hos en sportaffär i outleten och kortet enligt användningsvillkoren i tillhörande dokumentation måste lösas in i den affären (butiken) av den (konsument) som får kortet av K., är presentkortet en enfunktionsvoucher. Då är inte bara momssatsen (här den generella om 25 procent) känd redan när presentkortet ställs ut, utan det är då också känt vilket land som tilläggs beskattningsrätten för den kommande faktiska leveransen av varan (i det här fallet Sverige).
- Om däremot outleten ingår i en kedja med företag etablerade också utomlands, är presentkortet inte en flerfunktionsvoucher, om det går att lösa in kortet i utbyte mot en tennisracket i en sportaffär belägen utomlands och inte enbart i kedjans butiker i Sverige. Då är det inte känt när presentkortet ställs ut vilket land som tilläggs beskattningsrätten för den kommande leveransen av varan – Sverige eller ett annat EU-land eller något tredje land (som kanske inte ens har mervärdesskatt).

12 216 533 Fler exempel på vouchrar som kan vara antingen en enfunktionsvoucher eller en flerfunktionsvoucher

Exempel 12

I förarbetena anges att en voucher som kan användas för telefoni eller en voucher som kan användas för luncher kan beroende på omständigheterna vara antingen en enfunktionsvoucher eller en flerfunktionsvoucher.⁹⁴³

- Om en voucher på en viss restaurang endast kan användas för inköp av lunch (mat och alkoholfri dryck) bör det enligt förarbetena vara fråga om en enfunktionsvoucher.⁹⁴⁴
- Om en voucher däremot har ett värde som kan användas för restaurangtjänster med olika skattesatser, t.ex. mat och alkoholfria drycker, bör den enligt förarbetena istället bedömas som en flerfunktionsvoucher, om det inte redan vid utställandet är känt hur stor del av värdet som belöper på respektive skattesats.⁹⁴⁵

⁹⁴³ Se prop. 2017/18:213 s. 15 och 16.

⁹⁴⁴ Se prop. 2017/18:213 s. 16.

⁹⁴⁵ Se prop. 2017/18:213 s. 16.

- Om en voucher endast kan användas för mobiltelefoni och det är känt i vilket land som skatten ska tas ut, är det enligt förarbetena fråga om en enfunktionsvoucher. Ett kontantkort för mobiltelefoni som kan användas för t.ex. telefoni och att skänka gåvor till insamlingar kan dock bedömas som en flerfunktionsvoucher.⁹⁴⁶

Lagstiftaren anför i samband med nyss nämnda exempel att bedömningen av vouchrar behöver göras utifrån omständigheterna i det specifika – enskilda – fallet,⁹⁴⁷ vilket också har nämnts ovan.

12 216 541 Rabattvouchrar såsom bonuscheckar etc. – omfattas inte av de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende

Exempel 13

Antag att en säljare av varor eller tjänster ställer ut bonuscheckar till sina kunder. Frågan är om det berör de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende i ML, så att beskattningsunderlaget på produkterna kan sänkas redan i samband med att kunderna får bonuscheckarna.

- Svaret är att det inte är möjligt att så att säga lämna mängdrabatter i förväg genom ett instrument som utgör en rabattvoucher. I enlighet med skälen enligt **punkt 4** i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065 inriktas nämligen inte de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende på sådana instrument som ger rätt till prisreduktioner – rabatter – för förvärv av varor eller tjänster, men som inte ger rätt till varor eller tjänster i utbyte vid inlösen av vouchern.
- I stället ska exempelvis en leverantör av varor utfärda en kreditfaktura (kreditnota) till den som har fått en bonuscheck när leveransen av varor sker eller har skett till en sådan kund och det står klart om villkoren för rabatten, exempelvis en mängdrabatt, är uppfyllda. Leverantören kan då sänka sin utgående moms i den redovisningsperiod då prisnedsättningen sker (jfr 7 kap. 6 § första st., 11 kap. 10 § första st. och 13 kap. 24 § första st. och 25 § första st. ML), och ersätta kunden med rabatten (prisreduktionen) inklusive moms.
- För övrigt kan leverantören avtala med kunderna om att prisnedsättningar som ges efter leverans eller tillhandahållande inte ska föranleda någon sänkning av

⁹⁴⁶ Se prop. 2017/18:213 s. 16 och även s. 24.

⁹⁴⁷ Se prop. 2017/18:213 s. 15 och 16.

momsen som erlagts av kunden vid leveransen eller tillhandahållandet (jfr 7 kap. 6 § andra st. ML).

12 216 551 Särskild ersättning för betalningsförmedling ska åtskiljas från förmedling bestående i distribution av vouchrar

Exempel 14

I Exempel 3 jämför jag distributören D2 med en vanlig agent som agerar i uppdragsgivarens, huvudmannen D:s namn, beträffande försäljningen till konsumenterna av enfunktionsvouchrar utställda av detaljisten D. avseende varorna (sjalar). Jag anför där att om D2 debiterar en provision i faktura till D., för att utföra prestationen bestående i att distribuera vouchern åt D., ska D2 anses göra en skattepliktig förmedlingstjänst åt D. Det innebär att D2 har en verksamhet med full avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten.

- Om D2 tar en särskild ersättning för att förmedla betalningen från köparen till D., är en sådan betalningsförmedling undantagen från skatteplikt enligt art. 135.1 d) och e) i mervärdesskattedirektivet (och 3 kap. 9 § första st. och tredje st. 1 ML). Det är fråga om ett okvalificerat undantag från skatteplikt som inte berättigar till återbetalningsrätt för ingående moms (jfr 10 kap. 11 § första st. ML). Därmed har D2 en blandad verksamhet, där den skattepliktiga omsättningen av förmedlingstjänster medför rätt till avdrag för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten, medan betalningsförmedlingen inte ger rätt till vare sig avdrags- eller återbetalning av ingående moms.
- Den beskrivna situationen med en särskild avdragsbegränsande omsättning av en betalningsförmedlingstjänst förändras inte på grund av användningen av vouchrar i sammanhanget. Villkoren enligt art. 30a.1 i mervärdesskattedirektivet och 1 kap. 20 § ML för vad som avses med en voucher i momshänseende innebär en åtskillnad av vouchrar i förhållande till betalningsmedel eller betalningsinstrument som kan användas på ett generellt sätt. I stället följer med en voucher i momshänseende en rätt som innebär en skyldighet för den som levererar varor eller tillhandahåller tjänster som vouchern avser att godta vouchern som ersättning för varorna eller tjänster varvid vouchern inte anses utgöra ett betalningsmedel. En särskild ersättning för att förmedla betalningsmedel – betalningsförmedling – ger sålunda upphov till att D2 anses göra en från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av tjänst, och den tjänsten kan inte anses skattepliktig bara för att den

tillhandahålls i samband med att D2 gör den skattepliktiga förmedlingstjänst som består i att distribuera enfunktionsvouchern avseende den underliggande skattepliktiga varan åt D. Situationen med en särskild ersättning för betalningsförmedling ska således åtskiljas från förmedling bestående i distribution av vouchrar.

12 216 552 Överlåtelse eller förmedling av instrument utan koppling till vara eller tjänst eller leverantör eller tillhandahållare utgör värdepappershandel och omfattas inte av de särskilda reglerna om vouchrar

Exempel 15

Antag att detaljisten D. från exemplen 1-3 eller restaurangägaren R. från exemplen 4a och 4b ställer ut ett instrument som kan överlåtas i sig utan någon koppling till underliggande varor eller tjänster eller till identifierbara leverantörer av varor eller tillhandahållare av tjänster.

- Ett sådant instrument kan utgöra exempelvis en option på att förvärva vissa varor eller tjänster, och är inte en voucher i momshänseende. Det har i sig en marknad och utgör enligt min uppfattning ett värdepapper i momshänseende.
 - En överlåtelse eller förmedling av optionen innebär att överlåtaren eller förmedlaren gör en sådan från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av tjänst som avses med värdepappershandel enligt 3 kap. 9 § första och tredje st. 1 ML och art. 135.1 f) i mervärdesskattedirektivet. Enligt art. 9 i tillämpningsförordningen utgör försäljningen av en option inom tillämpningsområdet för värdepappershandel enligt art. 135.1 f) i direktivet ett sådant tillhandahållande av tjänster som ska anses skilt från de underliggande transaktioner till vilka de hänför sig. Överlåtelse eller förmedling av instrumentet som D. eller R. har ställt ut i detta fall omfattas sålunda inte av de särskilda reglerna om vouchrar, utan utgör ett fall av värdepappershandel. Överlåtaren eller förmedlaren av optionen – dvs. av ifrågavarande värdepapper – saknar avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i sin verksamhet, om denne inte gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster.
- Överlåtelse eller förmedling av instrument utan koppling till vara eller tjänst eller leverantör eller tillhandahållare utgör sålunda

enligt min uppfattning värdepappershandel och omfattas inte av de särskilda reglerna om vouchrar.

För övrigt anser jag beträffande art. 9 i tillämpningsförordningen att preciseringen där av innebörd att försäljningen av en option utgör en beskattningsbar transaktion enligt art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet, om försäljningen är en transaktion inom tillämpningsområdet för art. 135.1 f) i direktivet, borde ske i en särskild punkt i art. 24 i direktivet, inte genom art. 9 i tillämpningsförordningen. Begrepp som värdepappershandel bör enligt min uppfattning även framgent utvecklas genom EU-domstolens rättspraxis, såsom redan har skett genom målet EU-målet C-2/95 (SDC) av innebörd att handeln med värdepapper omfattar handlingar som förändrar den rättsliga och finansiella situationen mellan parterna. Redan av EU-målet C-235/00 (CSC) framgår också att undantaget i direktivets art. 135.1 f) för omsättning av värdepapper avser transaktioner som medför rättsliga och ekonomiska förändringar mellan parterna, varvid tillhandahållande av en tjänst som enbart är materiell, teknisk eller administrativ och som inte medför sådana förändringar mellan parterna utgör skattepliktiga transaktioner. Att särskilt för optioner ange i art. 9 i tillämpningsförordningen vad som redan följer av EU-domstolens rättspraxis kan enligt min mening ge uppfattningen att det skulle vara oklart huruvida en option utgör värdepapper momsmässigt sett.

Behovet av en precisering av vad som omfattas av huvudregeln beskattningsbara tillhandahållanden av tjänster i artikel 24.1 i direktivet när det gäller instrument som optioner visar sig framför allt beträffande vad jag benämner privaträttsliga optioner. Privaträttsliga optioner avser ofta annan egendom än aktier och ges av bolag till de anställda eller aktieägarna. Om en sådan option är personlig och inte kan överlåtas vidare, torde det enligt min uppfattning vara fråga om en tjänst som omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av tjänster. För en privaträttslig option finns det inte någon marknad, och därför anser jag att utfärdandet av en sådan option inte utgör värdepappershandel. Det finns inte någon preciserande gränsdragning av försäljning av optioner som utgör från skatteplikt okvalificerat undantagen värdepappershandel enligt art. 135.1 f) i direktivet gentemot privaträttsliga optioner. En sådan precisering bör enligt min mening införas, och då i en särskild punkt i art. 24 i direktivet, inte i art. 9 i tillämpningsförordningen. Jag har nämnt behovet av ifrågavarande precisering under 12 215 226 och i Forssén 2018 (2), s. 9. Det har enligt min uppfattning blivit än mer angeläget att åtgärda genom att de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende infördes 2019 och ger upphov till gränsdragningar mellan dem och reglerna om värdepappershandel – framför allt beträffande sammansatta transaktioner.

12 216 553 Särskilt om exempelvis kupongföretag och den så kallade floaten

Exempel 16

I artikeln Forssén 2019 (14) tar jag upp, tillsammans med de regeltekniska aspekterna och förslag till forskning, den särskilda frågan om vad som utgör en ersättning i sådana sammanhang där förtjänsten utgörs av en så kallad float.⁹⁴⁸ Jag återger här något om de gränsdragningsproblem som jag ser med sådana fall, när det gäller att bestämma vad som utgör en omsättning beträffande de särskilda reglerna om vouchrar i ML.

- I artikeln Forssén 2017 (4), om bitcoins och moms, tog jag upp att finansiella institut tillgodogör sig ränteinkomster genom floaten, dvs. ränta på de medel som placeras på marknaden under de tidslapp som uppstår vid förmedlingen av betalningar som sker hos banker etc. och som ännu inte har bokförts på bankkundens etc. (mottagarens) konto.⁹⁴⁹ I Forssén 2019 (14) nämner jag också det samt att floaten kan förekomma även hos till exempel kupongföretag, varvid jag anför bland annat följande.
- Lunchkuponger är enligt förarbetena till de särskilda reglerna om vouchrar i ML ett exempel på instrument som kan vara vouchrar,⁹⁵⁰ vilket också har nämnts ovan. Förtjänsten hos kupongföretaget kan bestå i ränteinkomsten – floaten – som uppstår genom att företaget har pengarna från den som har köpt kuponger på sitt konto tills det betalar exempelvis en restaurang där en kupong har lösts in i utbyte mot en lunchmåltid. Enligt förarbetena bedöms marknaden för sådana restaurangvouchrar ha minskat avsevärt de senaste decennierna, varför betydelsen av de nya reglerna om vouchrar i ML anses ha minskat för restaurangföretag.⁹⁵¹ Emellertid förändrar inte det att det principiellt sett kan uppstå gränsdragningsproblem exempelvis mellan vad som är ersättning och vad som är sådan verklig ränta som inte ska ingå i beskattningsunderlaget vid bestämningen av omfattningen av de särskilda reglerna om vouchrar.

⁹⁴⁸ Se Forssén 2019 (14) s. 343 och 344.

⁹⁴⁹ Se Forssén 2017 (4), avsnitt 4.2.

⁹⁵⁰ Jfr prop. 2017/18:213 s. 15.

⁹⁵¹ Se prop. 2017/18:213 s. 24.

13 000 000 Vissa branscher och momsen samt särskilda frågor om moms

13 100 000 Vissa branscher

13 110 000 Vinstmarginalbeskattning (VMB): begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter

Beskattningsunderlaget för moms avseende begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter utgörs ibland av vinstmarginalen, i stället för varans pris som annars gäller som beskattningsunderlag för omsättningen enligt ML:s allmänna bestämmelser. De särskilda reglerna om s.k. vinstmarginalbeskattning (VMB) avseende begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter i 9 a kap. ML (jfr art. 311-343 i mervärdesskattedirektivet) innebär översiktligt följande:

- En vara är att anse som begagnad i förevarande sammanhang redan genom brukande, varför t.ex. en begagnad bil inte definieras som motsatsen till ett nytt transportmedel (9 a kap. 4 § ML; jfr AA3 och AB3, dvs. 21 313 000 och 21 323 000).

Beträffande vad som avses med en begagnad vara i förevarande hänseende får nämnas att HFD inhämtade i förhandsbeskedet RÅ 2004 ref. 45 förhandsavgörande från EU-domstolen i fråga om en häst utgjorde begagnad vara enligt VMB-reglerna. EU-domstolen svarade i målet C-320/02 (Stenholmen) att levande djur kan vara att betrakta som begagnade varor i den mening som avses i art. 26a A. d i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) – numera art. 311.1 1 i mervärdesskattedirektivet. Därmed svarade EU-domstolen också att ett djur som köps från en privatperson (annan än uppfödaren) och som efter träning för viss specifik användning försäljs vidare kan vara att betrakta som en begagnad vara i den mening som avses i direktivbestämmelsen. HFD meddelade förhandsbesked i enlighet med EU-domstolens svar.⁹⁵²

- En beskattningsbar återförsäljare (Åf) av en begagnad vara, konstverk, samlarföremål eller antikvität (9 a kap. 8 § ML) kan tillämpa VMB på sin vidareförsäljning, om varan levererats till denne inom EU av:
 1. någon annan än en beskattningsbar person;
 2. en beskattningsbar person som redovisar VMB-moms här eller i annat EU-land;

⁹⁵² I förhandsbeskedet hänvisas under *Rättsfall* – förutom till EU-målet C-320/02 (Stenholmen) – till RÅ 2000 not. 196 (förhandsbesked), och under *Litteratur* till prop. 1994/95:202 s. 29-30, 42-47, 78 och 109.

3. en beskattningsbar person vars omsättning undantogs från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML eller motsvarande bestämmelser i annat EU-land;

4. en konstnär som undantas från skattskyldighet enligt 1 kap. 2 a § ML (se nedan); eller

5. en beskattningsbar person i annat EU-land, om vederbörande undantogs från mervärdesskatt enligt bestämmelser om små företag i art. 282-292 i mervärdesskattedirektivet i det landet och förvärvat vara utgjorde anläggningstillgång hos den beskattningsbara personen.

[9 a kap. 1 § första st. ML]

- VMB omfattar inte omsättning av nya transportmedel förvärvade genom UIF [9 a kap. 1 § andra st. ML; jfr AA3, dvs. 21 313 000].
- Åf kan, om VMB är tillämpligt, fritt välja mellan att tillämpa VMB eller ML:s allmänna bestämmelser på sin vidareförsäljning (9 a kap. 3 § ML).
- Om Åf väljer VMB får denne inte debitera VMB-moms öppet (9 a kap. 16 § ML), vilket innebär avdragsförbud hos köparen (9 a kap. 13 § ML).
- Vid tillämpning av VMB i 9 a kap ska Åf i fakturan ange, som nämnts, den eller de av följande uppgifter som är relevanta:

a) *vinstmarginalbeskattning för begagnade varor,*

b) *vinstmarginalbeskattning för konstverk, eller*

c) *vinstmarginalbeskattning för samlarföremål och antikviteter.*

[11 kap. 8 § 16 ML; jfr AA1, dvs. 21 311 000]

Vidare noteras att om det är fråga om en omsättning av ifrågavarande slag av vara till en plats utanför EU (tredje land), kan omsättningen omfattas av reglerna om export av varor i 5 kap. 3 a § ML, varvid i så fall VMB-momsen blir noll (9 a kap. 17 § ML). [Jfr AA1 och BB, dvs. 21 311 000 och 21 340 100]

För övrigt är det beträffande VMB inte ovanligt att diskussioner uppkommer mellan en Åf och Skatteverket (SKV) angående kontroll av statusen på Åf:s motpart. Två av de fall som innebär att VMB kan tillämpas förutsätter att den begagnade varan etc. levererats till Åf inom EU av någon som inte är en beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson) respektive att sådan vara levererats till Åf inom EU av en beskattningsbar person som ska redovisa moms enligt reglerna om VMB i 9 a kap. ML eller av en beskattningsbar person som ska redovisa moms enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land.⁹⁵³

⁹⁵³ Se 9 a kap. 1 § första st. 1 och 2 ML.

Beträffande frågan om hur långt Åf:s undersökningsplikt angående motpartens status sträcker sig i förevarande sammanhang är följande argument för att den skattskyldige inte har någon skyldighet enligt ML att kontrollera den mervärdesskattemässiga statusen avseende motpart längre än i förhållande till den närmaste motparten, och att den skattskyldige således inte har någon sådan skyldighet att kontrollera fler led än så bakåt i en fångeskedja:

- En komparation av nu gällande och äldre regler i svensk mervärdesskatt visar att ML numera saknar en regel av innebörd att den skattskyldige beträffande sina förvärv skulle vara skyldig att kontrollera samtliga led i en fångeskedja bakåt avseende förvärv av varor. Den enda regel som förekommit i ML av sådan innebörd är 10 kap. 12 § andra st. första men. ML, och den regeln upphävdes den 1 november 1995 genom SFS 1995:700.
- Beträffande rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende varor som exporteras angavs i 10 kap. 12 § andra st. första men. ML att ”[r]ätt till återbetalning av ingående skatt föreligger inte om skatten hänför sig till förvärv av varor som anges i tredje stycket och förvärvaren omsätter varorna utomlands utan att han kan visa att varorna under en tid av fem år före förvärvet innehafts endast av skattskyldiga eller av andra återbetalningsberättigade än honom själv.” Regeln härrörde från 15 § åttonde st. lag (1968:430) om mervärdesskatt (GML). Avsikten med regeln var att återföring av avdragen skatt skulle ske i de fall då någon skattskyldig i kedjan av köpare och säljare hade tillgodogjort sig avdrag för s.k. fiktiv skatt. Enligt Riksskatteverkets (RSV) anvisningar RSV Im 1984:2, avsnitt 7.5, ansågs exportören ha fullgjort sin beviskyldighet om han kunde visa att något avdrag för fiktiv skatt inte hade gjorts av honom eller någon annan tidigare skattskyldig. Kontrollen ansåg RSV borde sträcka sig bakåt i tiden till den tidpunkt då fiktiv skatt infördes, dvs. till den 1 juli 1979.⁹⁵⁴
- Sverige blev EU-medlem den 1 januari 1995 och under våren 1994 hade inom EU antagits nya mervärdesskatteregler för beskattningen av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, genom rådets direktiv 94/5/EG om s.k. vinstmarginalbeskattning (VMB) som implementerades i art. 26a i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) och idag återfinns i art. 311-343 i EG:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). Till följd av att de nya bestämmelserna om VMB implementerades i ML genom SFS 1995:700 den 1 november 1995 slopades reglerna om fiktiv skatt i ML och därmed upphävdes samtidigt också bl.a. 10 kap. 12 § andra st. första men. ML.⁹⁵⁵
- Därför bör en Åf i god tro anses ha rätt att förlita sig på de underlag som erhållits från motparten, om de ger uttryck för att denne är en privatperson eller en beskattningsbar person som har tillämpat VMB. Det är så EU-rätten i förevarande hänseende måste anses komma till uttryck i mervärdesskattedirektivet.⁹⁵⁶ Även om så inte skulle anses vara fallet, och EU-rätten skulle anses innebära att ytterligare kontrollskyldighet åvilar den skattskyldige så att denne skulle ha att undersöka den momsmissiga statusen längre bakåt i en fångeskedja än i förhållande till

⁹⁵⁴ Se Riksskatteverkets Handledning för mervärdesskatt 1993, s. 305 och 306.

⁹⁵⁵ Se prop. 1994/95:202 s. 23, 28, 42 och 87.

⁹⁵⁶ Jfr RÅ 2009 ref. 40 I och II med hänvisning till EU-målet C-409/04 (Teleos m.fl.).

den närmaste motparten, kommer det inte till uttryck enligt den svenska lagens bokstav i ML. Komparationen med äldre lydelse av ML och GML visar att om ytterligare åläggande mot den skattskyldige skulle ha varit aktuellt skulle det ha uttryckts i ML även idag, särskilt som äldre svensk mervärdesskatterätt berörde fiktiv skatt och det institutet upphävdes genom att nu aktuella VMB för begagnade varor, m.m., infördes. Det skulle således inte vara förenligt med den grundlagsfästa principen om legalitet för beskattningsåtgärder enligt 8 kap. 2 § första st. 2 RF, om SKV skulle kunna ålägga Åf att även kontrollera statusen på den eller de som motparten har förvärvat sådana varor från.

- Om det skulle förekomma att Åf har mottagit en faktura med dubbla uppgifter angående såväl ordningen för VMB som undantag från momsplikt, kan Åf ändå ha rätt att tillämpa på sin vidareförsäljning. Det följer av pkt 48 i EU-målet C-624/15 (Litdana), där EU-domstolen anför att art. 314 i mervärdesskattedirektivet ”ska tolkas så, att den utgör hinder för att de behöriga myndigheterna i en medlemsstat nekar en beskattningsbar person som erhållit en faktura på vilken finns uppgifter angående såväl ordningen för beskattning av vinstmarginal som undantag från mervärdesskatt rätt att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal, även då en efterhandskontroll som genomförts av nämnda myndigheter visar att den beskattningsbara återförsäljare som levererat de begagnade varorna faktiskt inte hade tillämpat denna ordning vid leveransen av dessa varor.” Enligt vad EU-domstolen fortsatt anför i samma pkt i målet gäller detta ”under förutsättning att de behöriga myndigheterna inte har konstaterat att den beskattningsbara personen inte har handlat i god tro eller inte har vidtagit alla rimliga åtgärder i dess makt för att försäkra sig om att den transaktion som vederbörande genomför inte leder till någon delaktighet i ett skatteundrandragande, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.”
- För övrigt får från kontrollsynpunkt också framhållas att det är SKV som kan utverka att myndigheter i t.ex. andra EU-länder gör avstämningar hos andra inblandade parter än Åf. Det är skattemyndigheterna i de olika EU-länderna som har att genom kontrollverksamhet se till att grundintentionen med ett gemensamt mervärdesskattesystem inom EU upprätthålls, nämligen att varken skattebortfall eller dubbelbeskattning uppkommer och att skatten således är neutral.⁹⁵⁷ Om SKV anser att det föreligger problem med kontroll- och uppbördsverksamheten för en viss bransch eller slag av affärer, måste Sverige begära ett s.k. art. 395-tillstånd från EU för att kunna införa regler som avviker från reglerna i mervärdesskattedirektivet. Om det – vid en rättslig prövning – ändå skulle anses föreligga krav på att Åf gör kontroll av den mervärdesskattmässiga statusen hos fler än motparten, begränsas en sådan EU-konform tolkning på ovan angivet sätt av principen att reglerna inte får tillämpas *contra legem*, dvs. att de inte får tillämpas i strid med ordalydelsen av den nationella lagstiftningen – i det här fallet ML. Om det vid en rättslig prövning skulle anses föreligga en utebliven eller felaktig implementering av bestämmelserna i EU:s mervärdesskattedirektiv i ML, mervärdesskatteförordningen (1994:223), MF, skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, eller skatteförfarandeförordningen (2011:1261), SFF, är det inte den enskilde

⁹⁵⁷ Se art. 113 FEUF och 4, 5 och 7 st. i ingressen till mervärdesskattedirektivet och art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet.

– Åf – utan staten som ansvarar för det, enligt den s.k. Francovich-doktrinen.⁹⁵⁸

Se även vissa anknytande aspekter till förevarande problematik angående VMB under 12 201 031, där den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML och bestämningen av det skattepliktiga området etc. berörs samt under 12 213 172, där bl.a. investeringsguld i form av guldmynt berörs.

13 120 000 VMB: viss resebyråverksamhet

Även beträffande s.k. resetjänster (jfr 12 213 234) som tillhandahålls av resebyråer förekommer VMB, i stället för ML:s allmänna bestämmelser om beskattningsunderlag etc., vilket i så fall följer av 9 b kap. ML (jfr art. 306-310 i mervärdesskattedirektivet). De särskilda reglerna om s.k. vinstmarginalbeskattning (VMB) för resebyråer innebär översiktligt följande:

- Om en resebyrå i eget namn säljer resor och därvid köper in åtminstone en underliggande vara eller tjänst som kommer resenären direkt till godo, tillhandahåller resebyrån en s.k. resetjänst och blir skyldig att tillämpa 9 b kap. och VMB. Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller en resenär ska anses som omsättning av en enda tjänst (resetjänsten). Med resebyrå avses även researrangör (9 b kap. 1 § ML).
- Valfrihet att tillämpa VMB eller allmänna bestämmelser på omsättningen av resetjänsten föreligger för resebyrån, om resenären har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet (9 b kap. 6 § ML).
- När resebyrån tillämpar VMB för resetjänsten, har den alltid rätt att välja om VMB-momsen ska debiteras öppet eller inte i fakturan (9 b kap. 5 § första st. ML). Om köparen av resetjänsten är en beskattningsbar person gäller ML:s allmänna bestämmelser om en fakturas innehåll, dvs. 11 kap. 8 §, för rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms rätt att lyfta moms (9 b kap. 5 § andra st. ML).
- Vid tillämpning av VMB ska resebyrån, som nämnts, i fakturan ange uppgiften *vinstmarginalbeskattning för resebyråer*.
[11 kap. 8 § 15 ML]

⁹⁵⁸ Se förenade EU-målen 6 och 9/90 (Francovich och Bonifaci) och även förarbetena till EU-lagen (SFS 1994:1500), prop. 1994/95:19 Del 1 s. 488.

Jfr ang. momssatsfrågan i samband med resetjänst och tillämpning av VMB: 12 213 234.

Avslutningsvis får nämnas att en resetjänst är omsatt inom landet om resebyrå har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe (kontor e.d.) här från vilket tillhandahållandet görs (9 b kap. 4 § första st. ML). Dock sker omsättningen utomlands, om resebyrå som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan beskattningsbar person tillhandahållit resebyrå *utanför EU*. Resetjänsten betraktas då som en sådan förmedlingstjänst som utgör exporttjänst enligt 5 kap. 19 § 4 och nollbeskattas (varvid VMB-momsen således blir noll), dvs. förmedling av varor och tjänster vilka anses omsatta *utanför EU* enligt 5 kap. 1 § första st. eller enligt 5 kap. 19 § eller 5 kap. 3 a § (9 b kap. 4 § andra st. första men. ML). För övrigt noteras följande för en resa som sker både inom och utom EU: Om förvärven som resebyrå gör för att sälja resetjänsten avser varor och tjänster som den andra beskattningsbara personen tillhandahållit resebyrå både inom och utanför EU, gäller exportbestämmelsen i 5 kap. 19 § 4 endast för den del av omsättningen av resetjänsten som avser varor och tjänster tillhandahållna utanför EU (9 b kap. 4 § andra st. andra men. ML).

Jfr ang. placeringen av omsättningen av en resetjänst: 21 230 000.

13 120 010 VMB: exempel på hantering av VMB-moms i resebyrå

Tillämpning av VMB hos resebyrå kan illustreras med följande exempel:⁹⁵⁹

1. Resenärens pris (inkl. moms)	10 000 kr
2. Resebyråns kostnader (inkl. moms) för inköp från andra företag och som kommer resenären direkt till godo (t.ex. kostnad för persontransport, hotellrum etc. inkl. av leverantören debiterad moms)	8 000 kr
3. Vad som kommer resenären indirekt till godo samt egenproducerade deltjänster (t.ex. resebyråns kontorskostnader och egen buss ⁹⁶⁰)	1 000 kr
varav ingående moms	200 kr

⁹⁵⁹ Jfr även Forssén 2001 s. 297.

⁹⁶⁰ Jfr ang. 'egen buss' att EU-domstolen har ansett att egenproducerade deltjänster som resebyrå gör inte ska ingå i underlaget för VMB – se förenade EU-målen C-308/96 och C-94/97 (Madgett och Baldwin).

4. Marginalen, dvs. skillnaden mellan 1 och 2	10 000 kr
	<u>- 8 000 kr</u>
inkl. moms	2 000 kr
eller	
exkl. moms	1 600 kr
vid momssatsen 25%	
5. Utgående moms på marginalen enligt 4	
	1.600 kr x 25% = 400 kr
6. I momsdeklarationen redovisas utgående moms	
enl. 5 (dvs. på marginalen) och ingående moms	
enl. 3 (dvs. enl. allmänna best.), dvs.:	Utgående moms 400 kr
	<u>Ingående moms 200 kr</u>
	Moms att betala 200 kr

[Jag förutsätter för enkelhets skull i exemplet att resebyråns allmänna kostnader etc. och inköp från andra företag för att tillhandahålla resetjänsten hör hemma i samma redovisningsperiod.]

13 130 000 Byggbranschen

En byggmästare kan dels bygga hus som han själv blir ägare till för att sedermera försälja (A), dels utföra byggnadsarbeten på entreprenad, dvs. åt andra än sig själv (B). Särskilt för byggbranschen gäller att denne för att omfattas av mervärdesskatten måste ha minst någon procent utåtriktad omsättning (dvs. av kategori B). Därför gäller särskilt för byggbranschen att för den som enbart har egenregibyggnation (A) i sin verksamhet uppkommer inget något momsmässigt uttag av tjänst, varför vederbörande inte är skattskyldig enligt ML och saknar därmed avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms (2 kap. 7 § ML).

En byggmästare med omsättning av båda kategorierna (A+B) uttagsbeskattas för A under själva byggnationen, och redovisning ska ske för den redovisningsperiod under vilken faktura utfärdats. Om byggmästaren har fått betalt i förskott eller a conto utan faktura, ska redovisning ske för den period då betalningen har mottagits. Redovisning ska dock ske senast för den period som omfattar den andra kalendermånaden efter den då byggnationen tillhandahållits (13 kap. 14 § ML). Under vissa förutsättningar omfattas, som nämnts, byggtjänster mellan beskattningsbara personer av omvänd skattskyldighet (1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. ML). I så fall ska byggmästaren i fakturan till beställaren ange att moms inte debiteras, varvid uppgiften *omvänd betalningsskyldighet* ska anges i fakturan (11 kap. 8 § 13 ML).

I sammanhanget får nämnas att fastighetsägare med verksamheter som varken medför avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms, t.ex. bostadsbolag, uttagsbeskattas momsmässigt för byggtjänster etc. som de utför med egna anställda, om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 300 000 kr, inräknat skatter och

avgifter som grundas på lönekostnaderna (2 kap. 8 § ML). I dessa fall kan fastighetsägaren för uttagmomsen använda lönekostnaderna (inräknat skatter och avgifter som grundas på dessa kostnader) som beskattningsunderlag, i stället för de nedlagda kostnaderna etc. (7 kap. 5 § första och andra st. ML).

Beträffande 2 kap. 8 § ML, som ibland kallas löneregeln,⁹⁶¹ får nämnas att HFD prövade i målet RÅ 2004 ref. 36 fråga om tjänster som utförts av hos fastighetsägare anställd personal ska föranleda uttagsbeskattning avseende moms enligt den regeln. Målet gällde fråga om vissa arbetsuppgifter som utförs av anställd personal hos en bostadsstiftelse skulle föranleda sådan uttagsbeskattning. HFD anförde att syftet med bestämmelserna i fråga är att skapa neutralitet mellan arbeten i egen regi och upphandlade arbeten, varvid HFD hänvisade till förarbetena till införandet av dem – prop. 1989/90:111 s. 92. Jag får lägga till att däri anges (s. 93) att uttagsbeskattningen i fråga avgränsas så att den omfattar fastigheter som används i verksamhet för vilken skattskyldighet till moms inte föreligger, såsom med bostadsföretaget i målet. HFD ansåg att vad som förekommit i målet inte ledde till annan slutsats än att de aktuella tjänsterna, vilka bestod i bl.a. byggnads- och anläggningsarbeten, kunde tillhandahållas av andra än stiftelsen, varför uttagsbeskattning enligt 2 kap. 8 § ML aktualiserades för att undvika snedvridning av konkurrensen. HFD biföll dock stiftelsens överklagande delvis, och förklarade att de tjänster som utförs av den ansvarige för hyresgäststyrkt underhåll, den ansvarige för utvärdigt underhåll samt besiktningsman inte skulle uttagsbeskattas.⁹⁶²

I förhandsbeskedet RÅ 1995 ref. 60 ansåg SRN att vid uttag av fastighetstjänster enligt 2 kap. 8 § skulle sjuklön till anställd fastighetsskötare ingå i beskattningsunderlaget för sådant uttag enligt 7 kap. 5 § första st. ML. HFD fastställde SRN:s besked.⁹⁶³

Ang. omvänd skattskyldighet för byggtjänster enligt 1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. ML gäller i sammanfattning bl.a. följande:

I första st. 4 b och andra st. i 1 kap. 2 § återfinns bestämmelserna om omvänd skattskyldighet vid omsättning inom landet av vissa byggtjänster samt uthyrning av arbetskraft för sådana tjänster. Vid omvänd skattskyldighet är förvärvaren skattskyldig, i stället för den som tillhandahåller tjänsten. För omvänd skattskyldighet förutsätts dels att det är fråga om sådana tjänster som anges i lagrummets andra st., dels att den som förvärvar tjänsten uppfyller de krav som anges i första st. pkt 4 b i lagrummet.⁹⁶⁴

⁹⁶¹ Enligt 2:8 ML aktualiseras uttagmoms om lönerna (inräknat skatter och avgifter på dem) överstiger 300 000 kr under beskattningsåret avseende tjänster som nu är i fråga i exempelvis ett bostadsföretag, dvs. i ett företag som i sin normala verksamhet inte är skattskyldigt till moms. Genom SFS 2008:1344 höjdes nämnda gränsbelopp från ursprungliga 150 000 kr till 300 000 kr den 1 januari 2009.

⁹⁶² I målet hänvisas under *Litteratur* till SOU 1989:35 Del 1 s. 167ff, prop. 1989/90:111 s. 92f och 212ff och prop. 1994/95:57 s. 118.

⁹⁶³ I förhandsbeskedet hänvisas under *Litteratur* till: prop. 1993/94:99 s. 195f; RSV:s Handledning för mervärdeskatt 1993, s. 355f; Kleerup och Melz 1992 s. 215f; Forssén 1993, s. 269f; och Bohlin's Momshandbok, 1993 s. 117f. Jag nämner RÅ 1995 ref. 60 även på s. 277 i Forssén 2001.

⁹⁶⁴ Se prop. 2005/06:130 s. 64.

När det gäller förvärvarens status krävs enligt första st. 4 b att denne är en beskattningsbar person som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller den aktuella typen av tjänster (utan som är verksam inom byggsektorn), eller en annan beskattningsbar person som tillhandahåller en beskattningsbar person verksam inom byggsektorn den aktuella typen av tjänster.⁹⁶⁵

Omvänd skattskyldighet ska gälla både när svenska respektive utländska företag förvärvat tjänster av det aktuella slaget, förutsatt att de uppfyller de nämnda kraven.⁹⁶⁶

Vidare ska omvänd skattskyldighet också gälla både när svenska och utländska företag omsätter den aktuella typen av tjänster inom landet.⁹⁶⁷

Att förvärvaren ska vara en beskattningsbar person som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller den aktuella typen av tjänster innebär att denne i sin näringsverksamhet inte endast undantagsvis eller vid enstaka tillfällen omsätter sådana tjänster. Avsikten är att omvänd skattskyldighet ska tillämpas vid transaktioner mellan byggföretag i vid bemärkelse. Således omfattas även företag (förvärvare) vars verksamhet består i att utföra den aktuella typen av tjänster åt andra med enbart underentreprenörer. Omvänd skattskyldighet ska således tillämpas bl.a. vid omsättningar till sådana företag och till företag (förvärvare) som vidareförsäljer sådana tjänster.⁹⁶⁸

Vidare kan det förekomma att företag som är verksamma inom andra sektorer av näringslivet än byggsektorn tillfälligt åtar sig att som mellanmän tillhandahålla köpta tjänster av det aktuella slaget åt byggföretag. Sådana företag som förvärvat tjänster omfattas av omvänd skattskyldighet genom att det i nämnda pkt 4 b också föreskrivs att förvärvaren är en annan beskattningsbar person som tillhandahåller en beskattningsbar person verksam inom byggsektorn byggtjänster. Avsikten med regeln om omvänd skattskyldighet är i detta hänseende bl.a. att det inte ska vara möjligt att åstadkomma att omvänd skattskyldighet inte ska gälla genom att sätta in ett icke-byggföretag i en entreprenadkedja.⁹⁶⁹

Omvänd skattskyldighet gäller när byggföretag som fungerar som entreprenörer förvärvat byggtjänster enligt andra st. i 1 kap. 2 §, oavsett entreprenadform. Även byggföretag som gör ett förvärv av sådana tjänster utan att något entreprenörsförhållande föreligger omfattas av omvänd skattskyldighet. Förvärvare som omfattas av omvänd skattskyldighet är också bl.a. byggmaterialhandlare och färghandlare som erbjuder material och "egna" hantverkare för bostadsrenovering, liksom åkeriföretag som har en mindre del uthyrning av maskiner med förare för schaktningssarbeten. Företag som hyr ut flyttkarlar, chaufförer och till en mindre del byggnadsarbetare är också exempel på förvärvare som omfattas av omvänd skattskyldighet.⁹⁷⁰

I förarbetena anges vidare följande exempel på när omvänd skattskyldighet inte ska tillämpas:

⁹⁶⁵ Se prop. 2005/06.130 s. 64.

⁹⁶⁶ Se prop. 2005/06.130 s. 64.

⁹⁶⁷ Se prop. 2005/06.130 s. 64 och 65.

⁹⁶⁸ Se prop. 2005/06.130 s. 65.

⁹⁶⁹ Se prop. 2005/06.130 s. 65.

⁹⁷⁰ Se prop. 2005/06.130 s. 65.

- Ett företag som levererar och ansluter vitvaror på sådant sätt att det är fråga om en varuförsäljning är ett exempel på en förvärvare som inte omfattas av omvänd skattskyldighet.
- Omvänd skattskyldighet ska inte heller tillämpas om t.ex. en fastighetsförvaltare, som vid något enstaka tillfälle har vidarefakturerat delar av en köpt tjänst på en annan fastighetsägare, förvärvar en byggtjänst enligt andra st. i 1 kap. 2§.
- Detsamma gäller ett moderbolag som vid något tillfälle har fakturerat vidare en köpt tjänst av det aktuella slaget åt ett dotterbolag.
- Vidare är inte heller en fastighetsägare eller fastighetsförvaltare i den egenskapen en sådan förvärvare som ska tillämpa omvänd skattskyldighet.⁹⁷¹

En tjänst som består i att t.ex. bygg- och anläggningsarbeten tillhandahålls, såsom uppförande av ett hus, kan även innefatta material och andra varor som omsätts i samband med tjänsten. Av förarbetena följer att det förhållandet att omvänd skattskyldighet ska gälla vid tillhandahållande av bygg- och anläggningsarbeten betyder att denna skattskyldighet ska omfatta hela denna omsättning, även den del som avser material och andra varor. Om ett företag bara levererar t.ex. byggnadsmaterial som ska användas vid uppförandet av ett hus, ska dock omvänd skattskyldighet inte tillämpas. Det föranses av att det i sådant fall inte är fråga om tillhandahållande av någon tjänst, utan om en leverans av en vara.⁹⁷²

HFD ansåg i förhandsbeskedet RÅ 2010 ref. 50 I att ett inredningsföretags leverans och installation av kök till sådana näringsidkare som utför byggtjänster m.m. omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet i ML. Detsamma ansåg HFD i förhandsbeskedet RÅ 2010 ref. 50 II gällde beträffande ett bolags försäljning av prefabricerade plattformshissar, när bolagets åtagande innefattade såväl tillverkning i egen regi av kundanpassade hissar som den slutliga installationen av dessa hos kunderna. Därvid riktades inte leveranserna direkt till fastighetsägare, utan till näringsidkare vilka själva inte endast tillfälligt omsätter byggtjänster m.m., eller så förvärvades bolagets produkt av underleverantörer till sådana näringsidkare.

Beträffande att omvänd skattskyldighet ska gälla både när svenska och utländska företag omsätter ifrågavarande slag av byggtjänster inom landet noterade lagstiftaren att det angående uthyrning av arbetskraft för utförande av sådana tjänster redan innan omvänd skattskyldighet inom byggsektorn infördes gällde omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första st. 2 när utländska företagare omsätter sådana arbetskraftsuthyrningstjänster, om förvärvaren är en näringsidkare (numera beskattningsbar person). Bestämmelsen om uthyrning av arbetskraft i första st. 4 b får därför betydelse i de fall den som omsätter tjänsten inte är en utländsk, utan en svensk företagare. Av första st. 4 b följer också att omvänd skattskyldighet gäller om ”skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2” i 1 kap. 2 §. Det syftar just på tjänster som innebär uthyrning av arbetskraft för vilka reglering om omvänd skattskyldighet alltså redan finns i lagrummets första st. 2. Enligt lagstiftaren är avsikten att det endast ska finnas en tillämplig bestämmelse om vem som är skattskyldig. I det fall en utländsk företagare hyr ut arbetskraft för utförande av aktuell typ av byggtjänster är tillämpningsområdet för omvänd skattskyldighet mer vidsträckt jämfört med om ett svenskt företag omsätter en tjänst av samma slag. I det

⁹⁷¹ Se prop. 2005/06.130 s. 65.

⁹⁷² Se prop. 2005/06.130 s. 66.

förstnämnda fallet är nämligen inte denna tillämpning begränsad till den situationen att förvärvaren är en beskattningsbar person som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller den aktuella typen av tjänster (utan som är verksam inom byggsektorn), eller en annan beskattningsbar person, som tillhandahåller en beskattningsbar person verksam inom byggsektorn byggtjänster.⁹⁷³

För övrigt har det i pkt 4 c i 1 kap. 2 § första st. gjorts ett tillägg för att åstadkomma att det endast ska finnas en tillämplig bestämmelse om vem som är skattskyldig när det gäller förhållandet mellan pkt 4 b och pkt 4 c i 1 kap. 2 § första st. ML. Genom det tillägget framgår av pkt 4 c att den tar sikte på annan omsättning än som avses i pkt 4 b. Omsättningar av byggtjänster kan dock komma att omfattas av pkt 4 c. Det blir aktuellt om en utländsk företagare omsätter en sådan tjänst och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här, men denne inte är en sådan förvärvare som anges i pkt 4 b.⁹⁷⁴

För övrigt får noteras att om omvänd skattskyldighet ska tillämpas vid omsättning inom landet av vissa byggtjänster och uthyrning av arbetskraft för sådana tjänster, kommer en utländsk företagare som omsätter sådana tjänster inte att vara skattskyldig här. Företagaren har då inte rätt till avdrag för ingående skatt enligt 8 kap. ML. I stället har denne eventuellt rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 1 § andra st. ML, där hänvisning sker till fall av omvänd skattskyldighet enligt pkt 4 b i 1 kap. 2 § första st. och även till pkt 2, 3, 4 och 4 c i lagrummet.⁹⁷⁵

Jfr även 12 202 020 ang. s.k. lucka i lagen, när det gäller skattskyldig förvärvares avdragsrätt vid förvärv av egenregifastighet från byggmästare som ska redovisa moms på uttag i byggnadsrörelsen men som faktiskt inte har redovisat och betalat sådan moms till staten.

13 200 000 Vissa frågor

13 210 000 Investeringsvaror

Regler om jämkning av avdrag för ingående moms hänförlig till s.k. investeringsvaror, genom ökning eller minskning av avdraget på grund av ändrad användning eller avyttring under den s.k. korrigeringsperioden, finns i 8 a kap. och 9 kap. 9-13 §§ ML. I mervärdesskattedirektivet finns regler om investeringsvaror (eng., *capital goods*) i art. 184-192 (tidigare art. 20 i sjätte direktivet). Med avdrag för ingående moms jämföras återbetalning av moms enligt 10 kap. 9-13 §§ ML (8 a kap. 1 § ML).

Med investeringsvaror avses:

1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående momsen på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kr,
2. fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om

⁹⁷³ Se prop. 2005/06.130 s. 66 och 67.

⁹⁷⁴ Se prop. 2005/06.130 s. 67.

⁹⁷⁵ Se prop. 2005/06.130 s. 67.

den ingående momsen på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr,

3. fastigheter och lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § ML, om avdrag för ingående moms medgetts enligt 8 kap. 4 § 4 eller 6 med minst 100 000 kr, och

4. bostadsrätt eller hyresrätt till en lägenhet, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lägenheten och om momsen på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr.

Har under ett beskattningsår avseende en viss fastighet både en åtgärd som avses under 2 ovan företagits och ett avdrag som avses under 3 ovan gjorts eller mer än en åtgärd företagits eller ett avdrag gjorts ska vid tillämpning av beloppsgränsen åtgärderna och avdragen läggas samman. Avdrag och åtgärder enligt 3 och 4 ovan ska på motsvarande sätt läggas samman med andra avdrag och åtgärder som avser samma hyresrätt eller bostadsrätt.

Maskin, utrustning och särskild inredning ska vid tillämpning av bestämmelserna i 8 a kap. ML anses som tillgångar som avses under 1 ovan (jfr ang. SFS 2016:1208 i avsnitt 12 212 111).

[8 a kap. 2 § ML; se även art. 189 a) i mervärdesskattedirektivet]

Enligt EU-målet C-532/16 (SEB bankas), pkt 45, ska jämningsreglerna för investeringsvaror i art. 187-189 inte tillämpas om momsavdraget på ett ursprungligt förvärv är felaktigt, utan det ska i stället justeras enligt art. 184 i mervärdesskattedirektivet som allmän bestämmelse om justering av felaktiga avdrag för ingående moms (jfr 31 250 230).

Investeringsvarorna berörs inte närmare här, men det får noteras för sammanhanget att en vara som inte ska användas varaktigt i verksamheten, utan införskaffas för att säljas vidare, är inte en investeringsvara. För sådana varor gäller de allmänna bestämmelserna i ML eller – om varan är begagnad, konstverk, samlarobjekt eller antikviteter – VMB (se ovan).

Jfr mer ang. investeringsvaror och jämkning av avdrag för ingående moms: 11 100 000, 12 212 211, 12 213 124, 31 100 000, 31 241 000, 31 243 002, 31 244 000, 31 249 000, 31 250 100 och 32 100 000.

13 220 000 Personbilar och motorcyklar – avdragsrätt för ingående moms respektive uttag

Schematiskt kan situationer med momsmässig uttagsbeskattning (2 kap. 5 § första st. 3 ML) respektive avdragsrätt (eller återbetalningsrätt) för ingående moms avseende personbilar och motorcyklar (8 kap. 15 och 16 §§ ML) beskrivas enligt följande:

Typ av verksamheter	Fordonet används för: persontransporter i taxitrafik, uthyrning, transport av avlidna eller körkortsutbildning	...bilhandlare	...andra verksamheter.
Avdragsrätt för - inköp - hyra - driftkostnad	100 % 100 % 100 %*	100 % 50 % 100 %*	0 % 50 % 100 %*
Uttag om bilen är - inventarium? - förhyrd?	Ja Ja	Ja Nej	Nej Nej

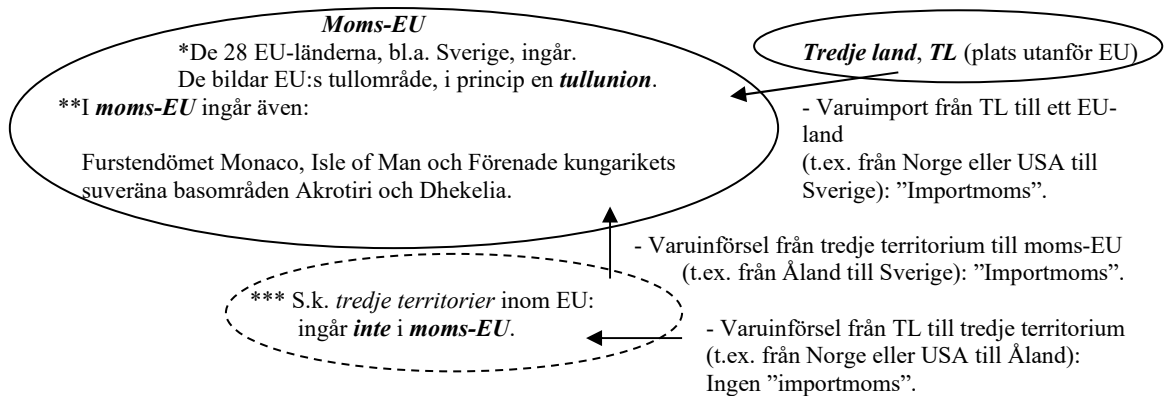
* Ingen begränsning av avdragsrätten för ingående moms på driftkostnader om fordonet används åtminstone delvis i verksamhet som medför skattskyldighet, förutsatt att det utgör inventarium i verksamheten eller har förhyrts för användning i denna (8 kap. 16 § första st. 1 och andra st. första men. ML).

**20 000 000 SEKTION 2 – INTERNATIONELLA AFFÄRER OCH
MOMS**

21 000 000 Internationella affärer och moms

21 100 000 Import samt unionsinternt förvärv av vara, omsättning av vara till annat EU-land, export av vara till tredje land (TL) och omsättning av tjänster till eller förvärv av tjänster från annat EU-land eller TL

21 110 000 Import



*EU:s medlemsländer med respektive landkod inom parentes:

Belgien (BE), Bulgarien (BG), Cypern (CY), Danmark (DK), Estland (EE), Finland (FI), Frankrike (FR), Grekland (EL), Irland (IE), Italien (IT), Kroatien (HR), Lettland (LV), Litauen (LT), Luxemburg (LU), Malta (MT), Nederländerna (NL), Polen (PL), Portugal (PT), Rumänien (RO), Slovakien (SK), Slovenien (SI), Spanien (ES), Storbritannien (GB), Sverige (SE), Tjeckien (CZ), Tyskland (DE), Ungern (HU) och Österrike (AT).

**Vid tillämpningen av ML likställs Furstendömet Monaco, Isle of Man och Förenade kungarikets suveräna basområden Akrotiri och Dhekelia med EU eller EU-land (1 kap. 10 a § andra st. ML). Transaktioner med ursprung i eller avsedda för:

- Furstendömet Monaco ska behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Frankrike,
- Isle of Man ska behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Förenade kungariket,
- Förenade kungarikets suveräna basområden Akrotiri och Dhekelia ska behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Cypern (1 kap. 10 c § ML).

***Dessutom ska moms betalas såsom för import när en vara införs till ett EU-land från ett s.k. **tredje territorium** inom EU. Med ett tredje territorium förstås:

1. **berget Athos,**
2. **Kanarieöarna,**
3. **de franska territorier som avses i art. 349 och 355.1 i (sjunde delen) FEUF,**
4. **Åland,**
5. **Kanalöarna,**
6. **Campione d'Italia,**
7. **de italienska delarna av Luganosjön,**
8. **ön Helgoland,**

9. territoriet Büsingen,
10. Ceuta,
11. Melilla,
12. Livigno.

Territorierna i **1-7 ovan ingår i EU:s tullområde** medan de i 8-12 inte ingår där (1 kap. 10 b § ML, dess lydelse fr.o.m. den 1 januari 2020, enligt SFS 2019:789).

Ang. internationella affärer med s.k. investeringsguld finns för övrigt en schematisk översikt under 12 213 175.

Här får nämnas att ett nödvändigt rekvisit för att bestämma att en voucher i momshänseende är en enfunktionsvoucher är att det ska vara känt redan när vouchern ställs ut vilket land omsättningen av varorna eller tjänsterna som vouchern avser ska anses ha skett. Se mer därom under 12 216 212.

Här får också nämnas att de i 12 213 235 nämnda regler som infördes den 1 januari 2015 på momsområdet, och som avser platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster och tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg (se 21 363 000-21 363 230), berörs något även i samband med redogörelsen för vouchrar i momshänseende under 12 216 114.

21 111 000 Import – förtullning (varors övergång i fri omsättning) och beskattningsunderlaget, m.m.

Införsel av varor till EU benämns i ML import. EU är en tullunion med gemensamma tulltaxor. Varor som importeras till EU:s medlemsländer ska likställas momsmässigt med varor producerade inom EU, genom att importören betalar moms vid förtullningen, som benämns att varan övergår i fri omsättning. Genom att ”importmoms” erläggs kan sådana varor därefter – i likhet med varor producerade inom EU – levereras utan tullmyndigheternas gränskontroller mellan EU-länderna. Momssatsen på import är den momssats som gäller enligt moms lagstiftningen i respektive EU-land som är första bestämmelseort inom EU för importen.

Beskattningsunderlaget vid import utgörs av varans tullvärde fastställt av Tullverket enligt unionstullkodexen, med tillägg av tull och andra statliga skatter eller avgifter, utom moms, som tas ut av Tullverket på grund av införseln. Sådant tillägg ska inte göras om tull etc. ingår i varans värde. I beskattningsunderlaget ska även ingå bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som uppkommer fram till första bestämmelseorten här i Sverige plus bikostnaderna fram till annan bestämmelseort inom Sverige eller annat EU-land [1 kap. 5 § och 7 kap. 8 § ML; 13 b § MF; SFS 2016:261].

21 111 100 Undantag från skatteplikt vid import

Om omsättningen av en vara undantas från skatteplikt enligt någon av reglerna i 3 kap. ML, är även import av varan undantagen från skatteplikt (ingen ”importmoms”). [3 kap. 1 § andra st. ML]

21 111 200 Undantag för viss import

Enligt 3 kap. 30 § ML undantas från skatteplikt sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

Från skatteplikt undantas även import av en vara som efter importen ska omsättas till ett annat EU-land enligt

1. 3 kap. 30 a § första st. 2 eller 3 eller 30 c § ML, eller
2. 3 kap. 30 a § första st. 1 eller andra st. ML, om importören
 - a) har angivit sitt registreringsnummer till mervärdesskatt i Sverige,
 - b) har angivit sitt registreringsnummer till mervärdesskatt i det EU-land dit varan överförs eller det registreringsnummer till mervärdesskatt som köparen av varan har i ett annat EU-land än Sverige, och
 - c) har, innan varan övergår till fri omsättning, inkommit till Tullverket med bevisning om att varan är avsedd att transporteras eller sändas till ett annat EU-land.

Registreringsnumren i 2 a och b ovan ska anges vid den tidpunkt då skattskyldighet skulle ha inträtt enligt 1 kap. 5 § om importen hade varit skattepliktig. Angående 2 c ovan gäller kravet på bevisning endast om Tullverket begär sådan.

Från skatteplikt undantas dessutom import av

1. gas som
 - a) transporteras genom ett naturgassystem eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system, eller
 - b) förs över från ett fartyg som transporterar gas till ett naturgassystem eller till ett rörledningsnät uppströms (jfr under 12 201 034 ang. 'uppströms' etc.),
2. el, eller
3. värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.
[3 kap. 30 § ML, dess lydelse enligt SFS 2015:888]

21 112 000 Import – skattskyldig och beskattningsmyndighet, m.m.

Om en beskattningsbar person eller en konsument (privatperson) gör införsel av en vara till Sverige från en plats utanför EU (tredje land, TL) eller från s.k. tredje territorium (dvs. varan övergår i fri omsättning här), ska denne betala mervärdesskatt i Sverige på sådan *import* (1 kap. 2 § första st. 6 och 19 §§ ML). För övrigt gäller från och med 2015 att "importmoms" tas ut av Skatteverket (SKV) för dem som är momsregistrerade här, medan Tullverket annars alltjämt är beskattningsmyndighet för import (SFS 2014:50 och SFS 2014:51).

Avgörande för att SKV ska vara beskattningsmyndighet för "importmomsen" är att den momsregistrerade är en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap. Därför tog SKV tillsammans med Tullverket fram ett ställningstagande 2014-11-21 (dnr 131 639684-14/111) med följande sammanfattning:

SKV anser att det kan presumeras att en juridisk person som meddelar sitt registreringsnummer till mervärdesskatt till Tullverket vid importen agerar i sin egenskap av beskattningsbar person. Meddelandet kan ske genom åberopande av ett s.k. EORI-nummer som är kopplat till importörens registreringsnummer till mervärdesskatt. Följden av åberopandet blir att mervärdesskatten vid importen ska redovisas till SKV i mervärdesskattedeklarationen.

[Ställningstagandet upphävdes 2017-11-20, då SKV ansåg att frågorna i det blev klarlagda genom att tullagen (2016:253), och 2 kap. 2 § däri, infördes.]

Ang. SFS 2014:50, lag om ändring i mervärdesskattelagen, och SFS 2014:51, lag om ändring i tullagen (2000:1281) – som ersattes den 1 maj 2016 av tullagen (2016:253)⁹⁷⁶ – finns ett ärende registrerat hos finansdepartementet där jag 2014-12-12 (Dnr. Fi2014/4452) uppmärksammar en förmodad lucka i lagen beträffande reglerna om att SKV den 1 januari 2015 övertog mervärdesbeskattnings av visst slag av import från Tullverket. Jag har beskrivit problemet enligt följande:

- I 5 kap. 11 a § tullagen, dess lydelse enligt SFS 2014:51, anges i pkt 2, som ett av villkoren för att moms på import ska tas ut enligt SFL, att deklaranter etc. "agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen vid importen eller införseln".

I ML har beskattningsbar person två bestämmelser som är av intresse här, nämligen i 4 kap. 1 § resp. i 5 kap. 4 § (jfr 11 100 000 resp. 21 220 200).⁹⁷⁷ I sistnämnda lagrum avses med beskattningsbar inte bara personer som bedriver ekonomisk verksamhet etc., utan även t.ex. holdingbolag och allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som inte har en ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML. Den enda definitionen angående beskattningsbar person som anges i ML avser utländsk beskattningsbar person. Således omfattar hänvisningen i 5 kap. 11 a § första st. 2 till beskattningsbar person enligt ML även t.ex. holdingbolag och nämnda slag av ideella föreningar och trossamfund. Eftersom det andra kravet för att SKV ska vara beskattningsmyndighet är – enligt 5 kap. 11 a § första st. 1 tullagen, dess lydelse enligt SFS 2014:51 – att deklaranter etc. är mervärdesskatteregistrerade i Sverige, och 8 kap. 2 § fjärde st. 2 ML anger att med ingående skatt avses också skatt hänförlig till import och skattskyldighet uppkommer för import enligt 1 kap. 2 § första st. 6 ML, uppkommer avdragsrätt för ingående skatt motsvarande mervärdesskatten på importen enligt 8 kap. 3 § första st. ML hos dessa subjekt, oavsett om de i sina verksamheter omsätter skattepliktiga varor eller tjänster. I vart fall föreligger en uppenbar risk för s.k. upplägg, där t.ex. en allmännyttig ideell förening som förvärvar någon tjänst från utlandet, och därmed är beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML, kombinerar det med att importera varor för ren konsumtion utan att någon vidareförsäljning sker på vilken utgående skatt skulle redovisas. Beskattningsför uttag av varor är inte heller möjlig i en sådan situation, eftersom sådan beskattnings träffar en beskattningsbar person, enligt 2 kap. 2 första st. ML, och då är det fråga om beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML.

För att risken för nämnda slag av upplägg ska undvikas borde – enligt min uppfattning – 5 kap. 11 a § första st. 1 och 2 tullagen i dess lydelse enligt SFS 2014:51 ha ändrats så att pkt 2 hänvisade till beskattningsbar person enligt ML *utom i den särskilda betydelse begreppet ges i 5 kap. 4 § ML*. Ordet "vid" i 5 kap. 11 a § första st. 2 tullagen, dess lydelse enligt SFS 2014:51, bidrar till tolkningsproblematiken, och uttrycket *i samband med* borde ha ersatt det, men det problemet skulle ha bortfallit genom att nämnda ändring i lag om ändring i tullagen skulle ha genomförts.

⁹⁷⁶ Jfr även 1 kap. 2 § första st. 6 och femte st, ML, deras lydelse enligt SFS 2016:261. I femte st. hänvisas från och med den 1 maj 2016 till unionstullkodexen som då ersatte gemenskapstullkodexen.

⁹⁷⁷ Genom SFS 2015:888 infördes, som nämns under 21 323 000, den 1 januari 2016 också en regel om beskattningsbar person avseende den som tillfälligtvis omsätter nya transportmedel som transporteras från Sverige till ett annat EU-land. Den bestämmelsen motsvarar art. 9.2 i mervärdesskattedirektivet, och är inte av intresse i förevarande sammanhang. Av intresse här är i stället jämförelsen mellan huvudregeln för beskattningsbar person i 4:1 ML, som motsvarar huvudregeln för beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, och det utvidgade begreppet beskattningsbar person i 5:4 ML.

Finansdepartementet lämnade följande brevsvaret i ärendet 2014-12-16:

”För närvarande anser regeringen inte att det finns skäl att ändra i den moms­lagstiftning som reglerar hantering vid import av varor och som träder i kraft den 1 januari 2015. Bestämmelsen i 5 kap. 4 § moms­lagen (ML) används endast vid tillämpningen av 5 kap. 5-19 §§ ML, dvs. den speciella definitionen av beskattningsbar person som anges i 5 kap. 4 § ML är endast tillämplig vid omsättning av vissa tjänster inom landet och inte vid import. Regeringen kommer att följa tillämpningen av de nya import­moms­reglerna som träder i kraft den 1 januari 2015. Om det skulle visa sig att reglerna är bristfälliga kan det eventuellt finnas behov att se över reglerna i framtiden.”

När tullagen (2016:253) ersatte tullagen (2000:1281) hade lagstiftaren möjlighet att ändra regeln i fråga. Emellertid har motsvarigheten till 5:11 a, dvs. 2 kap. 2 § tullagen (2016:253), enbart kompletterats med att inte bara beskattningsbar person, utan även juridisk person som inte agerar i egenskap av beskattningsbar enligt ML och är mervärdesskatteregistrerad beskattas för moms på import av SKV och inte Tullverket. Lagstiftaren kunde tämligen enkelt ha kunnat åtgärdat tolkningsproblematiken med avseende på bestämningen av beskattningsbar person i sammanhanget eller åtminstone ändrat ordet ”vid” till uttrycket *i samband med*. Det skedde inte, utan regeringens besked om att återkomma om det skulle visa sig att reglerna är bristfälliga kvarstår således. Med andra ord är det rättstillämpningen och framtida rättspraxis som får visa om risken för upplägg är befogad. Jag återger här lydelsen av 2 kap. 2 § första st. tullagen (2016:253):

”Mervärdesskatt som avses i 1 § första stycket ska inte tas ut enligt denna lag utan i enlighet med skatteförfarandelagen (2011:1244), om deklaranter eller, om deklaranter är ett ombud, den för vars räkning ombudet handlar är registrerad till mervärdesskatt i Sverige vid tidpunkten för beslutet om fastställande av tull och

1. agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen (1994:200) vid importen eller införseln, eller
2. är en juridisk person som inte agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen vid importen eller införseln.”

För sammanhanget med gränsöverskridande handel inom EU erinras här om att nämnda risk för upplägg också är uppenbar beträffande holdingbolag. Ifrågavarande lucka i lagen kan t.ex. innebära följande: Ett AB, som utgör holdingbolag förvärvar en tjänst från utlandet och blir beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML. AB:et kombinerar det med införsel av varor från annat EU-land. Då är AB:et skattskyldigt för UIF enligt 1 kap. 2 § första st. 5 (jämförd med 2 a kap. 3 §) ML och ska redovisa beräknad utgående moms på sådant UIF, men eftersom sådant belopp också utgör ingående moms enligt 8 kap. 2 § andra st. ML uppkommer avdragsrätt för ingående moms enligt 8 kap. 3 § första st. ML. Ett belopp motsvarande beräknad utgående moms blir avdragsgillt som ingående moms. Det uppkommer inte någon mervärdesbeskattning för ren konsumtion av förvärvade varor, trots att AB:et som holdingbolag saknar verksamhet med skattepliktiga transaktioner, eftersom AB:et inte är beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML och beskattning för uttag därmed inte uppkommer enligt 2 kap. 2 § första st. ML.

Särskilt beträffande det nyss nämnda momentet med förvärv av en tjänst från utlandet får även följande nämnas. Beträffande den tidigare s.k. konsultregeln i 5 kap. 7 § ML [jfr numera 5 kap. 5 § (och 6 §) ML] inhämtade HFD i

förhandsbeskedet RÅ 2009 ref. 54 förhandsavgörande från EU-domstolen, och hänvisade till EU-domstolens mål C-291/07 (Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet). Där ansåg EU-domstolen att den som bedrev såväl viss ekonomisk verksamhet som verksamhet som föll utanför mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde skulle anses som en beskattningsbar person, även om förvärvet gjordes enbart för den senare verksamheten. Det gör således inte risken för nyss nämnda upplägg mindre, enligt min uppfattning.⁹⁷⁸

Ang. den förmodade luckan i lagen: Jfr även 12 201 034 och 12 213 164 samt artikeln Forssén 2018 (6).

21 112 100 Importörer – importören kan göra importen själv eller anlita ett ombud för förtullningen

Vid import kan momsen antingen betalas kontant vid förtullningen eller i efterhand när en tullräkning har ställts ut. En förutsättning för att momsen ska få betalas i efterhand är att importören vid importen av varan använder ett kredittillstånd, dvs. ett tillstånd från Tullverket som innebär att tull och annan skatt får betalas i efterhand. En importör kan använda sig av ett eget kredittillstånd eller ett ombuds kredittillstånd (prop. 2013/14:16 s. 16). Importören kan således anlita ett ombud för förtullningen: ett direkt ombud, som handlar i importörens namn för dennes räkning, eller ett indirekt ombud, som handlar i eget namn för importörens räkning (prop. 2013/14:16 s. 24). I huvudsak kan det därmed uppkomma tre olika situationer avseende skyldigheten att betala tull och moms:

1. Importören är gäldenär för tull och moms för en import. Situationen uppkommer när importören deklarerar importen själv eller med hjälp av ett direkt ombud utan att ombudets kredittillstånd används.
2. Importören är gäldenär men ett ombud åtar sig gentemot Tullverket att fullgöra importörens betalningsskyldighet avseende tull och moms. Situationen uppkommer i de fall importören anlitar ett direkt ombud som deklarerar importen och ombudets kredittillstånd används.
3. Importören och ombudet är solidariskt betalningsansvariga för tull och moms. Situationen uppstår i de fall importören anlitar ett indirekt ombud som deklarerar importen (prop. 2013/14:16 s. 25).

21 112 200 Importörer – särskilt om importörer med s.k. enhetstillstånd

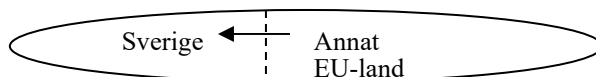
Inom EU-rätten finns det regler om s.k. enhetstillstånd (tidigare benämnda mellanstatliga enhetstillstånd), och sådana tillstånd medger att en importör fullgör deklara-tions- och betalningsskyldigheten beträffande tull mot en viss tullmyndighet även om varorna rent fysiskt importerats till en annan medlemsstat. I de fall enhetstillstånd används vid en import och SKV är beskattningsmyndighet för momsen, ska skatten inte anmälas till Tullverket och Tullverket får inte medge att innehavare av enhetstillstånd lämnar in en deklaration med skatteredovisning i något annat land (prop. 2013/14:16 s. 33).

⁹⁷⁸ Jag nämner den tidigare konsultregeln även under 12 212 120.

21 120 000 Unionsinternt förvärv av vara, omsättning av vara till annat EU-land, export av varor till tredje land (TL) och omsättning av tjänster till eller förvärv av tjänster från annat EU-land eller TL

21 121 000 Unionsinternt förvärv av vara(UIF) respektive omsättning av vara till annat EU-land

21 121 100 Varuinförsel från annat EU-land till Sverige [unionsinternt förvärv (UIF)]



- Med s.k. unionsinternt förvärv av varor (UIF) avses förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som – faktiskt (fysiskt) – försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick. En sådan gränsöverskridande varuförsäljning från ett EU-land till ett annat delas upp i två i princip fristående led. I ursprungslandet sker ett tillhandahållande, som nollbeskattas enligt det landets bestämmelser. I mottagarlandet sker ett förvärv, ett UIF, som beskattas där efter det landets regler. Konstruktionen ska säkerställa att vardera EU-landets skattesuveränitet behålls, och att de i princip självständigt kan fatta beskattningsbeslut. Gränskontroll för skatteändamål avseende varuhandeln mellan EU-länderna har slopats. Även om det under 2016-2019 inte var något villkor enligt ML (jfr 21 121 300 ang. 3:30 a § första st. 1 ML, dess lydelse enligt SFS 2015:888 resp. SFS 2019:789), borde ändå av beviskäl säljaren av varan ha angivit i sina fakturor köparens momsregistreringsnummer – VAT-nummer [eng. *value added tax* (VAT)] – vilket är person- eller organisationsnummer inlett med landkod. Då har ett bra bevis funnits på köparens status som antingen beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person och som ska beskattas för UIF, varvid säljarens omsättning nollbeskattas, medan köparen ska betala beräknad utgående moms för sitt UIF i mottagarlandet. Köparens VAT-nummer har utifrån lagstiftarens uppfattning normalt utgjort ett nödvändigt led för att visa att förutsättningarna förelåg för att tillämpa undantaget från skatteplikt i 3:30 a första st. 1, men då kunde det förekomma att undantaget var tillämpligt också om det på annat sätt gick att säkerställa att villkoren för att tillämpa undantaget var uppfyllda (art. 2.1 b, 20 första st., 40 och 200 i mervärdesskattedirektivet; 2 a kap. 2 § 1 och 2 ML; prop. 1994/95:57 s. 77 och 78; prop. 2015/16:19 s. 51 och 52).
- Om en utländsk beskattningsbar person gör en skattepliktig omsättning av en vara, men inte inom landet (Sverige) utan i ett annat EU-land, ska *förvärvaren* av varan *betala en beräknad utgående moms i Sverige*, om denne här gör ett motsvarande skattepliktigt UIF av varan och den utgör lös egendom (1 kap. 2 § första st. 5 som hänvisar till 1 kap. 1 § första st. 2 ML). Principen är att beskattningsbara personer som köper eller annars mottar varor från andra EU-länder ska redovisa dessa i ordinarie momsredovisning. Därför utvidgades vid Sveriges EU-inträde 1995 mervärdesbeskattningen till att omfatta inte bara omsättning inom landet av varor och tjänster, och import av varor från tredje land (TL), utan också ”gemenskapsinterna” förvärv av varor från andra EU-länder, s.k. GIF (prop. 1994/95:57 s. 82) – benämns genom Lissabonfördraget UIF. UIF träffar normalt en förvärvare som är beskattningsbar person, men beträffande nya transportmedel [se 3) AA3] även en privatperson (2 a kap. 3 § första st. 1 ML). Om varor som är punktskattepliktiga (energiprodukter, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror) sänds av en säljare i annat EU-land till en privatperson i Sverige, är säljaren skattskyldig här för sin omsättning.

Det gäller även för en säljare i annat EU-land som bedriver distansförsäljning av varor till privatpersoner i Sverige om sådan försäljning överstiger 320 000 kr under det löpande eller föregående kalenderåret (1 kap. 13 b § och 5 kap. 2 § första st. 4 och andra st. ML; prop. 1994/95:57 s. 83).

- För övrigt kan ett UIF även bestå i att en beskattningsbar person för sin verksamhet som bedrivs i ett annat EU-land överför en vara därifrån till Sverige (2 a kap. 2 § 3 och 7 § första st. ML). Vidare kan ett UIF föreligga på grund av överföring av vara till Sverige från annat EU-land, även om varan inte härrör från en verksamhet som den beskattningsbara personen bedriver i det landet (2 a kap. 2 § 4 och 9 § ML; prop. 1994/95:57 s. 168 och 169). Enligt lagstiftaren torde i många fall reglerna för dessa båda fall av UIF (2 a kap. 7 § första st. resp. 2 a kap. 9 §) innebära en dubbelreglering, som dock ger samma beskattningsresultat (prop. 1994/95:57 s. 169). Dessutom får nämnas att en regel till om UIF införs i ML den 1 januari 2020, genom SFS 2019:789. Det är 2 a kap. 2 § 5, som anger att ett UIF under vissa förutsättningar uppkommer vid förvärv av vara från ett s.k. avropslager i Sverige (jfr 12 215 230).

21 121 200 Undantag från skatteplikt vid UIF

Om omsättningen av en vara undantas från skatteplikt enligt någon av reglerna i 3 kap. ML, är även UIF av varan undantagen från skatteplikt. [3 kap. 1 § tredje st. ML]

Vidare undantas från skatteplikt UIF:

- som görs av utländska beskattningsbara personer om de ändå skulle ha rätt till återbetalning av momsen enligt reglerna om återbetalning till utländska beskattningsbara personer eller
- som görs av utländska beskickningar etc. i Sverige som har sådan rätt till återbetalning (3 kap. 30 d § med hänvisning till 10 kap. 1-3 och 13-13 b §§ samt till 10 kap. 6 och 7 §§ ML).

21 121 300 Varuutförsel från Sverige till annat EU-land



[Avgörande för undantag från skatteplikt för säljarens varuomsättning till annat EU-land är att köparen är en beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person som ska beskattas för UIF, även om köparen faktiskt saknar ett registreringsnummer till moms (VAT-nr). För att anpassa 3:30 a första st. 1 ML till art. 138.1 i mervärdesskattedirektivet upphävdes den 1 januari 2016, genom SFS 2015:888, villkoret i 3:30 a första st. 1 om att köparen faktiskt skulle vara momsregistrerad i annat EU-land. Jfr prop. 2015/16:19 s. 51, 52 och 76. Jfr även under 21 121 100. Villkoret återinförs dock den 1 januari 2020 (se nedan).]

För undantag krävs att varorna faktiskt förs in i ett annat EU-land. I RÅ 2004 ref. 26 fann HFD att det i målet inte framkommit att de aktuella varorna förts från Sverige till ett annat EU-land, varför omsättningarna inte ansågs undantagna från skatteplikt enligt 3:30 a första st. ML. HFD medgav dock befrielse

från skattetillägg, då omständigheterna sammantaget talade för det.⁹⁷⁹

OBS! Undantag från skatteplikt enligt 3:30 a § första st. 1 (eller 2) gäller enligt SFS 2016:1069 inte om säljaren omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap. ML (jfr 11 100 000).

Principerna för mervärdesbeskattning inom inre marknaden bygger på att beskattning ska ske i konsumtionslandet (destinationslandet). Den destinationsprincipen är huvudregel för normal kommersiell varuhandel mellan beskattningsbara personer i olika EU-länder. Privatpersoner förutsätts dock kunna köpa varor fritt i önskat EU-land utan beskattningsekvivalens när varorna förs hem till det egna EU-landet (undantag gäller för nya transportmedel). Normalt sett mervärdesbeskattas därmed varuförsäljningen inom EU till konsumenter enligt en ursprungsprincip: En privatperson i annat EU-land betalar således – liksom svensk sådan – svensk moms på svenska varor. En säljare som sänder varor till privatpersoner eller andra som inte är skattskyldiga för UIF i annat EU-land ska dock momsregistrera sig i det landet för sådan distansförsäljning (t.ex. postorderhandel), om den överstiger ett visst gränslöpp – som för olika EU-länder får ligga mellan 35 000 och 100 000 EUR – under det löpande eller föregående kalenderåret (prop. 1994/95:57 s. 77 och 83 samt art. 34 i mervärdesskattedirektivet).

Om det är fråga om att varan omsätts i flera led men endast en transport sker till det andra inblandade EU-landet, är det enligt SKV endast en omsättning som kan vara undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § första st. 1 ML, nämligen den omsättning som föranlett transporten ut ur landet (jfr även, ang. själva transporten, 12 216 522).⁹⁸⁰

Ifrågavarande regel – 3 kap. 30 a § första st. 1 ML – ingår i den momsmässiga s.k. övergångsordningen för varuhandeln mellan EU:s medlemsländer (se 12 215 100). Den baseras på en destinationsprincip, men var från början tänkt att komma att ersättas av en ursprungsprincip. EU-kommissionen har, som nämnts, föreslagit att destinationsprincipen i stället ska kvarstå permanent – jfr i 12 215 100 ang. COM(2017) 569 final – EU-kommissionens förslag den 4 oktober 2017 till ett definitivt system för handeln mellan EU-länder. I förevarande hänseende innebär förslaget att art. 138.1 i mervärdesskattedirektivet ändras, så att det införs ett materiellt villkor om att förvärvaren av varan i fråga i en annan medlemsstat än den där transporten avgår ska ha ett giltigt registreringsnummer för mervärdesskatt (VAT-nr). Villkoret har införts och gäller fr.o.m. den 1 januari 2020 i 3 kap. 30 a § första st. 1 b) ML, dess lydelse enligt SFS 2019:789 (jfr prop. 2018/19:160 s. 29, 30 och 45). Detta går längre än EU-domstolens tolkning av innebörd att förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt bara är ett formellt villkor för rätten att undanta en unionsintern leverans från skatteplikt. Kommissionen hänvisade härvidlag till EU-målen C-273/11 (Mecsek-Gabona), C-587/10 (VSTR), C-24/15 (Plöckl) och C-21/16 (Euro Tyre).⁹⁸¹

Dessutom gäller fr.o.m. den 1 januari 2020 ytterligare ett materiellt villkor för undantag från skatteplikt, enligt 3 kap. 30 a § första st. 1 c) ML, dess lydelse enligt SFS 2019:789, nämligen att säljaren har fullgjort sin skyldighet att lämna periodisk sammanställning (jfr 32 200 000) eller kan förklara på ett tillfredsställande sätt varför så inte skett. Villkoret har införts på grund av förslag från kommissionen enligt COM(2017) 569 final beträffande det s.k. VIES-systemet (jfr ang. VIES i 21 361 100). Villkoret i fråga ändras den 1 januari 2020 från att ha varit formellt till att också bli ett materiellt villkor som, om det inte är uppfyllt, kan leda till att SKV avvisar ett tillämpat undantag. Utan korrekta uppgifter från VIES-systemet har skattemyndigheterna enbart att förlita sig på vad beskattningsbara personer deklarerar ang. obeskattade varor som anländer till resp. EU-land. Om förteckningen inte ifylls för en leverans kan detta leda till sanktioner, men tidigare inte till ett avvisande av

⁹⁷⁹ I målet hänvisas under *Litteratur* till prop. 1994/95:57 s. 77-92 och s. 171f.

⁹⁸⁰ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014, avsnitt 9.3.2, där hänvisning sker till SKV:s ställningstagande 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111. Jfr även under 12 216 522.

⁹⁸¹ Jfr s. 11 i COM(2017) 569 final (svenska språkversionen).

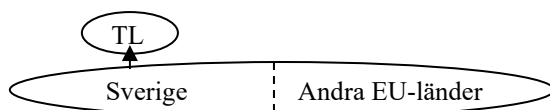
undantaget som sådant. Kommissionens förslag om att göra inlämningen av VIES-förteckningen till ett materiellt krav för leverantören, och inte bara ett formellt krav som åvilar denne, innebär – i likhet med vad som gällde tidigare – att leverantören fr.o.m. den 1 januari 2020 kommer att behöva kontrollera kundens status via VIES-systemet, innan undantaget tillämpas. Det blir sålunda ingen praktisk skillnad för leverantören, men konsekvenserna av kommissionens förslag och regeländringen den 1 januari 2020 kan bli annorlunda, eftersom det, om inte kunden identifieras, kan leda till ett underkännande av en tillämpning av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § första st. 1 ML.⁹⁸²

21 122 000 Särskilt om varor i vissa lager – 9 c kap.

För sammanhanget med såväl import som UIF får även nämnas särskilda bestämmelser som stipulerar skattskyldighet respektive skattefrihet under vissa förutsättningar för omsättning och import av varor, omsättning av icke-unionsvaror och av tjänster m.m. avseende eller i samband med varor som placeras i vissa lager. Här får enbart kort nämnas att sådana lager utgörs av skatteupplag i Sverige, vilka ska godkännas av SKV, samt en anläggning för tillfällig lagring, ett tullager eller en frizon i Sverige, vilka bestäms enligt unionstullkodexen. Principen är att omsättning eller import av vissa varor eller av varor som är icke-unionsvaror undantas från skatteplikt när varan är placerad i sådana lager. Moms tas ut först när varan upphör att vara placerad i lagret. Skyldigheten att betala momsen åligger då den som föranleder att varan upphör att vara placerad där (1 kap. 2 § sista st., 3 kap. 1 a § och 9 c kap. 1, 4 och 5 §§ ML). I den mån denne har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet får vederbörande dra den momsen som ingående skatt (8 kap. 2 § andra st. och 9 c kap. 5 § samt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § första st. ML).

Se mer om varor i vissa lager enligt 9 c kap. ML under 12 215 000-12 215 230.

21 123 000 Export av vara till TL

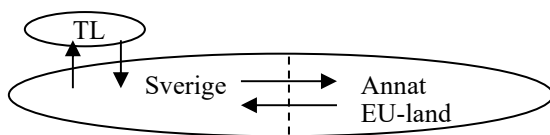


- Samtliga TL har inte moms, *value added tax* (VAT). Vidare har vissa TL s.k. *goods and services tax* (GST). VAT eller GST kan ibland sakna vissa av de för VAT enligt EU-rätten grundläggande beståndsdelarna, där en i princip generell avdragsrätt för ingående moms på företagens förvärv är central för en neutral skatt (fjärde, femte och sjunde st. i ingressen i mervärdesskattedirektivet och art. 1.2 och 401 i mervärdesskattedirektivet). Företagare i t.ex. EU-landet Sverige ska inte hamna i ett sämre konkurrensläge, genom att konsumenter i olika TL väljer bort EU som marknad på grund av momsen. Företagare i olika TL ska inte hamna i ett sämre konkurrensläge jämfört med t.ex. svenska företagare verksamma inom den inre marknaden, bara för att de inte kan göra avdrag för ingående moms på varor eller tjänster som de köper från t.ex. svenska företag. Därför ska i princip nollbeskattning ske av *export* av en vara till ett TL (1 kap. 10 § och 5 kap. 3 a §§ ML), oavsett om köparen där är företagare eller konsument (privatperson). Det gäller även *export* av en tjänst till ett TL men med begränsad omfattning jämfört med angående varuexport, om köparen är privatperson (1 kap. 10 § och 5 kap. 5 och 6 §§ ML).
- SKV anser beträffande begreppet ”direkt utförsel” i 5 kap. 3 a § första st. 2 och 3 ML att det överensstämmer med transportkravet vid unionsinterna

⁹⁸² Jfr s. 11 i COM(2017) 569 final (svenska språkversionen).

varutransaktioner enligt t.ex. 3 kap. 30 a § första st. 1 ML, vilket jag har berört under 21 121 300. SKV anser att begreppet ska tolkas utifrån art. 146.1 b) i mervärdesskattedirektivet, vilket enligt SKV innebär att *direkt utförelse* får anses ha ägt rum när transporten av varan sker eller åtminstone har påbörjats i samband med att varan överlämnats till en självständig transportör eller till köparen, förutsatt att konsumtion (nyttjande) av varan inte sker innan transporten ut ur EU har påbörjats. *Direkt utförelse* av varan ut ur EU får för övrigt enligt SKV anses ha skett även när en transportör använder olika transportmedel, lastar om godset eller av transporttekniska skäl lagrar varorna under en tid, förutsatt att tidsåtgången för sådana åtgärder är normal för den aktuella typen av vara.⁹⁸³

21 124 000 Omsättning av tjänster till eller förvärv av tjänster från annat EU-land eller TL



21 124 100 Tjänst till eller från annat EU-land eller TL och köparen är en beskattningsbar person – huvudregel I för placering av omsättningen av en tjänst (5 kap. 5 § ML; art. 44 i mervärdesskattedirektivet)

- Beträffande omsättning av tjänst till en beskattningsbar person i annat EU-land eller TL anses den svenska företagaren göra den omsättningen utomlands om köparen saknar fast etableringsställe etc. i Sverige eller tjänsten tillhandahålls fast etableringsställe som den beskattningsbara personen har utomlands. Det följer av huvudregeln för placeringen av omsättningar avseende tjänster (5 kap. 5 § ML) och den allmänna huvudregeln för omsättningsland (5 kap. 1 § första st. ML). Nollbeskattning sker således avseende sådan omsättning av tjänst.

Tillhandahållaren av tjänsterna behöver beträffande tjänster till eller från annat EU-land bara visa att förvärvaren utgör en beskattningsbar person, för att det ska avgöras om platsen för tillhandahållandet av tjänsterna är belägen i den medlemsstat där tillhandahållaren är etablerad eller i den medlemsstat där förvärvaren har etablerat sin rörelse.⁹⁸⁴

- På motsvarande sätt betalar en beskattningsbar person etablerad i Sverige inte det andra inblandade EU-landets moms på förvärv av en tjänst som avses i nämnda huvudregeln 5 kap. 5 § ML från en utländsk beskattningsbar person i det andra EU-landet. I stället sker förvärvsbeskattning här. Det förutsätter att köparen i Sverige antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här som tjänsten tillhandahålls eller att köparen är en beskattningsbar person som varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe, men är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (1 kap. 2 § första st. 2 och 5 kap. 5 § första st. ML). Jfr 1) a) ovan.

⁹⁸³ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014, avsnitt 9.7.2, där hänvisning sker till SKV:s ställningstagande 2007-11-19, dnr 131 586267-07/111. Jfr även under 12 216 522.

⁹⁸⁴ Se pkt 31 i EU-målet C-291/07 (Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet). Jfr även Forssén 2019 (1), avsnitt 6.4.6.

- Om förvärvet av tjänsten sker från ett TL, får den beskattningsbara personen vända sig till skattemyndigheten i aktuellt TL, för att undersöka om s.k. *VAT refund* (återbetalning till utländska företagare) är möjlig där avseende eventuell VAT eller GST som påförts det pris som den utländska företagaren åsatt den förvärvade tjänsten. Annars blir sådan VAT eller GST en del av kostnaderna hos det svenska företaget [se 16 kap. 1 och 16 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL].
- Normalt sett förutsätts för mervärdesbeskattning av omsättningar eller förvärv att det finns två separata parter, dvs. två olika rättssubjekt. En filial i utlandet är inte en separat beskattningsbar person. Det föreligger inte något rättsförhållande mellan ett bolags huvudkontor i Sverige och dess filial i utlandet. Transaktionerna mellan filialen och huvudkontoret är inte beskattningsbara momsmässigt sett. Däremot får anses följa av HFD:s förhandsbesked HFD 2018 ref. 42 att en mervärdesskattegrupp (jfr 12 202 021) är en egen beskattningsbar person i förhållande till bolaget, om bolaget ingår i en sådan grupp. Då anser anför HFD enligt HFD 2018 ref. 42 att EU-domstolens praxis innebär att klassificeringen av mervärdesskattegruppen som en enda beskattningsbar person gör att medlemmarna i gruppen inte längre kan identifieras som beskattningsbara person, varför ett bolag som ingår i mervärdesskattegruppen och själva mervärdesskattegruppen utgör separata beskattningsbara personer. HFD hänvisade därvidlag till EU-målet C-7/13 [Skandia America (USA), filial Sverige], pkt:erna 29, 35 och 37. Vidare hänvisade HFD till sitt eget förhandsbesked HFD 2015 ref. 22, där HFD konstaterade, med hänvisning till samma EU-mål, att det av EU-rätten följde att de tjänster som ett bolags huvudkontor i tredje land tillhandahöll sin svenska filial i stället skulle anses ha tillhandahållits den mervärdesskattegrupp som filialen var en del av. HFD ansåg sålunda i HFD 2018 ref. 42 att ett bolag kan bli skattskyldigt för tjänster som bolagets huvudkontor i Sverige tillhandahålls från en filial i ett annat EU-land på grund av att filialen ingår i en mervärdesskattegrupp i det landet.

21 124 200 Tjänst till eller från annat EU-land eller TL och köparen är inte beskattningsbar person – huvudregel II för placering av omsättningen av tjänst (5 kap. 6 § ML; art. 45 i mervärdesskattedirektivet)

- En tjänst som tillhandahålls någon i annat EU-land eller TL som inte är beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, omfattas av en ursprungsprincip. Dvs., normalt sett betalar sådan köpare i utlandet, i likhet med en svensk privatperson, svensk moms på svenska tjänster, genom att det svenska företaget anses omsätta tjänsten i Sverige och därför måste ta ut moms på omsättningen (5 kap. 6 § ML).
- På motsvarande sätt betalar en privatperson i Sverige som köper en tjänst från en utländsk beskattningsbar person i annat EU-land det landets moms, genom att den utländska beskattningsbara personen inte får nollbeskatta omsättningen enligt motsvarande regel där som motsvarar.
- För övrigt finns det tämligen omfattande *undantag i 5 kap. från huvudregel II*, när köparen av en tjänst är en person i ett TL som inte är en beskattningsbar person (främst privatpersoner):
 - dels beträffande telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster enligt 5 kap. 16 § ML,
 - dels beträffande den katalog över tjänster vilka anges i 5 kap. 17 § första st. 1-9 ML (prop. 2009/10:15 s. 119 och prop. 2013/14:224 s. 133).

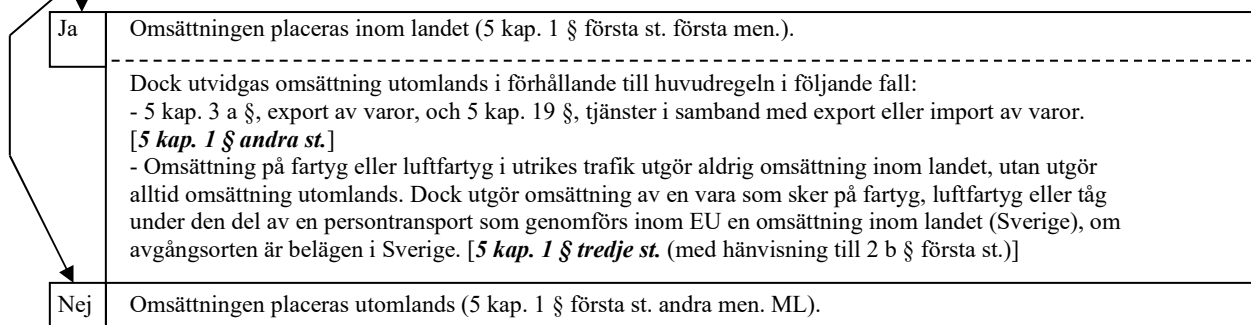
- Om i stället tillhandahållaren av tjänster i katalogen i 5 kap. 17 § första st. är en beskattningsbar person etablerad i ett TL, och köparen är en person som inte är beskattningsbar person och som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, anses tjänsterna omsatta i Sverige, förutsatt att de faktiskt används och utnyttjas i Sverige (5 kap. 18 § ML). Tillhandahållaren redovisar då svensk utgående moms och betraktas inte som utländsk beskattningsbar person, utan som skatteinlämning momsmässigt sett. Omsättningarna medför skattskyldighet för tillhandahållaren enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1 ML, eftersom de anses ske inom landet (och förvärvsbeskattning inte sker hos kund).
- Beträffande tillhandahållande av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till köpare som inte är beskattningsbara personer (t.ex. privatpersoner), aktualiseras undantagsregeln i 5 kap. 16 § ML för placeringen av omsättning av sådana tjänster och eventuellt också de s.k. särskilda ordningarna: unionsordningen respektive tredjelandsordningen [se nedan under 3)].

21 200 000 Regelsystematiken för att bestämma om en omsättning ska placeras inom landet (Sverige) eller utomlands

Huvudregeln i 5 kap. ML för placering av en omsättning – **5 kap. 1 § första st.**

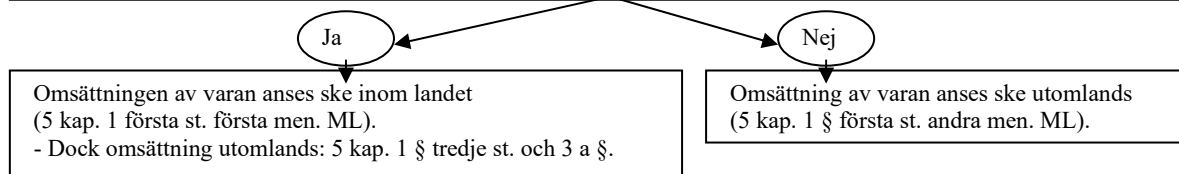
– I huvudregeln anges att det finns bestämmelser i 5 kap. om i vilka fall en omsättning ska anses som en omsättning inom landet (Sverige), och det är i 2-18 §§ samt i 9 b kap. 4 § första st. (5 kap. 1 § första st. första men.). All annan omsättning anses som omsättning utomlands (5 kap. 1 § första st. andra men.) – det spelar inte någon roll om *utomlands* syftar på annat EU-land eller plats utanför EU (tredje land, TL).

Omsättningen av en vara eller tjänst placeras inom landet enligt 5 kap. 2-18 §§ eller 9 b kap. 4 § första st.?



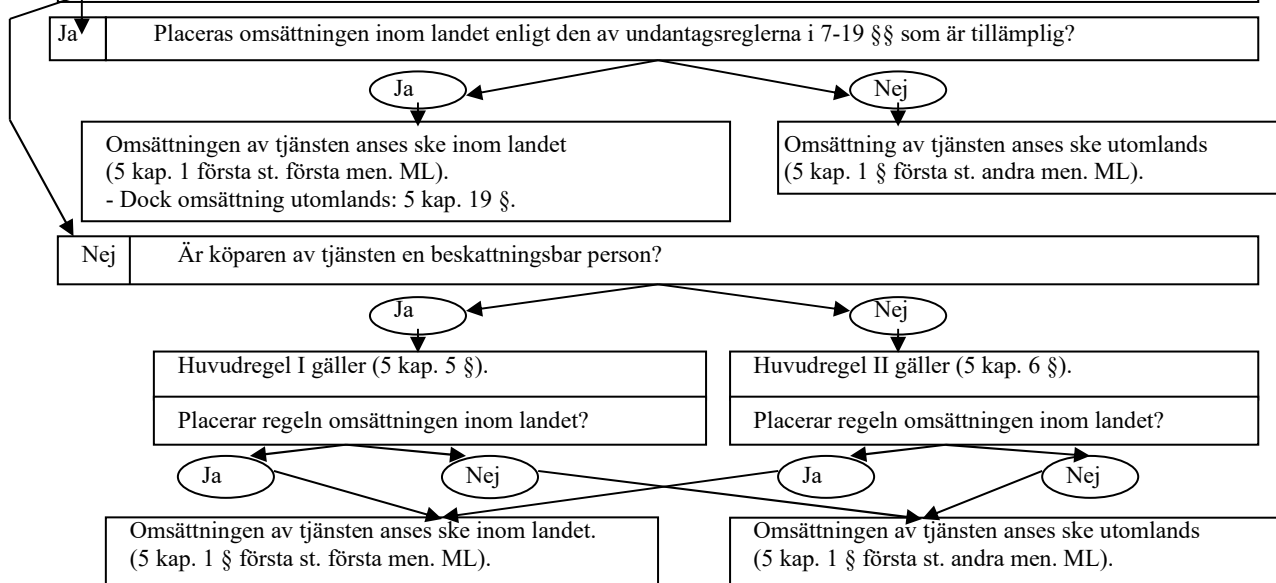
21 210 000 Omsättning av varor – 5 kap. 2-3 a §§

Placeras omsättningen av varan inom landet enligt någon av §§ 2-3?



21 220 000 Omsättning av tjänster – 5 kap. 4-19 §§

Omfattas tjänsten av någon av undantagsreglerna i 5 kap. 7-19 §§?



21 220 100 5 kap. 5-19 §§ – Kommentarer till den schematiska översikten avseende placering av omsättning av tjänster

Utgångspunkten vid tillämpningen av 5 kap. är hela tiden att pröva placeringen av en omsättning av en vara eller en tjänst utifrån den allmänna huvudregeln, 5 kap. 1 § första st. ML. Emellertid gäller, för att bestämma placeringen av en omsättning av en tjänst inom landet eller utomlands, som nämnts ovan, även två särskilda huvudregler i 5 kap.: 5 §, som gäller om köparen av tjänsten är en beskattningsbar person, respektive 6 §, som gäller om köparen av tjänsten inte är en beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson. Genom att huvudreglerna I och II (5 och 6 §§) placeras före undantagsreglerna (7-19 §§) i 5 kap. behöver – i enlighet med principen om *lex specialis* – inte undantagen anges uttryckligen i huvudreglerna. Om en undantagsregel styr en viss typ av tjänster, reglerar den sådana tjänster i sin helhet, förutsatt att undantagsregeln i fråga inte innehåller uttryckliga inskränkningar i sitt tillämpningsområde. Om undantagsregeln i fråga innehåller sådana inskränkningar, är det i stället endera av huvudregel I eller II som är tillämplig i de fall inskränkningarna anger. I övrigt gäller att antingen omfattar en undantagsregel en tjänst av aktuellt slag, varvid tjänsten är omsatt inom landet enligt den av 7-19 §§ som är tillämplig, eller så anses tjänsten motsatsvis omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första st. andra men. ML (prop. 2009/10:15 s. 97).

21 220 200 5 kap. 4 § – Beskattningsbar person vid tillämpningen av 5 kap. 5-19 §§

Enligt 5 kap. 4 § ML avses med beskattningsbar person vid tillämpningen av 5 kap. 5-19 §§ inte bara den som avses med begreppet enligt 4 kap. 1 § (jfr 11 100 000), utan angående placeringen av omsättningen av en tjänst ska en

1. beskattningsbar person som även bedriver verksamhet som inte innefattar sådan omsättning som anges i 2 kap. eller som inte är ekonomisk enligt 4 kap., anses vara en beskattningsbar person för alla tjänster som denne förvärvat,
2. juridisk person som inte är en beskattningsbar person men som är registrerad till mervärdesskatt eller som skulle ha varit en beskattningsbar person om inte 4 kap. 8 § varit tillämplig, anses vara en beskattningsbar person.

Pkt 1 avser verksamhet som ligger utanför ML:s tillämpningsområde, t.ex. en myndighet som gör både omsättningar som medför skattskyldighet och omsättningar som ingår som ett led i myndighetsutövning. Pkt 2 avser olika personer som är momsregistrerade, men inte själva gör skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster, t.ex. ett holdingbolag som registrerats på grund av ett UIF (prop. 2009/10:15 s. 213). Dessutom avser pkt 2 allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund vars verksamheter inte räknas som ekonomiska verksamheter enligt 4 kap. 8 § på grund av att inkomsterna utgör sådan inkomst av näringsverksamhet som undantas från skattskyldighet enligt 7 kap. 3 § IL (prop. 2012/13:124 s. 97).

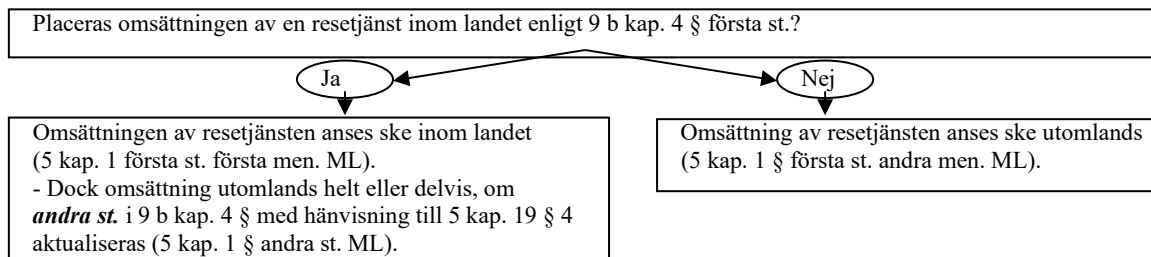
21 230 000 Omsättning av resetjänster – 9 b kap. 4 § första st.

En resetjänst är omsatt inom landet om resebyrån har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe (kontor e.d.) här från vilket tillhandahållandet görs (9 b kap. 4 § första st. ML).

- Dock sker omsättningen utomlands, om resebyrån som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan beskattningsbar

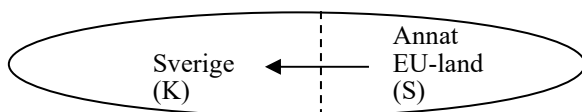
person tillhandahållit resebyrå *utanför EU*. Resetjänsten betraktas då som en sådan förmedlingstjänst som utgör exporttjänst enligt 5 kap. 19 § 4, dvs. förmedling av varor och tjänster vilka anses omsätta *utanför EU* enligt den allmänna huvudregel, 5 kap. 1 § första st., eller enligt 5 kap. 19 § eller 5 kap. 3 a § (9 b kap. 4 § **andra st.** första men. ML).

- Om förvärv avser varor och tjänster som den andra beskattningsbara personen tillhandahållit resebyrå både inom och *utanför EU*, gäller 5 kap. 19 § 4 endast för den del av omsättningen av resetjänsten som avser varor och tjänster tillhandahållna *utanför EU* (9 b kap. 4 § **andra st.** andra men. ML).



21 300 000 Olika typiska beskattningssituationer angående handel med utlandet avseende varor (A-C) eller tjänster (D)

21 310 000 AA Unionsinternt förvärv av vara från annat EU-land (UIF) – köpare (K) i Sverige (SE) och säljare (S) i annat EU-land



21 311 000 AA1. K är beskattningsbar person med avdrags- eller återbetalningsrätt och gör UIF i SE

Om K är en beskattningsbar person vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms, nollbeskattas S omsättning i det andra EU-landet där. K gör UIF i SE och betalar beräknad utgående moms här. [1 kap. 2 § första st. 5 och 2 a kap. 3 § första st. 3 och andra st. 1 ML]

K har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms motsvarande den beräknade utgående moms som K ska betala på sitt UIF, om K har gjort sitt UIF i en verksamhet där K gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster (8 kap. 2 § andra st. och 3 § första st. och 10 kap.11 § första st. ML). K får då i en och samma momsdeklaration dra som ingående moms ett belopp motsvarande den beräknade utgående momsen (prop. 1994/95:57 s. 79). Om K:s verksamhet till fullo medför avdrags- eller återbetalningsrätt, uppstår inte någon beskattningseffekt avseende K:s UIF (beräknad utgående moms – en motsvarande ingående moms = 0). En beskattningseffekt uppkommer endast om K:s verksamhet är en blandad verksamhet, dvs. om K i sin verksamhet också gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster. K:s avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms avseende beräknad utgående moms får då normalt sett bestämmas enligt fördelningsgrunderna för blandad verksamhet i 8 kap. 13 § första st. ML.

21 311 100 Vissa fall av omsättning av vara i SE (som en jämförelse till UIF)

För en jämförelse med fall av UIF kan något annat också beröras, nämligen vad som gäller om en vara i och för sig kommer från utlandet, men det är fråga om att en *utländsk beskattningsbar person* – utan att förlora denna karaktär – har *lagt varor i lager SE och omsätter varorna här* eller att en *beskattningsbar person* har gjort detsamma men *administrerar omsättningarna här från sitt kontor e.d. i utlandet*, i stället för från sitt fasta etableringsställe (kontor e.d.) i SE. Följande gäller i dessa båda fall

- Om en utländsk beskattningsbar person inte skaffar sig ett bemannat kontor eller annan lokal i SE från vilket det finns tekniska möjligheter att leverera varor (eller tillhandahålla tjänster) inom landet, bör denne inte anses som momsässig skatteinlämning, utan har kvar sin karaktär av utländsk beskattningsbar person (prop. 2001/02:28 s. 46). Om denne i stället enbart har lagt varor i lager i SE och levererar varorna till momsregistrerade K här, ska sådana K förvärvsbeskattas (omvänd skattskyldighet) för sina förvärv [1 kap. 2 § första st. 4 c ML; prop. 2001/02:28 s. 33; art. 194 i mervärdesskattedirektivet (och rådets direktiv 2000/65/EG); prop. 2009/10:15 s. 87] Den utländska beskattningsbara personen kan begära hos SKV att bli skattskyldig för moms för omsättningen i stället för att omvänd skattskyldighet ska gälla för momsregistrerade K, och då blir den utländska beskattningsbara personen skattskyldig för all sådan omsättning här (1 kap. 2 d § första st. ML).
- Om en beskattningsbar person i SE har fast etableringsställe både i SE – vilket gör att denne inte är utländsk beskattningsbar person – och i utlandet, kan denne vid tillämpning av 1 kap. 2 d § första st. ML, dvs. om personen begär hos SKV att bli skattskyldig här i stället för att momsregistrerade K ska omfattas av omvänd skattskyldighet, likställas med en utländsk beskattningsbar person, förutsatt att omsättningen här görs utan medverkan av etableringsstället i SE (1 kap. 2 d § andra st. ML; art. 192a i mervärdesskattedirektivet). Det betraktas inte som medverkan att det fasta etableringsstället i SE använder sina resurser för administrativa stödfunktioner, t.ex. redovisning, utfärdanden av fakturor eller hanteringen av fordringar (prop. 2009/10:15 s. 90).
- I båda fallen ska den utländska beskattningsbara personen eller beskattningsbara personen som likställs med en utländsk beskattningsbar person, på grund av att ha begärt att bli skattskyldig här, redovisa beräknad utgående moms på varuöverföring från annat EU-land (UIF) eller ”importmoms” på vara införd hit från plats utanför EU (tredje land, TL), men får också göra avdrag som för en motsvarande ingående moms. Varuöverföringen hit medför ingen beskattningseffekt, medan omsättningen här beskattas.

21 311 200 Särskilt om varuinförsel från annat EU-land eller varuutförsel till annat EU-land eller tredje land och regler om vinstmarginalbeskattning (VMB)

Om en S i annat EU-land är en beskattningsbar person, som valt att tillämpa vinstmarginalbeskattning (VMB) enligt sitt lands regler på försäljning till en K i SE av en begagnad vara, ett konstverk eller ett samlarföremål eller antikviteten, gör K i SE inte ett UIF. K får inte göra avdrag för erlagd VMB-moms avseende förvärv av begagnad vara etc. från S (9 a kap. 13 § första st. ML).

Om det i stället är fråga om att en S i SE kan tillämpa och då väljer att tillämpa VMB enligt 9 a kap. ML på en omsättning av vara till en K i annat EU-land, är inte undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § första st. ML möjligt (9 a kap. 18 § första st. ML), varför nollbeskattning av omsättningen inte är möjlig utan VMB-moms ska redovisas

av S. I sådant fall är det inte heller möjligt att tillämpa regeln om distansförsäljning i 5 kap. 2 § första st. ML, varför omsättningen inte placeras i det andra EU-landet utan VMB-moms ska redovisas enligt 9 a kap. ML då också (9 a kap. 18 § andra st. ML). [Jfr AB1 och AB2 b)]

Vid tillämpning av VMB-systemet i 9 a kap. ML anges inte VMB-momsens belopp i fakturan som utfärdas av S (9 a kap. 16 § ML). I sådant fall ska – enligt 11 kap. 8 § 16 ML fakturan som S utfärdar till K innehålla den eller de av följande uppgifter som är relevanta:

- a) *vinstmarginalbeskattning för begagnade varor,*
- b) *vinstmarginalbeskattning för konstverk, eller*
- c) *vinstmarginalbeskattning för samlarföremål och antikviteter.*

[Se även SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.6]

Om det är fråga om en omsättning av vara till en plats utanför EU (tredje land, TL), kan omsättningen omfattas av reglerna om export av varor i 5 kap. 3 a § ML, varvid i så fall VMB-momsen blir noll (9 a kap. 17 § ML). [Jfr BB]

För övrigt får nämnas att VMB enligt 9 a kap. ML inte tillämpas vid omsättning till annat EU-land av nytt transportmedel (9 a kap. 19 § ML). [Jfr AB3 och även AA3]

21 312 000 AA2. K är inte beskattningsbar person utan t.ex. privatperson

21 312 100 Huvudregel

Om K inte är en beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, är S skattskyldig i det andra EU-landet. K gör inte något UIF i SE.

21 312 200 Undantag

a) Om K är en beskattningsbar person vars verksamhet inte medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms eller en juridisk person som inte är beskattningsbar person, men en sådan K gör varuinköp från det andra EU-landet > 90 000 kr under det löpande eller det föregående kalenderåret, gör K UIF i SE och ska momsregistrera sig här för att betala beräknad utgående moms. [1 kap. 2 § första st. 5 och 2 a kap. 3 § första st. 3 och andra st. 2 ML]

b) Om K är en beskattningsbar person eller en juridisk person som inte är beskattningsbar person och förvärvet avser punktskattepliktiga varor (energiprodukter, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror), gör K UIF i SE och betalar beräknad utgående moms här. S blir inte skattskyldig i det andra EU-landet. [1 kap. 2 § första st. 5, 13 b § och 2 a kap. 3 § första st. 2 ML]

c) Om K inte är en beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, och det är fråga om att S gör distansförsäljning från det andra EU-landet till sådana K i SE av punktskattepliktiga varor (energiprodukter, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror) eller

om att S gör distansförsäljning till sådana K i SE av andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor till ett sammanlagt värde > 320 000 kr under det löpande eller föregående kalenderåret,

ska S momsregistrera sig i SE och redovisa utgående moms för omsättning inom landet (SE). [1 kap. 2 § första st. 1 med hänvisning till 1 § första st. 1 och 5 kap. 2 § första st. 4 och andra st. ML och art. 33 i mervärdesskattedirektivet] K gör inte något UIF i SE, eftersom en omsättning inom landet inte samtidigt kan utgöra UIF här. [1 kap. 1 § första st. 2 ML] Vidare gäller i dessa fall av omsättningar som placeras i SE att S, oavsett om denne omfattas av de civilrättsliga faktureringsreglerna i SE (dvs. av BFL), ska tillämpa

faktureringsreglerna i ML avseende omsättningarna här, eftersom K i SE är t.ex. privatperson som inte gör något UIF här (prop. 2011/12:94 s. 41).

Vidare gäller att om K enbart är skattskyldig på grund av UIF har K inte avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms avseende beräknad utgående moms, eftersom förutsättningen för sådan rätt är att förvärv, t.ex. UIF, eller import sker i en verksamhet som medför skattskyldighet (8 kap. 3 § första st. ML) eller i en verksamhet där från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster görs (10 kap. 11 § första st. ML).

21 313 000 AA3. Nya transportmedel

K gör alltid UIF i SE och betalar beräknad utgående moms här, när varuinförsel från annat EU-land avser nya transportmedel, oavsett om K är beskattningsbar person eller t.ex. är privatperson etc. S blir inte skattskyldig i det andra EU-landet. [1 kap. 2 § första st. 5 och 2 a kap. 3 § första st. 1 ML]

- Med *nya transportmedel* förstås enligt 1 kap. 13 a § ML (jfr SFS 2017:1196):

1. motordrivna marktransportmedel som är avsedda för transporter till lands av personer eller varor och som har en motor med en cylindervolym om mer än 48 kubikcentimeter eller en effekt om mer än 7,2 kilowatt, om de omsätts inom sex månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har körts högst 6 000 kilometer,
2. fartyg vars längd överstiger 7,5 meter, utom sådana fartyg som anges i 3 kap. 21 a §, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har färdats högst 100 timmar, och
3. luftfartyg vars startvikt överstiger 1 550 kilogram, utom sådana luftfartyg som anges i 3 kap. 21 §, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har flugits högst 40 timmar.

HFD ansåg i förhandsbeskedet HFD 2011 ref. 28 att bedömningen av om ett transportmedel är nytt i förevarande mening vid ett gemenskapsinternt förvärv (numera UIF) ska avse den tidpunkt då säljaren levererar varan i fråga till köparen. Målet gällde en segelbåt som inköpts ny i ett annat EU-land och som sedan använts en viss tid, innan den seglats till Sverige. HFD hade inhämtat förhandsavgörande från EU-domstolen i målet, och hänvisade till pkt 56 i EU-domstolens mål C-84/09 (X), där EU-domstolen framhöll att nämnda tolkning inte påverkas av att platsen för ett gemenskapsinternt förvärv av varor ska anses vara den plats där dessa befinner sig när transporten avslutas, eftersom den bestämmelsen saknar betydelse för att fastställa om ett transportmedel är nytt. Segelbåten i fråga skulle således vara ny när den leverades till köparen för att anses som ett nytt transportmedel i förevarande mening, vilket den var och därmed skulle förvärvsbeskattning ske här i Sverige för inköpet av båten.

Före 2008 fanns ett krav i 2 a kap. 3 § första st. 1 av innebörd att ett nytt transportmedel enligt 1 kap. 13 a § måste användas stadigvarande här i landet för att ett gemenskapsinternt förvärv skulle anses uppkomma på grund av införseln av det från det andra inblandade EU-landet. Det kravet utmönstrades ur 2 a kap. 3 § första st. ML genom SFS 2007:1376 den 1 januari 2008. Emellertid var kravet i fråga redan då obsolet, eftersom HFD i målet RÅ 2005 ref. 70 gjorde en direktivkonform tolkning (EU-konform tolkning) av innebörd att ML:s

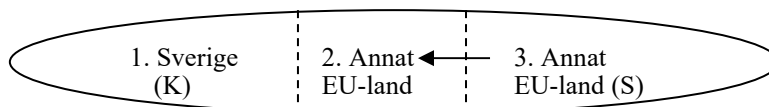
bestämmelser om gemenskapsinterna förvärv (numera UIF) av nya transportmedel inte innefattade krav på viss minsta användningstid i Sverige.⁹⁸⁵

En K som är skattskyldig enligt ML enbart på grund av UIF av punktskattepliktiga varor eller av nya transportmedel ska senast 35 dagar efter sådant UIF lämna en särskild skattedeklaration till SKV. [26 kap. 7 § andra st., 24 § 1 och 35 § SFL]

Vidare gäller att om K enbart är skattskyldig på grund av UIF har K inte avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms avseende beräknad utgående moms, eftersom förutsättningen för sådan rätt är att förvärv, t.ex. UIF, eller import sker i en verksamhet som medför skattskyldighet (8 kap. 3 § första st. ML) eller i en verksamhet där från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster görs (10 kap. 11 § första st. ML).

21 314 000 AAX. Reservregeln (RR) respektive triangeltransaktioner (TT)

21 315 000 RR



För att undvika att UIF blir obeskattade finns en s.k. reservregeln, som innebär att UIF ska beskattas i det land inom EU där K är registrerad i stället för i det EU-land där transporten av varan avslutas. Följande gäller:

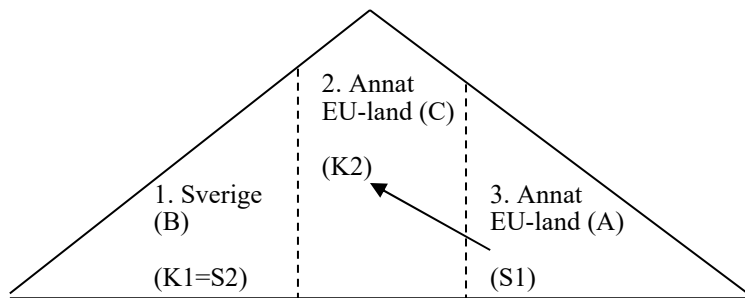
Om K. gör förvärvet under angivande av att denne är beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person i SE (1.) från en S som är momsregistrerad i annat EU-land (3.) och ankomstlandet är ännu ett annat EU-land (2.), ska K redovisa beräknad utgående moms för UIF i SE, förutsatt att K inte visar att han påförts moms för UIF i annat EU-land (2.). Det gäller oavsett om den förvärvade varan är ett nytt transportmedel eller vara av annat slag (2 a kap. 6 § första st. ML; prop. 1994/95:57 s. 166).

- För jämförelse kan nämnas att det inte finns något krav på att S ska leverera varan till samma EU-land som det i vilket K agerar i sin egenskap av beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person, för att S ska kunna undanta leveransen av varan till annat EU-land från mervärdesbeskattning (jfr 3 kap. 30 a § första st. 1 ML). Därför skulle en omsättning av vara mellan olika EU-länder kunna bli obeskattad, om inte reservregeln innebär ett undantag från huvudregeln om att UIF beskattas i ankomstlandet (prop. 1994/95:57 s. 166).

Om K först har redovisat beräknad utgående moms i SE och sedan påför moms för UIF även i det andra EU-landet, ska K återfå ett belopp motsvarande redovisad beräknad utgående moms (2 a kap. 6 § andra st. och 13 kap. 25 a § ML; prop. 1994/95:57 s. 166).

⁹⁸⁵ I målet hänvisades under *Rättsfall* till: RÅ 2001 ref. 41. I sin tur hänvisas i RÅ 2001 ref. 41 under *Litteratur* till prop. 1994/95:57 s. 77-85, 155-157, 160-161, 163.

21 316 000 TT1



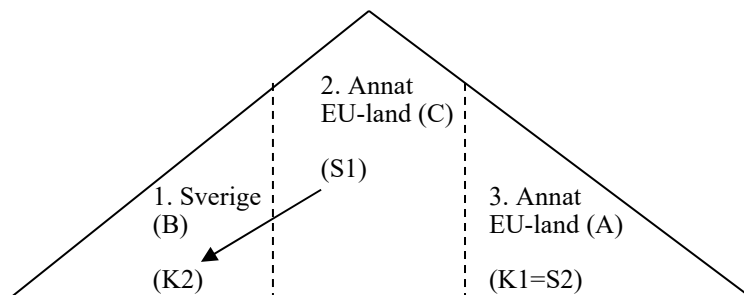
Det s.k. förenklingsdirektivet, som återfinns i art. 42, 141 och 197 i mervärdesskattedirektivet, innebär att UIF inte ska redovisas i SE (B) om det är fråga om s.k. ABC-kontrakt eller triangeltransaktion (trepartshandel). En sådan transaktion innebär att tre beskattningsbara personer hemmahörande i tre olika EU-länder är inblandade.

I bilden ovan säljer S1 i EU-land A en vara till K1 i EU-land B (SE), men varan transporteras från land A till EU-landet C. Följande gäller:

- Om K1 har gjort förvärvet för att som säljare (S2) göra en efterföljande försäljning till en köpare (K2) i EU-land C, blir K1 varken skattskyldig för UIF i land C avseende sitt förvärv från S1 eller i SE för sin omsättning till K2 (då avgångsorten för varutransporten inte ligger i SE). I stället blir K2 som förvärvare skattskyldig för nämnda efterföljande omsättning i land C [art. 141 b) och 197.1 a) i mervärdesskattedirektivet].
- K1 anses inte heller göra UIF i SE och redovisar inte beräknad utgående moms här (2 a kap. 6 § tredje st. ML; prop. 1994/95:57 s. 166 och 167).
- K1 ska dock i egenskap av S2 i en periodisk sammanställning (PS) redovisa omsättningen till K2 som trepartshandel (2 a kap. 6 § tredje st. ML, 35 kap. 2 § första st. 1 SFL; prop. 1994/95:57 s. 166 och 167).
- Vidare bör K1 i egenskap av S2 tillämpa de momsmässiga faktureringsreglerna i EU-landet C, eftersom avgångsorten för varutransporten avseende den efterföljande omsättning som K1 gör i egenskap av S2 till K2 inte ligger i SE, utan i land C och omsättningen således placeras där och förvärvsbeskattas hos K2. Därför bör K1 i egenskap av S2 inte anses omfattad av faktureringsreglerna i ML för omsättningen till K2 (jfr art. 219a 1 i mervärdesskattedirektivet med hänvisning till avdelning V i direktivet, där förenklingsregeln, art. 42, återfinns. Angående art. 219a, jfr även prop. 2011/12:94 s. 40 och 41).
- För övrigt har K1 i egenskap av S2 återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv (eller import) för att skapa omsättningen i det andra EU-landet (C), förutsatt att omsättningen som anses ske där är skattepliktig eller återbetalningsberättigande där och omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller återbetalningsberättigande i SE om den hade gjorts här. Därvidlag beaktas även att K1 i egenskap av S2 inte ska utöva rätten till återbetalning enligt reglerna om återbetalning av ingående moms till utländska beskattningsbara personer i 10 kap. 1 eller 2 §, eftersom K1 inte är utländsk beskattningsbar person utan beskattningsbar person hemmahörande i SE (10 kap. 11 § tredje st. ML). Dessutom får noteras att rekvisitet om återbetalningsrätt i SE innebär att återbetalningsrätten i detta fall av omsättning i annat EU-land (C) utvidgas i förhållande till vad som gäller vid nationella affärer, eftersom 10 kap. 11 § tredje st. 2 hänvisar även till 10 kap. 12 §, där återbetalningsrätt omfattar också vissa från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor, nämligen

investeringsguld (3 kap. 10 a §) och modersmjölk, blod eller organ från människor (3 kap. 23 § 3).

21 317 000 TT2



I detta fall av triangeltransaktion är SE ankomstlandet för den gränsöverskridande transporten av varan: S1 i EU-landet C säljer en vara till K1 i EU-landet A, men varan transporteras från land C till EU-landet B (SE). K1 gör i egenskap av S2 en efterföljande omsättning i SE till K2. Följande gäller:

- S2 har i egenskap av K1 gjort ett UIF i SE. Enligt 3 kap. 30 b § undantas dock under nämnda omständigheter detta UIF från skatteplikt, om K1 är momsregistrerad i land A och K2 är momsregistrerad i SE. I stället förvävsbeskattas K2 i SE för den efterföljande omsättning som K1 gör i egenskap av S2 i SE, vilket följer av 1 kap. 2 § första st. 4 ML (prop. 1994/95:57 s. 172).
- K2 gör inte något UIF, eftersom ett UIF inte kan förekomma avseende en transaktion som samtidigt är omsättning inom landet (1 kap. 1 § första st. 2 ML). I stället får, som nämnts, den beskattning som sker hos K2 benämnas förvävsbeskattning: K2 förvävsbeskattas i SE för den omsättning som K1 gör i SE i egenskap av S2 som en efterföljande omsättning till sitt från skatteplikt undantagna UIF i SE. K1 behöver därmed i egenskap av S2 inte momsregistrera sig i SE för den omsättningen inom landet till K2.
- Vidare har K2 avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms motsvarande den beräknade utgående moms som K2 ska betala på sitt förvärv i SE från S2, om K2 har gjort förvärvet i en verksamhet där K2 gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster (8 kap. 2 § andra st. och 3 § första st. och 10 kap.11 § första st. ML). [jfr AA1]
- K1 redovisar i egenskap av S2 i en PS i sitt hemland (A) omsättningen till K2 som trepartshandel.
- S1 har i sitt hemland (C) redovisat omsättningen till K1 som en nollbeskattning, eftersom K1 har åberopat att denne är beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person i land A. Det föreligger inte något krav på att S1 ska leverera varan till samma EU-land som det i vilket K1 är etablerad, för att S1 ska kunna undanta leveransen av varan till annat EU-land från mervärdesbeskattning i land C, utan leveransen kan som här ske till EU-land B (SE).

21 318 000 AAY. Monterings- och installationsregeln vid EU-handel eller tredjelandshandel

Genom 5 kap. 2 § första st. 2 ML anses den säljare (S) som omsätter en vara i förening med montering eller installation som ska utföras av S eller för S räkning av varan i Sverige (SE) göra omsättningen av varan inom landet (SE), oavsett om transporten av

varan påbörjas i ett annat EU-land eller i ett tredje land (TL). Om S är etablerad i annat EU-land ska för övrigt i sådant fall inte någon prövning ske enligt distansförsäljningsregeln (5 kap. 2 § första st. 4 och andra st. ML) som beskrivs under AA2 c). [prop. 1994/95:57 s. 176 och 180] I förevarande fall av omsättning av vara i förening med montering eller installation i SE gäller i stället följande:

- Även om S är företagare i annat EU-land eller i TL, ska denne för sin omsättning inom landet (SE) av vara enligt monterings- och installationsregeln momsregistrera sig här och fakturera svensk utgående moms till köparen (K).
- Om transporten av varan påbörjas i ett annat EU-land gör inte K något UIF, eftersom en omsättning inom landet inte samtidigt kan vara ett UIF (1 kap. 1 § första st. 2 ML).
- Om S tar in varan från TL (eller ett tredje territorium), gör inte K någon import. Den görs av S, som blir skattskyldig för ”importmomsen” (1 kap. 2 § första st. 6 ML). För att tillförsäkra att en S som inte redan av andra orsaker är momsregistrerad i SE ska kunna dra ett belopp motsvarande ”importmomsen” som ingående moms anges i 5 kap. 2 § första st. 3 ML att S anses göra omsättning av varan inom landet (SE) på grund av den omsättning som S gör till K av den importerade varan. Den regeln motsvaras av art. 32 andra st. i mervärdesskattedirektivet, och om den inte fanns skulle omsättningen som S ska göra som en följd av importen hit anses vara gjord i det TL där transporten av varan påbörjas, vilket skulle innebära att en S som inte av annan orsak är momsregistrerad här skulle sakna möjlighet att lämna momsdeklaration och yrka avdrag för ”importmomsen” i SE (prop. 1994/95:57 s. 177).
- Om en svensk S tar med sig från SE en vara för monterings- eller installationsarbete i annat EU-land, ska denne momsregistrera sig där och fakturera det landets moms (art. 36 i mervärdesskattedirektivet).

21 319 000 AAZ. Import via annat EU-land som görs av en juridisk person som inte är beskattningsbar person

Genom 2 a kap. 5 § första st. ML möjliggörs mervärdesbeskattning av import av en vara i Sverige (SE) som ett UIF i följande fall: Köparen (K) av en vara är en juridisk person som inte är beskattningsbar person och K gör via ett annat EU-land import av varan till SE, genom att varan försänds eller transporteras från ett tredje territorium eller TL till ett annat EU-land (importmedlemsstaten) för vidare transport till SE. Då anses enligt nämnda regel ett UIF ha skett till SE från importmedlemsstaten, och K ska betala beräknad utgående moms enligt 1 kap. 2 § första st. 5 ML.

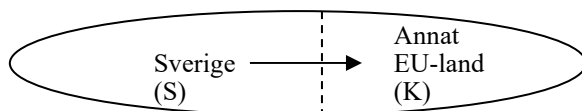
Om fallet är det motsatta, dvs. att en vara importeras till SE av K, som är en juridisk person som inte är beskattningsbar person, för vidare transport till ett annat EU-land, ska ”importmoms” som importören K betalat här vid importen återbetalas till K sedan det styrkts att varan därefter beskattats hos K som dennes UIF i det andra EU-landet på sätt som motsvaras av 2 a kap. 5 § (10 kap. 11 b § vartill hänvisning sker i 2 a kap. 5 § andra st. ML). Normalt sett skulle en sådan återbetalning ske från Tullverket, eftersom SKV är beskattningsmyndighet beträffande ”importmoms” för dem som är momsregistrerade här (se ovan under rubriken Import – skattskyldig och beskattningsmyndighet, m.m.), och en juridisk person som inte är beskattningsbar

person normalt sett inte är momsregistrerad och då har betalat ”importmomsen” till Tullverket.

- Emellertid sker i 2 kap. 2 § första st. tullagen (2016:253) hänvisning till deklaratant etc. som är momsregistrerad i SE ”vid” importen och som är beskattningsbar person enligt ML, för att bestämma att ”importmoms” ska tas ut enligt SFL i stället för enligt tullagen (jfr under 21 112 000). Någon begränsning till begreppet beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML görs inte, utan ordalydelsen innebär att även den speciella bestämningen av beskattningsbar person i 5 kap. 4 § ML omfattas av den hänvisning till beskattningsbar person enligt ML som sker i 2 kap. 2 § första st. tullagen. En juridisk person som inte är beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML kan bli skattskyldig enligt ML på annan grund, t.ex. för UIF när varuinförsel från annat EU-land överstiger visst gränobelopp eller vissa slags varor [se AA2 a) och b) och AA3]. Om så är fallet ”vid” tillfället när skattskyldighet inträder för vara som importeras hit, och som vidaretransporteras till annat EU-land, blir SKV beskattningsmyndighet för ”importmomsen”, om importören K är en juridisk person som inte är beskattningsbar person – t.ex. myndighet – men som exempelvis köper tjänster enligt 5 kap. 5 § ML inom landet, eftersom K då anses som beskattningsbar person enligt 5 kap. 4 § ML. För att undvika den situationen och i övrigt undvika eventuella s.k. upplägg för holdingbolag och allmännyttiga ideella föreningar etc., vilka kan omfattas av det särskilda begreppet beskattningsbar person i 5 kap. 4 § ML [jfr även under 21 220 200 om 5 kap. 4 §], borde hänvisningen i 2 kap. 2 § första st. tullagen begränsas till att avse beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML (jfr under 21 112 000).

[Motsvarigheterna till 2 a kap. 5 § första st. respektive 2 a kap. 5 § andra st. och 10 kap. 11 b § ML återfinns i art. 20 andra st. första men. respektive andra men. i mervärdesskattedirektivet. Se även prop. 1994/95:57 s. 165.]

21 320 000 AB Varuutförsel från Sverige till annat EU-land – S i SE och K i annat EU-land



21 321 000 AB1. K är beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person i annat EU-land än SE

Avgångsorten för transport av varan ligger i SE när säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten av varan till köparen eller så är det fråga om att varan i annat fall finns i SE då den tas om hand av K (hämtköp): S gör då omsättningen i SE (5 kap. 2 § första st. 1 eller 5 kap. 3 § ML), men S debiterar inte moms om K i ett annat EU-land agerar i sin egenskap av beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person (eftersom omsättningen undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § första st. 1 ML, dess lydelse enligt SFS 2015:888).

Vidare har S återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv för att skapa omsättningen (10 kap. 11 § första st. ML).

Till stöd för att utgående moms inte ska debiteras för omsättningen *kan* S ange K:s VAT-nr om denne har momsregistrerat sig [vilket dock sedan den 1 januari 2016,

genom SFS 2015:888, inte längre är ett formellt krav för skattefrihet för S] förutom följande uppgift som S ska ange i fakturan till K: a) ”3 kap. 30 a § mervärdesskattelagen (1994:200)” eller b) ”Artikel 138 mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)” eller ”Article 138 VAT directive (2006/112/EC)” eller c) ”Unionsintern försäljning” eller ”Intra-EU supply”.

Krav föreligger för S på att redovisa omsättningen även i PS.

21 322 000 AB2. K är inte beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person i annat EU-land än SE

21 322 100 Huvudregel

Avgångsorten för transport av varan ligger i SE när säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten av varan till köparen eller så är det fråga om att varan i annat fall finns i SE då den tas om hand av K (hämtköp): S gör då omsättningen i SE (5 kap. 2 § första st. 1 eller 5 kap. 3 § ML), och S ska debitera moms i fakturan, eftersom K inte är beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person i annat EU-land (3 kap. 30 a § första st. 1 ML motsatsvis).

Vidare gäller att eftersom S omsättning antas vara skattepliktig och därmed medför skattskyldighet har S avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import för att göra omsättningen (8 kap. 3 § första st. ML).

21 322 200 Undantag

a) Om varorna är punktskattepliktiga (energiprodukter, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror) och K inte är en privatperson, debiterar S inte moms i fakturan (3 kap. 30 a § första st. 2 ML).

Vidare har S återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv för att skapa omsättningen (10 kap. 11 § första st. ML).

Till stöd för att utgående moms inte ska debiteras för omsättningen anger S följande uppgift i fakturan: a) ”3 kap. 30 a § mervärdesskattelagen (1994:200)” eller b) ”Artikel 138 mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)” eller ”Article 138 VAT directive (2006/112/EC)” eller c) ”Unionsintern försäljning” eller ”Intra-EU supply”.

Krav föreligger för S på att redovisa omsättningen även i PS.

b) Om K är en privatperson eller annan person som inte är skattskyldig för UIF i det andra EU-landet på grund av förvärvet och S gör sådan distansförsäljning (t.ex. postorderhandel) dit överstigande visst gränobelopp (som för olika EU-länder får ligga mellan 35 000 och 100 000 EUR), anses varan inte omsatt i SE, trots att avgångsorten för transport av varan ligger i SE. I stället anses S i sådant fall göra omsättningen i det andra EU-landet och ska momsregistrera sig där för omsättningen (5 kap. 2 a § 1 ML och art. 33.1 och 34.1 och 2 i mervärdesskattedirektivet).

Vidare gäller att de momsmässiga faktureringsreglerna i det andra EU-landet ska tillämpas avseende distansförsäljning av varor till K i ett annat EU-land, när S omsättning placeras där. Därför aktualiseras inte faktureringsreglerna i ML i förevarande fall (art. 219a i mervärdesskattedirektivet och prop. 2011/12:94 s. 40 och 41).

Om S överför varor till sin verksamhet i det andra EU-landet bestående i distansförsäljning dit, uppkommer inte skyldighet att redovisa sådan varuöverföring i en PS, eftersom K inte ska förvärvsbeskattas i det andra EU-landet. S har dock

återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv (eller import) för att skapa omsättningarna i det andra EU-landet (distansförsäljningen), förutsatt att omsättning som anses ske där är skattepliktig eller återbetalningsberättigande där och omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller återbetalningsberättigande i SE om den hade gjorts här samt rätten till återbetalning inte ska utövas enligt reglerna om återbetalning av ingående moms till utländska beskattningsbara personer i 10 kap. 1 eller 2 § (10 kap. 11 § tredje st. ML).

c) S kan enligt 3 kap. 30 c § ML, dess lydelse enligt SFS 2015:888, även sälja varor utan moms från SE till en ambassad eller konsulat i annat EU-land eller till medlem av den diplomatiska personalen vid sådan ambassad eller konsulat resp. till ett i annat EU-land beläget kontor eller anläggning tillhörigt en annan internationell organisation än som anges (i närmast följande st.) nedan, om motsvarande försäljning skulle medföra återbetalningsrätt i det aktuella EU-landet och förutsatt att K genom intyg från behörig myndighet i sitt hemland visar att försäljningen ska ske utan momsdebitering. S måste spara intyget i sin bokföring [3 kap. 30 c § första st. 1 och 3 ML och art. 151 i mervärdesskattedirektivet samt 14 c § första st. MF (dess lydelse enligt SFS 2015:895)].

S kan enligt 3 kap. 30 c § ML, dess lydelse enligt SFS 2015:888, också sälja varor utan moms från SE till ett i annat EU-land beläget kontor eller anläggning tillhörigt:

- EU,
 - Europeiska atomenergigemenskapen,
 - Europeiska centralbanken,
 - Europeiska investeringsbanken, eller
 - ett organ inrättat av EU eller atomenergigemenskapen.
- [3 kap. 30 c § första st. 2 ML och art. 151 i mervärdesskattedirektivet]

Vidare har S återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv för att göra ifrågavarande försäljningar (omsättningar) av varor som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 c § ML (10 kap. 11 § första st. ML, dess lydelse enligt SFS 2015:888).

21 323 000 AB3. Nya transportmedel

S omsättning av nya transportmedel i SE undantas från skatteplikt, även om K inte är beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person i det andra EU-landet [3 kap. 30 a § första st. 3 ML (enligt SFS 2015:888) och art. 138.2 a i mervärdesskattedirektivet]. Genom SFS 2015:888 har också införts 4 kap. 2 § ML, som anger: ”Med beskattningsbar person avses även den som tillfälligtvis omsätter nya transportmedel som transporteras av säljaren eller köparen eller för någons räkning från Sverige till ett annat EU-land.”

Bestämmelsen 4:2 ML motsvarar art. 9.2 i mervärdesskattedirektivet, och samtidigt med dess införande justerades 10:11 a ML, genom SFS 2015:888, så att det framgår att den som är en beskattningsbar person enbart till följd av tillfällig omsättning av nya transportmedel har rätt till återbetalning av den ingående skatten.⁹⁸⁶ En sådan ansökan om återbetalning ska enligt 19:35 ML, dess lydelse enligt SFS 2015:888, ske i en särskild skattedeclaration enligt 26 kap. 7 § tredje st. SFL, dess lydelse enligt SFS 2015:892.

Av ikraftträdandebestämmelserna i SFS 2015:888 resp. SFS 2015:892 följer att de nya bestämmelserna i 4:2, 10:11 a och 19:35 ML tillämpas vid återbetalning av ingående moms på grund av tillfällig omsättning av nya transportmedel då den omsättning som medför rätt till återbetalning äger rum från och med ikraftträdandet den 1 januari 2016.

S har enligt 10 kap. 11 a § andra st. ML (dess lydelse enligt SFS 2015:888) återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv för att skapa ifrågavarande omsättning först sedan transportmedlet har levererats.

⁹⁸⁶ Jfr prop. 2015/16:19 s. 47, 48 och 77.

Till stöd för att utgående moms inte ska debiteras för leverans av nytt transportmedel till ett annat EU-land ska S i fakturan ange de uppgifter i 1 kap. 13 a § som avgör att varan ska hänföras till sådant transportmedel (11 kap. 8 § 14 ML). SKV anser att det kan vara lämpligt att S anger följande uppgifter i fakturan:

- Vid försäljning av en ny personbil eller motorcykel kan fakturan innehålla uppgift om när bilen eller motorcykeln första gången togs i bruk samt hur många kilometer eller mil den har körts.

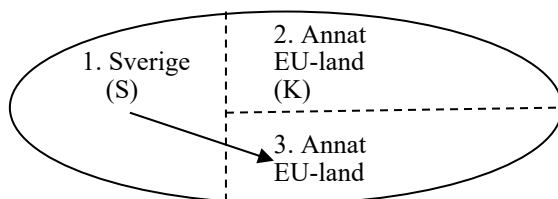
- Vid försäljning av ett nytt fartyg kan fakturan innehålla uppgift om när fartyget första gången togs i bruk samt hur många timmar det har färdats.

- Vid försäljning av ett nytt luftfartyg kan fakturan innehålla uppgift om när luftfartyget första gången togs i bruk samt hur många timmar det har flugits.

[SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.4]

S ska vid omsättning av sådan omsättning av nytt transportmedel som undantas från beskattning inge till SKV kopia av den faktura som utfärdats för omsättningen, såvida inte uppgift om omsättningen ska lämnas i en PS enligt 35 kap. 2 § SFS (se 14 b § MF, dess lydelse enligt SFS 2015:895). Om S är momsregistrerad eller skyldig att momsregistrera sig, ska lämna en PS över bl.a. omsättning, förvärv och överföring av varor som transporteras mellan EU-länder.⁹⁸⁷

21 324 000 ABX. Varan transporteras till annat EU-land än det där K hör hemma



S i SE (1) säljer en vara till K hemmahörande i ett annat EU-land (2). Avgångsorten för transporten av varan är SE, men ankomstorten ligger i ännu ett annat EU-land (3). Det hindrar dock inte att omsättningen av varan i SE nollbeskattas hos S. Det finns nämligen inte något krav på att S ska leverera varan till samma EU-land som det i vilket K är beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person, för att S ska kunna undanta leveransen av varan till annat EU-land från skatteplikt (jfr 3 kap. 30 a § första st. 1 ML). [jfr AAX]

Här är det inte fråga om trepartshandel (jfr AAX). I vart fall behöver så inte vara fallet. För bedömningen av S moms situation etc. i SE är det inte avgörande om K i sin tur gör en omsättning i land 3 – vilket skulle kunna vara en trepartshandel som denne ska redovisa som sådan i hemlandet (2) – eller om K har en verksamhet även i land 3 i vilken K använder eller förbrukar varan som förvärvats från S. S redovisar i båda fallen sin omsättning på vanligt sätt i en PS. Den enda skillnaden mot fallet i AB1 är att i förevarande fall är varans ankomstland ett EU-land (3) som inte är samma EU-land som det där K är etablerad (2), vilket S anger i den PS som S lämnar i SE.

På samma sätt som i fallet AB1 anger S i förevarande fall, till stöd för att utgående moms inte ska debiteras för omsättningen, följande uppgift i fakturan till K: a) ”3 kap. 30 a § mervärdesskattelagen (1994:200)” eller b) ”Artikel 138 mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)” eller ”Article 138 VAT directive (2006/112/EC)” eller c) ”Unionsintern försäljning” eller ”Intra-EU supply”.

För övrigt har S i förevarande fall, på samma sätt som i fall AB1, återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv för att skapa omsättningen (10 kap. 11 § första st. ML).

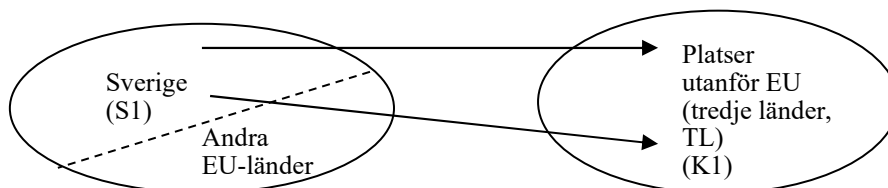
⁹⁸⁷ Jfr 35 kap. 2 § första st. 1 SFL. Jfr även 32 200 000.

21 330 000 BA Varuinförsel från TL (import)

Ovan redogörs under Import tämligen utförligt för mervärdesbeskattningen när en beskattningsbar person eller en konsument (privatperson) gör en införsel av en vara till Sverige (SE) från en plats utanför EU (tredje land, TL) eller från s.k. tredje territorium. Här ska bara nämnas något om avdrags- eller återbetalningsrätt för ett belopp motsvarande sådan ”importmoms”:

- Ingående skatt utgörs också av sådan ”importmoms”, enligt 8 kap. 2 § fjärde st. 4 ML.
- Om importören har gjort importen i sin verksamhet och denne däri gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, har vederbörande avdrags- eller återbetalningsrätt som för ingående moms för ett belopp motsvarande ”importmomsen” (8 kap. 3 § första st. och 10 kap.11 § första st. ML). En beskattningseffekt uppstår enbart för importören om denne har en blandad verksamhet, dvs. om vederbörande i sin verksamhet också gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster (jfr AA1).
- Om importören är momsregistrerad i SE, får denne – i den mån verksamheten medför avdrags- eller återbetalningsrätt – dra som ingående moms ett belopp motsvarande ”importmomsen”, och det får ske i momsdeklarationen för den redovisningsperiod under vilken ”importmomsen” (utgående moms) ska redovisas (13 kap. 23 § första st. ML). Det gäller från och med 2015 på grund av att numera – som nämnts under Import ovan – ”importmoms” tas ut av SKV för dem som är momsregistrerade här (prop. 2013/14:16 s. 19).
- För import i andra fall är dock beskattningsmyndigheten alltjämt Tullverket. Då gäller att importören får dra som ingående moms ett belopp motsvarande ”importmomsen” under samma villkor och i den mån som nyss sagts, men först i momsdeklarationen för den redovisningsperiod under vilken Tullverket har ställt ut tullräkning eller tullkvitto för importen av varan (13 kap. 23 § andra st. ML).

21 340 000 BB Varuutförsel till TL (export)



En omsättning av skattepliktig vara nollbeskattas som export om ”varans väg” är ut ur EU, oavsett om transporten av varan sker direkt från Sverige (SE) till en plats utanför EU (tredje land, TL) eller genom ett annat EU-land till TL. I bilden ovan anges två alternativa situationer, där avgångsorten för transporten av varan i båda fallen ligger i Sverige (SE). Enligt 5 kap. 2, 2 a, 2 b eller 3 § ML placeras då i SE som enligt huvudregeln (5 kap. 1 § första st. första men.), men på grund av att säljaren (S1) levererar varan till köparen (K1) till en plats utanför EU (TL) anses omsättningen ändå ske utomlands enligt 5 kap. 3 a § första st. 1 ML. Det innebär att omsättning utomlands i sådana fall utvidgas i förhållande till huvudregeln (5 kap. 1 § andra st.). I båda fallen nollbeskattas omsättningarna som export av vara, och det gäller oavsett om ”varans väg” ut ur EU går direkt från SE till TL (övre pilen i bilden) eller från SE till TL genom ett annat EU-land (nedre pilen i bilden). På samma sätt är det fråga om export av vara som nollbeskattas:

- om direkt utförsel av varan till TL ombesörjs av en speditör eller fraktförare, vilket följer av 5 kap. 3 a § första st. 2 ML; eller
- om K1 är en utländsk beskattningsbar person som förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den i SE för direkt utförsel till TL, vilket följer av 5 kap. 3 a § första st. 3 ML (dess lydelse enligt SFS 2015:221).

Varje omsättning ska i sig bedömas på temat ”varans väg” i de beskrivna fallen av export av vara enligt ovan. I enlighet med huvudreglerna för omsättning av varor och tjänster i 2 kap. 1 § första st. 1 och tredje st. 1 ML (art. 14.1 och 24.1 i mervärdesskattedirektivet) utgör varje obligationsrättslig överlåtelse (transaktion) av en vara eller tjänst en omsättning, som kan föranleda beskattning. Det innebär att förevarande bedömning av om export av vara och således nollbeskattning ska anses föreligga måste göras för varje överlåtelse – omsättning – i sig av varan från en S till en K, varvid följande kan sägas:

- Om samma vara omfattas av en överlåtelse och samtidigt av t.ex. en vidareförsäljning, där den första överlåtelsen (omsättning 1) är den mellan S1 och K1, och det är först nästföljande omsättning – vilken innebär att K1 i egenskap av S2 vidareöverläter varan till K2 (omsättning 2) – som uppfyller kravet på att ”varans väg” ska gå ut ur EU, utgör omsättning 1 inte export av vara. Det kan t.ex. bero på att S1 har levererat varan till ett lager som K1 har i SE. S1 ska då debitera och redovisa utgående moms, som K1 får dra som ingående moms om denne har avdrags- eller återbetalningsrätt i sin verksamhet enligt ML. K1 får i egenskap av S2 nollbeskatta sin omsättning till K2 som export av vara, eftersom den (omsättning 2) anses ske utomlands enligt 5 kap. 3 a § första st. 1, 2 eller 3 ML. [Om däremot K1 har ett lager i annat EU-land och S1 levererar varan dit, kan nollbeskattning också ske av omsättning 1, trots att den anses ske inom landet (SE), om K1 är beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person i det EU-landet (ankomstlandet) eller annat EU-land (jfr 3 kap. 30 a § första st. ML och AB1 och ABX). Se även under C.]

Utvidgning i förhållande till huvudregeln av vad som utgör omsättning utomlands görs också i följande fall enligt 5 kap. 3 a § första st. ML, nämligen om:

- varan levereras till ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord på ett sådant fartyg eller luftfartyg eller för sådan omsättning som anges i 5 kap. 1 § tredje st. (5 kap. 3 a § första st. 4);
- varan levereras till ett fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 5 kap. 2 b § för försäljning ombord och avser sådana livsmedel som anges i art. 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, dock inte punktskattepliktiga varor (5 kap. 3 a § första st. 4 a);
- varan omsätts på fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 5 kap. 2 b § för konsumtion ombord (5 kap. 3 a § första st. 5);
- det är fråga om en leverans av obeskattade unionsvaror av de slag som avses i 4 § andra st. lagen (1999:445) om exportbutiker och varorna är avsedda för försäljning i en sådan butik (5 kap. 3 a § första st. 6);
- det är fråga om en sådan försäljning som avses i 4 § första st. lagen om exportbutiker (5 kap. 3 a § första st. 6 a);

- varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 17 § första st. 1 lagen (2019:370) om fordons registrering och användning, under förutsättning att
 - a) fordonet levereras till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EU-land, och
 - b) säljaren kan visa att fordonet varaktigt förts till en plats utanför EU före utgången av den sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades (5 kap. 3 a § första st. 7);⁹⁸⁸ eller
- varan levereras här i landet till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EU-land, under förutsättning att
 - a) ersättningen utgör minst 200 kr, och
 - b) S kan visa att K har medfört varan vid resa till en plats utanför EU före utgången av tredje månaden efter den månad under vilken leveransen av varan gjordes (5 kap. 3 a § första st. 8).

21 340 100 Kommentarer till 5 kap. 3 a § första st. 8

Regeln avser försäljning till turister från TL, och följande gäller beträffande den dokumentation som krävs i enlighet med b) i lagrummet för att S ska anses uppfylla bevisningen av att varan exporterats. Därvid krävs, beträffande varor som ska medföras i K:s personliga bagage, att S i sina räkenskaper har intyg utfärdat av en av SKV godkänd intygsgivare eller en faktura eller motsvarande handling påstämplad av det tullkontor där varan lämnade EU för att medföras till ett TL, eller så ska det vara fråga om försäljning i transithall på flygplats eller att särskilda skäl föreligger som gör att S kan anses ha fullgjort sin bevisskyldighet avseende varuexporten utan att inneha nämnda handlingar (14 § MF; se även 14 a § MF).

Vid leverans av en vara inom landet till en fysisk person som är bosatt i Norge eller på Åland anses omsättningen som en omsättning utomlands endast om

1. leveransen avser en vara eller en grupp av varor som normalt utgör en helhet och ersättningen utgör minst 1 000 kr efter avdrag för skatt enligt denna lag som hänför sig till ersättningen och
2. S kan visa att K i nära anslutning till leveransen fört in varan eller varorna till Norge eller till Åland och därvid enligt tullräkning eller liknande handling betalat skatt motsvarande skatt enligt ML (5 kap. 3 a § andra st. ML).

En leverans av varor till fartyg på linjer mellan SE och Norge eller mellan SE och Åland ska anses som en omsättning utomlands endast om leveransen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg (5 kap. 3 a § tredje st. ML).

En leverans som avses i 5 kap. 3 a § första st. 4 ML av punktskattepliktiga varor ska anses som en omsättning utomlands endast om leveransen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7–9 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg (5 kap. 3 a § fjärde st. ML).

⁹⁸⁸ I pkt 7 i lagrummet ändrades den 1 juli 2019, genom SFS 2019:373, hänvisningen till 23 § första st. 1 lagen (2001:558) om vägtrafikregister till att i stället avse 17 § första st. 1 lagen (2019:370) om fordons registrering och användning.

Vidare har en S återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i sin verksamhet för att göra omsättningar som nollbeskattas som export av vara, under förutsättning att omsättningen är av skattepliktig karaktär eller utgör sådan omsättning som annars är:

- kvalificerat undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § första st. 2 (vissa tjänster till en utgivare av periodiska medlemsblad etc.), 21 § (omsättning av vissa fartyg eller luftfartyg etc.), 23 § 2 (receptbelagda läkemedel eller läkemedel som säljs till sjukhus), eller 4 (flygbensin och flygfotogen) eller 30 e § (omsättning av tjänster avseende varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar); eller
- okvalificerat undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a § (omsättning av investeringsguld) eller 23 § 3 (omsättning av modersmjölk, blod eller organ från människor).
[10 kap. 12 § ML]

Dessutom har S, beträffande omsättning av vara till beskattningsbar person etablerad i TL eller till privatperson bosatt i TL, en utvidgad rätt till återbetalning av ingående moms jämfört med vad som gäller vid nationella affärer även när sådan omsättning avser sedlar och mynt som är lagligt betalningsmedel, med undantag av samlarföremål (3 kap. 23 § 1), eftersom 10 kap. 11 § andra st. anger att den rätten i sådana fall omfattar också från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av sådana varor. Förutsättningen är dock att omsättningen av sedlarna eller mynten direkt exporteras till TL (10 kap. 11 § andra st. ML).

21 350 000 C Varor i vissa lager i SE – varor som inte har förtullats i EU resp. unionsvaror

Om vissa varor inte har övergått i fri omsättning (förtullats) i EU och finns i en anläggning för tillfällig lagring, ett tullager eller en frizon i SE eller om de har förtullats eller producerats i EU (unionsvara) och finns i skatteupplag här, kan omsättning, under den tid varan är placerad i sådant lager, omfattas av kvalificerat undantag från skatteplikt, om omsättning, import eller UIF av varan inte sker för slutlig användning eller förbrukning. Först när någon föranleder att varan upphör att vara placerad i sådant lager sker mervärdesbeskattning av varan, och då hos den som föranlett det (3 kap. 1 a §, 9 c kap. 1 § och 10 kap. 11 § första st. ML och art. 154-163 i mervärdesdirektivet). Denne får, i den vederbörande har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet, dra den moms som sålunda ska redovisas som ingående skatt, varför beskattningseffekt inte uppkommer på grund av uttaget ur lagret om verksamheten till fullo medför sådan rätt (8 kap. 2 § andra st. och 9 c kap. 4 och 5 §§ samt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § första st. ML). Beskattningsmyndighet i de fall moms ska tas ut på grund av att en vara upphör att vara placerad i vissa lager är: beträffande skatteupplag, SKV; och beträffande en anläggning för tillfällig lagring, ett tullager eller en frizon, Tullverket, men om den som föranleder att varan upphör att vara placerad i något sådant lager är momsregistrerad eller om omsättning av icke-unionsvaror sker under tiden de är placerade i sådana lager ska SKV vara beskattningsmyndighet [18 a § MF (enligt SFS 2014:87)]. [Jfr ovan under rubriken Särskilt om varor i vissa lager – 9 c kap.]

Skatteupplag är av särskilt intresse i förhållande till problemet ovan under BB angående när S1 har levererat varan till ett lager som K1 har i SE, i stället för att transportera varan till TL, vilket innebär att omsättningen placeras inom SE och S1 då ska debitera och redovisa utgående moms för omsättningen till K1. Om S1, i stället för att leverera varan till ett vanligt lager i SE, levererar den till ett skatteupplag i SE för att placeras där, omfattas emellertid omsättningen av kvalificerat undantag från skatteplikt och S1 ska inte debitera moms i fakturan till K1. Moms tas då ut först vid uttag av varan från skatteupplaget. Förutsättningen för att detta förfarande ska gälla är dock att varan i fråga utgör något av följande slag av varor enligt den s.k. Kombinerade nomenklaturen (KN):

1. tenn (KN-nr 8001),
2. koppar (KN-nr 7402, 7403, 7405 eller 7408),
3. zink (KN-nr 7901),
4. nickel (KN-nr 7502),
5. aluminium (KN-nr 7601),
6. bly (KN-nr 7801),
7. indium (KN-nr ex 8112 91 eller ex 8112 99),
8. spannmål (KN-nr 1001 till 1005, 1006: endast obehandlat ris, eller 1007 till 1008),
9. oljeväxter och oljehaltiga frukter (KN-nr 1201 till 1207), kokosnöt, brasiliansk nöt och cashewnöt (KN-nr 0801), andra nötter (KN-nr 0802) eller oliver (KN-nr 0711 20),
10. spannmål och utsäde, inkl. sojaböner (KN-nr 1201 till 1207)
11. kaffe, inte rostat (KN-nr 0901 11 00 eller 0901 12 00),
12. te (KN-nr 0902),
13. kakaoböner, hela eller sönderslagna, råa eller rostade (KN-nr 1801),
14. råsocker (KN-nr 1701 11 eller 1701 12),
15. gummi, i ursprungliga former eller som plattor, ark eller remsor (KN-nr 4001 eller 4002).
16. ull (KN-nr 5101),
17. kemikalier i bulk (kapitel 28 och 29).
18. mineraloljor, inklusive hydrerade vegetabiliska och animaliska oljor och fetter, naturgas, biogas, propan och butan; också inklusive råpetroleumoljor (KN-nr 2709, 2710, 2711 11 00, 2711 12, 2711 13, 2711 19 00, 2711 21 00 eller 2711 29 00),
19. silver (KN-nr 7106).
20. platina, palladium, rhodium (KN-nr 7110 11 00, 7110 21 00 eller 7110 31 00),
21. potatis (KN-nr 0701),
22. vegetabiliska oljor och fetter och deras fraktioner, oavsett om de är raffinerade eller inte, dock inte kemiskt modifierade (KN-nr 1507 till 1515),
23. virke (KN-nr 4407 10 eller 4409 10),
24. etylalkohol, E85 och ED95 (KN-nr 2207 eller 3823 90 99),
25. fettsyrametylestrar (KN-nr 3823 90 99),
26. råttololja (KN-nr 3803 00 10), och
27. tillsatser i motorbränsle (KN-nr 38 11 10, 3811 11 90, 38 11 19 00 eller 3811 90 00).

När K1 i egenskap av S2 tar ut varan från skatteupplaget, ska denne redovisa momsen på varan, men får samtidigt göra avdrag som för ingående moms, varvid någon beskattningseffekt inte uppkommer hos vederbörande, om dennes verksamhet till fullo medför avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv (eller import). Exemplet ovan under BB fortsätter med att S2 vidareöverlåter varan till K2, varvid varan transporteras ut ur EU, och – som nämnts – nollbeskattas den omsättningen som export av vara.

[9 c kap. 1 § första st. 1 och 4 och 3, 4, 5 och 9 §§ ML; EG:s andra förenklingsdirektiv (95/7/EG), art. 154-163 i mervärdesskattedirektivet; prop. 1995/96:58 s. 28-33 och 51-53; se även prop. 1997/98:148 s. 65]

21 360 000 D Tjänster till och från annat EU-land eller plats utanför EU (tredje land, TL)

De regler i 5 kap. 4-19 §§ ML som beskrivs nedan beträffande placeringen av en omsättning av tjänst gäller sedan den 1 januari 2010. Då ändrades genom SFS 2009:1333 och SFS 2009:1334 ML i detta hänseende med anledning av att rådets direktiv 2008/8/EG om ändring av mervärdesskattedirektivet med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster hade inarbetats i mervärdesskattedirektivet.

Om omsättningen av en tjänst anses ske utomlands enligt någon av reglerna i 5 kap. 5-19 §§ ML, och tillhandahållaren sålunda inte ska erlagga utgående moms i Sverige, antas nedan, om inte annat uttryckligen anges, att tillhandahållaren tjänst är av sådan karaktär att den medför återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten. Särskilt anges i vilka fall som reglerna om placering av omsättningen av tjänst utomlands utvidgar avdrags- och återbetalningsrätten jämfört med vad som gäller för nationella affärer såtillvida att återbetalningsrätt stipuleras för ingående moms på förvärv (eller import) för att utföra omsättningen av tjänsten, trots att omsättningen omfattas av okvalificerat undantag från skatteplikt om den sker inom landet.

En PS, och inte bara momsdeklarationen, ska, som nämnts, lämnas bl.a. för gränsöverskridande omsättning *till* annat EU-land av tjänster av momsregistrerad eller registreringskyldig som har sålt en tjänst, om omsättningen inte föranleder skyldighet att redovisa utgående moms på grund av att den – enligt huvudregel I (5 kap. 5 § ML) för placeringen av omsättning av tjänster – skett till en köpare som är beskattningsbar person i ett EU-land och skattskyldig där för förvärvet av tjänsten (omvänd skattskyldighet), vilket också förutsätter att tjänsten är skattepliktig i det andra EU-landet. Enligt 35 kap. 2 § första st. 2 SFL hänvisas till att omvänd skattskyldighet avseende tjänsten ska uppkomma hos förvärvaren i det andra EU-landet i enlighet med tillämpning där av art. 196 i mervärdesskattedirektivet. I den artikeln anges att fråga ska vara om att den beskattningsbara personen köper sådana tjänster som avses i art. 44 i mervärdesskattedirektivet. Art. 44 motsvaras i ML av 5 kap. 5 §, dvs. av huvudregel I. Nedan är det således enbart i det fallet som tjänst till annat EU-land nollbeskattas med stöd av huvudregel I som det föreligger krav för tillhandahållaren i Sverige att redovisa omsättningen även i PS.

Nedan framgår också att i nyss nämnda fall – dvs. omvänd skattskyldighet hos köpare av tjänst i det andra EU-landet i enlighet med huvudregel I – ska uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet” anges i tillhandahållarens faktura (11 kap. 8 § 13 ML). Annars omfattar ML:s regler om uppgifter i fakturor, vad gäller tjänster, enbart omsättningar inom landet av tjänster till beskattningsbara personer eller juridisk person som inte är en beskattningsbar person (11 kap. 1 § första st. ML). De tjänster i övrigt enligt nedan som placeras utom landet föranleder därför inte någon särskild uppgift i fakturan om att de nollbeskattas. Dessutom framgår nedan, beträffande omsättning av s.k. resetjänster, att resebyråer etablerade i Sverige, vid tillämpning av vinstmarginalsystemet för resebyråer i 9 b kap. ML, ska ange i fakturan till resenären uppgiften *vinstmarginalbeskattning för resebyråer* (11 kap. 8 § 15 ML).

21 361 000 D1. Huvudreglerna 5 kap. 5 och 6 §§ för placeringen av en omsättning av tjänst

För att bestämma placeringen av en omsättning av en tjänst inom landet eller utomlands gäller, som nämnts [se ovan under 2)], två särskilda huvudregler i 5 kap. ML, nämligen:

- 5 §, som gäller om köparen av tjänsten är en beskattningsbar person (huvudregel I – jfr art. 44 i mervärdesskattedirektivet); respektive
- 6 §, som gäller om köparen av tjänsten inte är en beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson (huvudregel II – jfr art. 45 i mervärdesskattedirektivet).

[Se ovan under 2): Begreppet beskattningsbar person utvidgas i förhållande till dess bestämning i 4 kap. 1 § ML vid tillämpningen av reglerna om placeringen av omsättningen av en tjänst i 5 kap. 5-19 §§ (5 kap. 4 § ML).]

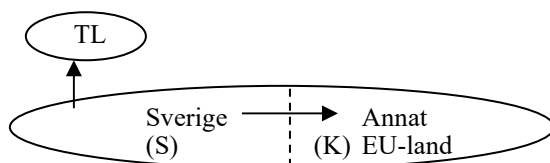
Huvudregel I lyder:

”En tjänst som tillhandahålls en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap är omsatt inom landet, om den beskattningsbara personen antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här och tjänsten tillhandahålls detta. Om den beskattningsbara personen varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är tjänsten omsatt inom landet, om den beskattningsbara personen är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

En tjänst är dock inte omsatt inom landet om den tillhandahålls ett fast etableringsställe som den beskattningsbara personen har utomlands.”

[5 kap. 5 § ML]

21 361 100 Kommentarer till huvudregel I



Om en beskattningsbar person, säljaren (S), i Sverige (SE) omsätter en tjänst till en köpare (K) som är beskattningsbar person etablerad i utlandet – annat EU-land eller TL – anses omsättningen ske utomlands och nollbeskattas, om K saknar etablering i SE eller har etablering här men tjänsten tillhandahålls ett fast etableringsställe (kontor eller liknande) som K har utomlands.

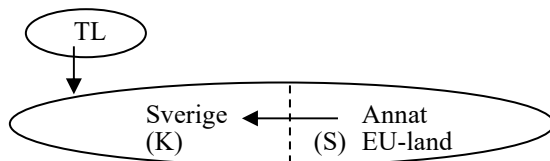
I praktiken är ofta utgångspunkten för att bedöma om K är en beskattningsbar person K:s VAT-nr, förutsatt att S är i god tro. EU-kommissionen har ett system för kontroll av VAT-nr, VIES (*VAT Information Exchange System*). Frågor om en person inom EU har VAT-nr kan riktas till *VIES-on-Internet* via SKV:s *Central Liaison Office* (CLO) – se www.skatteverket.se. Varje medlemsstat har ett CLO med direkt access genom VIES till databaserna för momsregister hos de andra EU-länderna. Om tjänsten omsätts till en K i TL, kan bedömningen av K:s status i praktiken bli mer komplicerad för S, eftersom alla TL inte har VAT eller GST och, om ett TL har ett moms-system, kan registreringsnumret ändå inte kontrolleras genom VIES. För att kontrollera om K är beskattningsbar person i aktuellt TL kan S då begära att K visar upp ett sådant intyg från skattemyndighet där som används i samband med återbetalning av ingående moms till utländska beskattningsbara personer enligt det trettonde direktivet (86/560/EEG) eller någon annan handling från en behörig myndighet i K:s land [art. 18.3 i den s.k. tillämpningsförfordningen, dvs. rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011]. Av betydelse för bedömningen av K:s status är även om tjänstens natur tyder på att tjänsten i fråga är en sådan tjänst som normalt används av en beskattningsbar person (prop. 2013/14:224 s. 65).

Om S omsätter tjänsten till en K som är beskattningsbar person, och som i stället är etablerad i SE, ska S redovisa utgående moms på omsättningen. Däremot nollbeskattas omsättningen även i sådant fall, om K också har fast etableringsställe utomlands till vilket tjänsten tillhandahålls.

Vidare har S återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv (eller import) för att skapa omsättningen av tjänsten i det andra EU-landet, förutsatt att omsättningen som anses ske där är skattepliktig eller återbetalningsberättigande där och omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller återbetalningsberättigande i SE om den hade gjorts här. Därvidlag ska dessutom beaktas att S inte ska utöva rätten till återbetalning enligt reglerna om återbetalning av ingående moms till utländska beskattningsbara personer i 10 kap. 1 eller 2 §, vilket inte är fallet här eftersom S inte är utländsk beskattningsbar person, utan beskattningsbar person etablerad i SE (10 kap. 11 § tredje st. ML). Dessutom har S, beträffande omsättning till beskattningsbar person etablerad i TL, en utvidgad rätt till återbetalning av ingående moms för att skapa sådana omsättningar jämfört med vad som gäller vid nationella affärer, eftersom 10 kap. 11 § andra st. anger att den rätten i sådana fall omfattar också vissa från skatteplikt oqualificerat undantagna omsättningar av tjänster, nämligen finansiella tjänster utom förvaltning av värdepappersfonder (3 kap. 9 § utom tredje st. 2) och försäkringstjänster (3 kap. 10 §). Förutsättningen är dock att omsättningen av den finansiella tjänsten eller försäkringstjänsten har direkt samband med varor som ska exporteras till TL (10 kap. 11 § andra st. ML).

Krav föreligger för S på att redovisa omsättningen även i PS, eftersom S i ifrågavarande fall har sålt en tjänst *till* ett annat EU-land *och* omsättningen nollbeskattas här grund av att den, enligt huvudregel I (5 kap. 5 § ML), anses ske i det andra EU-landet, där K omfattas av omvänd skattskyldighet, förutsatt att tjänsten är skattepliktig där. Enligt SKV räcker det att stämma av i mervärdesskattedirektivet att omsättning av tjänsten omfattas av obligatoriskt undantag från skatteplikt enligt art. 132-137 och 142-153. Då kan S anta att det andra EU-landet inte har skatteplikt för tjänsten, varvid S inte anger omsättningen i PS [SKV:s ställningstagande av 2009-12-07, avsnitten 1 och 4 (dnr 131 805991-09/111)].

Eftersom det är fråga om försäljning av tjänster till annat EU-land, ska S, för de fall där K i det andra EU-landet omfattas av omvänd skattskyldighet, ange i fakturan till K uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet” (11 kap. 8 § 13 ML). Enligt SKV är uppgiften ”omvänd skattskyldighet” också godtagbar, men SKV framhåller att det inte är givet att en myndighet i ett annat EU-land godtar uppgiften. Därför rekommenderar SKV att det begrepp som används i 11 kap. 8 § 13 ML används vid gränsöverskridande försäljningar, dvs. ”omvänd betalningsskyldighet”. SKV rekommenderar alternativt följande uttryck om fakturautställaren vill ange uppgiften på ett annat officiellt EU-språk än svenska: *Reverse Charge* (eng.), *Autoliquidation* (fr.) eller *Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers* (ty.).



Om S är en utländsk beskattningsbar person, etablerad i annat EU-land eller TL, som gör en skattepliktig omsättning av en tjänst som avses enligt huvudregel I till en K etablerad i SE, ska K erlägga beräknad utgående moms i SE för sitt förvärv av tjänsten (omvänd skattskyldighet), om K är en beskattningsbar person. Detsamma gäller om K är en juridisk person som inte är en beskattningsbar person men är mervärdesskatteregistrerad här eller om K är en juridisk person som skulle ha varit en beskattningsbar person om inte dess verksamhet inte räknades som ekonomisk verksamhet på grund av att inkomsterna i verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet som undantas från skattskyldighet enligt reglerna därom för allmännyttiga ideella föreningar eller registrerade trossamfund i 7 kap. 3 § IL. Omvänd skattskyldighet för den beskattningsbara personen K, i stället för att S ska beskattas för omsättningen

här, förutsätter dessutom att K antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i SE eller har ett fast etableringsställe här och att tjänsten tillhandahålls detta eller, om K varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe, att K är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (1 kap. 2 § första st. 2 och 5 kap. 5 § första st. ML);

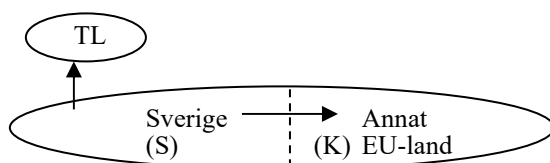
Huvudregel II lyder:

”En tjänst som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person är omsatt inom landet, om den som tillhandahåller tjänsten antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här från vilket tjänsten tillhandahålls. Om den som tillhandahåller tjänsten varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är tjänsten omsatt inom landet, om denne är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

En tjänst är dock inte omsatt inom landet om den tillhandahålls från ett fast etableringsställe utomlands.”

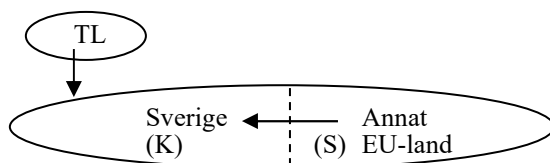
[5 kap. 6 § ML]

21 361 200 Kommentarer till huvudregel II



Om en beskattningsbar person (S) etablerad i SE omsätter en tjänst till en K som inte är beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, ska S redovisa utgående moms på omsättningen, oavsett om K är etablerad (bor etc.) i SE, annat EU-land eller TL. Däremot nollbeskattas omsättningen, om S har ett fast etableringsställe i annat EU-land eller TL från vilket tjänsten tillhandahålls.

Vidare har S, beträffande omsättning till privatperson bosatt i TL, en utvidgad rätt till återbetalning av ingående moms för att skapa sådana omsättningar jämfört med vad som gäller vid nationella affärer, eftersom 10 kap. 11 § andra st. anger att den rätten i sådana fall omfattar också vissa från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av tjänster, nämligen finansiella tjänster utom förvaltning av värdepappersfonder (3 kap. 9 § utom tredje st. 2) och försäkringstjänster (3 kap. 10 §). Förutsättningen är dock att omsättningen av den finansiella tjänsten eller försäkringstjänsten har direkt samband med varor som ska exporteras till TL (10 kap. 11 § andra st. ML).



Om S är en utländsk beskattningsbar person, etablerad i annat EU-land eller TL, som gör en skattepliktig omsättning av en tjänst till en K i SE, och K inte är beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, betalar K den utländska moms som S debiterat på priset för tjänsten, vilket i vart fall gäller om det andra landet är ett annat EU-land, varvid det landets momssats tillämpas på omsättningen. Om S finns i ett TL, gäller det landets regler om skatteplikt etc., och K kan bli tvungen att betala VAT eller GST enligt dess regler, om tjänsten inte omfattas av exportregler e.d. där.

21 362 000 D2. Undantagen i 5 kap. 7-19 §§ från huvudreglerna 5 kap. 5 och 6 §§ samt 9 b kap. 4 §

I 5 kap. 7-19 §§ anges undantag från att tillämpa de särskilda huvudreglerna I och II för att bestämma placeringen av omsättningen av en tjänst. Om en undantagsregel styr en viss typ av tjänster, reglerar den, som nämnts [se ovan under 2)], sådana tjänster i sin helhet, förutsatt att undantagsregeln i fråga inte innehåller uttryckliga inskränkningar i sitt tillämpningsområde. Om undantagsregeln i fråga innehåller sådana inskränkningar, är det i stället endera av huvudregel I eller II som är tillämplig i de fall inskränkningarna anger. I övrigt gäller att antingen omfattar en undantagsregel en tjänst av aktuellt slag, varvid tjänsten är omsatt inom landet enligt den av 7-19 §§ som är tillämplig, eller så anses tjänsten motsatsvis omsatt utomlands enligt den allmänna huvudregeln för omsättningsland, 5 kap. 1 § första st. (prop. 2009/10:15 s. 97).

Nedan ges först en genomgång i tur och ordning av undantagsreglerna i 7-18 §§ i 5 kap. och sedan av den särskilda regeln om placeringen av omsättning avseende s.k. resetjänst i 9 b kap. 4 §, varvid i vissa fall kommentarer också lämnas. Därefter återges 5 kap. 19 § som stipulerar undantag från 4-18 §§ i 5 kap. och från 9 b kap. 4 §. Beträffande kommentarerna till 7 och 8 §§ i 5 kap. baseras de på två exempel från förarbetena (prop. 2009/10:15 s. 97 och 98) vilka åskådliggör hur undantagsreglerna i 5 kap. tillämpas i förhållande till de båda särskilda huvudreglerna I och II (5 och 6 §§ i 5 kap.) och till den allmänna huvudregeln i 5 kap. 1 § första st. ML. Därvid behandlas de båda exemplen också utifrån den schematiska beskrivningen under 2) ovan av tillämpningen av den allmänna huvudregeln, de särskilda huvudreglerna och undantagen från dessa.

Avslutningsvis lämnas – under D2X – kommentarer särskilt om telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, varvid förhållandet mellan 5 kap. 16 §, huvudregel I och de s.k. särskilda ordningarna för sådana tjänster beskrivs.

- ”En förmedlingstjänst som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person är omsatt inom landet, om
 1. tjänsten utförs för någon annans räkning i dennes namn, och
 2. den omsättning som tjänsten avser görs inom landet enligt denna lag.”
[5 kap. 7 § ML]

21 362 110 Kommentarer till 5 kap. 7 § ML

Av 5 kap. 7 § ML följer att en förmedlingstjänst som tillhandahålls någon som inte är beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, är omsatt i Sverige om förmedlingstjänsten utförs för någon annans räkning och i dennes namn, och den underliggande omsättning som förmedlingstjänsten avser görs inom landet enligt ML (art. 46 i mervärdesskattedirektivet).

Om köparen av förmedlingstjänsten är en beskattningsbar person, styr inte 5 kap. 7 § ML behandlingen av tjänsten när det gäller frågan om placeringen av omsättningen av den, eftersom undantagsregeln endast styr förmedlingstjänster i sin helhet när köparen inte är beskattningsbar person. I stället regleras nämnda fråga av huvudregel I (5 kap. 5 §), när köparen av förmedlingstjänsten är en beskattningsbar person.

Schematiskt kan prövningen av frågan om tillämplig regel i 5 kap. ML beskrivas enligt följande:

- Omfattas tjänsten av någon av undantagsreglerna i 5 kap. 7-19 §§?
- Svar: Nej.
- Är köparen av tjänsten en beskattningsbar person?
- Svar: Ja. Det medför att huvudregel I (5 kap. 5 §) gäller.

Om huvudregel I sålunda gäller, ska säljaren (S) av förmedlingstjänsten inte debitera och redovisa moms på omsättningen av tjänsten, om köparen (K) är etablerad utomlands (i annat EU-land eller TL). Om i stället K är etablerad i Sverige och S är utländsk beskattningsbar person (från annat EU-land eller TL), ska S inte redovisa utgående moms här, utan K omfattas av omvänd skattskyldighet i SE och ska redovisa beräknad utgående moms på förvärvet av förmedlingstjänsten.

Om köparen av förmedlingstjänsten i stället hade varit någon som inte är en beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson, hade svaret i stället varit Ja på den första frågan. Då hade prövningen av frågan om omsättningens placering kunnat ske enligt följande:

- Placeras omsättningen av förmedlingstjänsten inom landet enligt tillämplig undantagsregel (5 kap. 7 §)?
- A) Ja, om förmedlingstjänsten avser en omsättning inom landet (Sverige). Det medför att S ska debitera och redovisa utgående moms på tillhandahållandet av förmedlingstjänsten till K. [För att 5 kap. 7 § ska vara tillämplig krävs enligt regeln att den omsättning som förmedlingstjänsten avser görs inom landet (Sverige) enligt ML.]
- B) Nej, om förmedlingstjänsten avser en omsättning utomlands (i annat EU-land eller TL). Det medför att förmedlingstjänsten anses ske utomlands enligt den allmänna huvudregeln i 5 kap. 1 § ML: Eftersom omsättningen av förmedlingstjänsten inte anses ske inom landet enligt 5 kap. 7 § ML, anses den ske utomlands enligt 5 kap. 1 § första st. andra men. ML.

I fall B kan det vara fråga om att förmedlingstjänsten som S tillhandahåller till K avser en omsättning som sker i t.ex. Finland, exempelvis kan det vara så att S till K tillhandahåller själva förmedlingen av en varuleverans i Finland som utförs av leverantören där till K. Eftersom 5 kap. 7 § ML uttömmande reglerar förmedlingstjänster när förvärvaren inte är en beskattningsbar person, är en sådan tjänst avseende en omsättning i t.ex. Finland omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § ML.

Vidare har S, beträffande nollbeskattad förmedlingstjänst som består i förmedling av värdepapper eller av försäkring till privatperson bosatt i TL, en utvidgad rätt till återbetalning av ingående moms för att skapa sådana omsättningar jämfört med vad som gäller vid nationella affärer, eftersom 10 kap. 11 § andra st. anger att den rätten omfattar också vissa från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av tjänster, nämligen tjänster enligt 3 kap. 9 § utom tredje st. 2 (finansiella tjänster utom förvaltning av värdepappersfonder) och 3 kap. 10 § (försäkringstjänster). Förutsättningen är dock att förmedlingstjänsten i dessa fall har direkt samband med varor som ska exporteras till TL (10 kap. 11 § andra st. ML).

I sammanhanget får också nämnas att om en förmedlare i eget namn men för någon annans räkning deltar i tillhandahållande av tjänster, ska han, enligt förarbetena, anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga (prop. 2009/10:15 s. 99), dvs. tjänsten som förmedlas i eget namn av mellanmannen ska

anses omsatt både av honom själv och av hans huvudman. Lagstiftaren hänvisar till art. 28 i mervärdesskattedirektivet, som avser tjänster, och anger att den bestämmelsen motsvaras av 6 kap. 7 och 8 §§ ML. Här ska bara tilläggas att de särskilda momsmässiga mellanmansreglerna 6 kap. 7 och 8 §§ ML avser både varor och tjänster, och att art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet avser kommissionsavtal om köp eller försäljning av varor. Respektive av de båda reglerna, 6 kap. 7 och 8 §§ ML, har således två motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet (jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 653).

- ”En tjänst med anknytning till en fastighet är omsatt inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige.”
[5 kap. 8 § ML]

21 362 120 Kommentarer till 5 kap. 8 §

Av 5 kap. 8 § ML följer att en tjänst med anknytning till en fastighet är omsatt inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige. Regeln avser enligt sin ordalydelse samtliga fastighetstjänster med anknytning till fastigheter som är belägna i Sverige. Den styr således i sin helhet placeringen av omsättning av fastighetstjänster, dvs. såväl om köparen är beskattningsbar person som om köparen inte är en beskattningsbar person, utan t.ex. en privatperson. Med andra ord är inte vare sig huvudregel I eller huvudregel II tillämpliga på fastighetstjänster. Med en tjänst med anknytning till fastighet avses också bl.a. förmedling av fast egendom, dvs. fastighetsmäklartjänster (art. 47 i mervärdesskattedirektivet; prop. 2009/10:15 s. 99).

Om en fastighetstjänst avser en fastighet belägen utomlands (i annat EU-land eller TL, placeras omsättningen av tjänsten utomlands enligt den allmänna huvudregeln (5 kap. 1 § ML). Schematiskt kan prövningen av frågan om tillämplig regel i 5 kap. ML i denna situation beskrivas enligt följande:

- Omfattas tjänsten av någon av undantagsreglerna i 5 kap. 7-19 §§?
- Svar: Ja, 5 kap. 8 §.
- Placeras omsättningen inom landet enligt 5 kap. 8 §?
- Svar: Nej. Det medför att fastighetstjänsten anses ske utomlands enligt den allmänna huvudregeln i 5 kap. 1 § ML: Eftersom omsättningen av fastighetstjänsten inte anses ske inom landet enligt 5 kap. 8 § ML, anses den ske utomlands enligt 5 kap. 1 § första st. andra men. ML.

Om en utländsk beskattningsbar person omsätter en fastighetstjänst som avses i 5 kap. 8 § ML inom landet, förvärvsbeskattas köparen av tjänsten (omvänd skattskyldighet), om denne är momsregistrerad här (1 kap. 2 § första st. 4 c ML; prop. 2009/10:15 s. 87; art. 196 i mervärdesskattedirektivet). Den utländska beskattningsbara personen kan begära hos SKV att bli skattskyldig för moms för omsättningen i stället för att omvänd skattskyldighet ska gälla för köpare, och då blir den utländska beskattningsbara personen skattskyldig för all sådan omsättning här (1 kap. 2 d § första st. ML).

För övrigt gäller inte omvänd skattskyldighet för fastighetstjänster enligt 1 kap. 2 § första st. 4 c:

- om tjänsten omfattas av regeln om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn i 1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. eller
- om tjänsten omfattas av frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler, m.m. enligt 3 kap. 3 § andra och tredje st. och 9 kap. ML.

Beträffande förhållandet mellan pkt 4 b och pkt 4 c i 1 kap. 2 § första st. kan följande sägas. Om den utländske beskattningsbara personen omsätter en

byggtjänst enligt 4 b, kan den omfattas av 4 c, nämligen om köparen inte är en sådan byggentreprenör etc. som avses i 4 b, men som är momsregistrerad – t.ex. en konsultbyrå som köper fastighets-/byggtjänsten till sin egen kontorsbyggnad. Det blir således omvänd skattskyldighet hos förvärvaren, men inte såsom förvärv av byggtjänst (4 b) utan som förvärv av fastighetstjänst. Om en byggtjänst inte omfattas av 4 b, kan den sålunda omfattas av 4 c i stället och beskattningen blir densamma, men på annan grund (jfr prop. 2005/06:130 s. 67 och art. 199.1 a i mervärdesskattedirektivet samt även prop. 2007/08:25 s. 220).⁹⁸⁹

- ”En varu- eller persontransporttjänst är omsatt inom landet om transporten inte till någon del genomförs i ett annat land, om inte annat följer av andra stycket eller 10 §.

Första stycket gäller inte en varutransporttjänst som tillhandahålls en beskattningsbar person.

Befordran av brev i postverksamhet som avses i 1 kap. 2 § postlagen (2010:1045) ska anses som en omsättning inom landet.”

[5 kap. 9 § ML]

- ”En unionsintern varutransporttjänst som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person är omsatt inom landet, om avgångsorten är belägen i Sverige.

Med unionsintern varutransport avses en transport av varor där avgångs- och ankomstorterna är belägna i två skilda EU-länder.

Med avgångsorten avses den ort där transporten av varorna faktiskt inleds, utan hänsyn till det avstånd som tillryggalagts till den plats där varorna befinner sig.

Med ankomstorten avses den ort där transporten av varorna faktiskt avslutas.”

[5 kap. 10 § ML]

21 362 130 Kommentarer till 5 kap. 9 och 10 §§

Först kommenteras nedan 9 § i sig:

- beträffande personbefordran enligt första st. och dess förhållande till huvudregel I och till den allmänna huvudregeln för placeringen av omsättning; och
- angående ordalydelsen av andra st.

[Ang. brevbefordran och regeländring därvidlag den 1 april 2016, genom SFS 2016:91: se 31 362 133, 12 213 233 och 31 362 134.]

Därefter ges en översikt av hur 9 § första och andra st. och 10 §§ förhåller sig till varandra, till huvudregel I och till den allmänna huvudregeln samt till reglerna om resetjänster (9 b kap.).

21 362 131 5 kap. 9 § första st. ang. personbefordran

Före den 1 januari 2010 återfanns motsvarande regel om internationell personbefordran i dåvarande 5 kap. 5 § första st., och då användes uttrycket

⁹⁸⁹ Se mer om omvänd skattskyldighet avseende byggtjänster, 13 130 000.

utförs i Sverige i regeln. Genom att rådets direktiv 2008/8/EG genomfördes i ML den 1 januari 2010, enligt SFS 2009:1333 och SFS 2009:1334, överfördes regeln till 5 kap. 9 § första st. och uttrycket ersattes med uttrycket *i sin helhet genomförs i Sverige*. Personbefordran direkt till eller från utlandet (annat EU-land eller TL) anses, med stöd av Sveriges anslutningsfördrag till EU, i sin helhet omsatta utomlands. Anslutningsfördragsregeln är införd i art. 380 i mervärdesskattedirektivet, där det anges att Sverige får, på de villkor som gällde vid EU-anslutningen 1995, fortsätta tillämpa undantag från mervärdesbeskattning för bl.a. de tillhandahållanden som anges i mervärdesskattedirektivets bilaga X del B 10, där persontransport inklusive passagerarbagage etc. anges (prop. 2009/10:15 s. 102 och 103; se även prop. 2009/10:15 s. 98, prop. 2003/04:26 s. 66, prop. 1989/90:111 s. 98, prop. 1993/94:99 s. 174 och prop. 1994/95:57 s. 181). Emellertid visade det sig att ett fåtal transporttjänster som bör beskattas i Sverige föll utanför beskattningen på grund av den lydelse som 5 kap. 9 § första st. fick 2010, t.ex. persontransporttjänster i form av fisketurer som genomförs på både svenskt territorialvatten, dvs. i Sverige, och internationellt vatten. En sådan persontransporttjänst ansågs omsatt utomlands, varför lydelsen av lagrummet ändrades genom SFS 2010:1892 den 1 januari 2011 till den nuvarande lydelsen, dvs. uttrycket *i sin helhet genomförs i Sverige* ersattes då med uttrycket *inte till någon del genomförs i ett annat land* (prop. 2010/11:28 s. 53). Den ändrade lydelsen 2011 av 5 kap. 9 § första st. utsträcker dess tillämpningsområde något, genom att den således numera rymmer också sådana transporter som genomförs i Sverige och över internationellt vatten. Fortsatt gäller att om en persontransport till någon del genomförs i ett annat land (annat EU-land eller TL) är den omsatt utomlands och mervärdesbeskattas inte i Sverige, enligt den allmänna huvudregeln (5 kap. 1 § första st. andra men. ML). Lagstiftaren understryker dock att den nya lydelsen av lagrummet inte påverkar varutransporttjänster som tillhandahålls beskattningsbara personer. Dessa faller alltså under 5 kap. 5 §, dvs. under den här benämnda huvudregel I för tjänster som tillhandahålls beskattningsbara personer. Den ändrade lydelsen av 5 kap. 9 § första st. påverkar enligt lagstiftaren inte heller unionsinterna varutransporter som tillhandahålls någon som inte är beskattningsbar person, utan sådana transporter styrs av 5 kap. 10 §. Bestämmelsen i tredje st. av 5 kap. 9 § om befordran av brev påverkas inte heller av förändringen av lydelsen av 5 kap. 9 § första st., enligt lagstiftaren (prop. 2010/11:28 s. 65 och 66).

Om personbefordran som avses i 5 kap. 9 § första st. anses omsatt utomlands enligt den allmänna huvudregeln i 5 kap. 1 § första st., undantas sådan persontransporttjänst uttryckligen från ML:s regler om uppgifter i fakturor, enligt 11 kap. 2 § andra men. ML. Sådan omsättning omfattas sålunda enbart av de civilrättsliga faktureringsreglerna i BFL.

21 362 132 5 kap. 9 § andra st. ang. dess ordalydelse

Genom SFS 2013:368 ändrades den 1 juli 2013 begreppet *näringsidkare* i 5 kap. 9 § andra st. till *beskattningsbar person*, vilket var en följd av att det unionsrättsliga begreppet *beskattningsbar person* infördes i 4 kap. 1 § ML (prop. 2012/13:124 s. 98).

21 362 133 Placeringen av omsättning bestående i brevbefordran

Jfr 12 213 233 ang. ändring i 5:9 ML den 1 april 2016, genom SFS 2016:91, som innebär att brevbefordran numera ska behandlas som

varutransporttjänst (godsbefordranstjänst). Det innebär att vad som anges under 21 362 134 om varutransporttjänster gäller också brevbefordran, när det gäller att bestämma var omsättningen ska placeras.⁹⁹⁰

HFD har i förhandsbeskedet HFD 2012 ref. 43 ansett att ett uppdrag som innebär att skriva ut, kuvertera, sortera och distribuera uppdragsgivarens kundkorrespondens utgör ett enda tillhandahållande av en transporttjänst. De olika delarna i uppdraget hade enligt HFD ett så nära samband med varandra att de fick anses utgöra ett enda tillhandahållande. Det som kunden huvudsakligen efterfrågade var själva distributionen av korrespondensen, varvid övriga delar fick anses underordnade den delen av tillhandahållandet, vilket sålunda ansågs utgöra en transporttjänst. Sålunda gäller vad som anges under 21 362 134 också beträffande en sådan transporttjänst, beträffande bestämningen av var omsättningen av tjänsten ska placeras.

21 362 134 Översikt avseende hur 9 § första och andra st., och 10 § förhåller sig till varandra, till huvudregel I och till den allmänna huvudregeln samt till reglerna om resetjänster (9 b kap.)

Persontransporttjänster (personbefordran) respektive *varutransporttjänster* omfattas av 5 kap. 9 § första och andra st. och 10 §, medan placeringen av en omsättning av en s.k. resetjänst bestäms av 9 b kap. 4 § jämförd med 5 kap. 1 § första och andra st. ML. En *resetjänst* är något annat än enbart försäljning av personbefordran: Omsättning av en resetjänst innebär att en resebyrå i eget namn i och för sig tillhandahåller kunder reseprestationer, men använder för detta ändamål varor och tjänster från andra företag, underentreprenörer såsom flygbolag och hotell etc. Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller kunden (resenären) betraktas som omsättning av en enda tjänst, dvs. av den s.k. resetjänsten. Med resebyrå avses även researrangör [9 b kap. 1 § ML; prop. 1994/95:202 s. 62 – se även nedan och ovan under 2) ang. placeringen av omsättning av en resetjänst]. Här behandlas enbart persontransporttjänster (personbefordran) och varutransporttjänster, varvid följande översiktliga beskrivning lämnas.

Persontransporttjänst till eller från utlandet: Omsättning av sådan tjänst placeras, som nämnts, utomlands, oavsett kundens status (beskattningsbar person eller privatperson) och oavsett om med utland avses annat EU-land eller TL (5 kap. 9 § första st. och 5 kap. 1 § första st. andra men. ML).

Beträffande *varutransporttjänster* anses:

- a) beträffande unionsintern sådan (varutransport mellan två EU-länder), där kunden inte är en beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson),

⁹⁹⁰ Ang. prövning av fråga om tillämpning av tredje st. om brevbefordran i 5 kap. 9 § ML, innan det st. utmönstrades ur lagrummet den 1 april 2016: se HFD:s förhandsbesked HFD 2011 ref. 87. Målet får enligt uppfattning anses ha bidragit till lagändringen i fråga den 1 april 2016, även om det inte nämns i förarbetena till SFS 2016:91 – jfr prop. 2015/16:51.

omsättningen ske i Sverige, om avgångsorten för varutransporten är Sverige (5 kap. 10 § första st. ML; art. 50 i mervärdesskattedirektivet; prop. 2009/10:15 s. 105), medan den placeras utomlands, om avgångsorten ligger i ett annat EU-land (5 kap. 1 § första st. andra men. ML);

- b) beträffande unionsintern varutransporttjänst där kunden i stället är en beskattningsbar person, omsättningen ske i Sverige om kunden är etablerad i Sverige (5 kap. 5 § första st. ML), medan den placeras utomlands, om kunden är etablerad i annat EU-land (omvänd skattskyldighet) eller i TL (5 kap. 5 § första st. och 5 kap. 1 § första st. andra men. ML; art. 44 i mervärdesskattedirektivet; prop. 2009/10:15 s. 105) eller i och för sig har fast etableringsställe i Sverige, men tjänsten tillhandahålls dennes etableringsställe utomlands (5 kap. 5 § andra st. ML);
- c) beträffande varutransport inom Sverige *eller* mellan Sverige och TL, där kunden i dessa fall är en beskattningsbar person, omsättningen ske i Sverige om kunden är etablerad i Sverige, medan den placeras utomlands, om kunden är etablerad i annat EU-land (omvänd skattskyldighet) eller i TL (5 kap. 5 §, 5 kap. 9 § andra st. och 5 kap. 1 § första st. ML);
- d) beträffande varutransport inom Sverige, där kunden i stället är t.ex. en privatperson (dvs. inte beskattningsbar person), omsättningen ske i Sverige, oavsett var kunden bor etc. (5 kap. 9 § första st. och 5 kap. 1 § första st. första men. ML); och
- e) beträffande varutransporter mellan Sverige och TL, där kunden är t.ex. en privatperson, omsättningen ske utomlands (5 kap. 9 § första st. och 5 kap. 1 § första st. andra men. ML).

I sammanhanget får nämnas särskilt beträffande *förmedlingstjänster* som avser transporttjänster, dvs. företag som tillhandahåller godsförmedling eller som i annans namn förmedlar persontransport (dvs. ej resetjänster), bestäms placeringen av omsättningen enligt 5 kap. 5 § (art. 44 i mervärdesskattedirektivet eller 5 kap. 7 § ML (art. 46 i mervärdesskattedirektivet [prop. 2009/10:15 s. 103 och 106 – se Kommentarer till 5 kap. 7 §).

- ”Tjänster som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person i samband med en aktivitet som anges i andra stycket är omsatta inom landet, om aktiviteten faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller till dessa tjänster underordnade tjänster och tjänster som tillhandahålls av den som organiserar aktiviteten.

Första stycket gäller en aktivitet som är

1. kulturell,
 2. konstnärlig,
 3. idrottslig,
 4. vetenskaplig,
 5. pedagogisk,
 6. av underhållningskaraktär, eller
 7. liknande dem som anges i 1–6, såsom mässor och utställningar.”
- [5 kap. 11 § ML]

21 362 140 Kommentar till 5 kap. 11 § 5

Begreppen *pedagogiska aktiviteter* och *utbildning* har enligt förarbetena samma tillämpningsområde, eftersom båda avser undervisning. Om t.ex. ett seminarium innebär att undervisning bedrivs, utgör det en pedagogisk aktivitet (se lagrådsremissen den 19 augusti 2009, s. 104, avseende prop. 2009/10:15; SFS 2009:1333, SFS 2009:1341 och SFS 2009:1345) – jfr även 12 213 224.

- ”En tjänst i form av tillträde till evenemang som anges i andra stycket och tillhandahålls en beskattningsbar person är omsatt inom landet, om evenemanget faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller tjänster i anknytning till tillträdet.

Första stycket gäller evenemang som är

1. kulturella,
 2. konstnärliga,
 3. idrottsliga,
 4. vetenskapliga,
 5. pedagogiska,
 6. av underhållningskaraktär, eller
 7. liknande dem som anges i 1–6, såsom mässor och utställningar.”
- [5 kap. 11 a § ML]

Enligt HFD:s förhandsbesked HFD 2019 ref. 22 omfattas en femdagarskurs i redovisning som äger rum i ett annat EU-land med deltagare som är beskattningsbara personer av begreppet tillträde till evenemang i 5:11 a, och är därför omsatt utomlands. För sin bedömning hade HFD inhämtat och erhållit förhandsavgörande från EU-domstolen – jfr EU-målet C-647/17 (Srf konsulterna).

- ”Tjänster med anknytning till transportverksamhet såsom lastning, lossning, godshantering och liknande tjänster som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person, är omsatta inom landet om de fysiskt utförs i Sverige. Detsamma gäller tjänster i form av värdering av eller arbeten på en vara som är lös egendom.” [5 kap. 12 § ML]

21 362 150 Kommentar till 5 kap. 12 §

Enligt förarbetena innefattar uttrycket *arbeten på* bl.a. kontroll och analys av varor som är lös egendom (prop. 2009/10:15 s. 108; se även art. 54.2 b i mervärdesskattedirektivet).

- ”En restaurang- eller cateringtjänst är omsatt inom landet, om den fysiskt utförs i Sverige och inte annat följer av 1 § tredje stycket eller 14 §.” [5 kap. 13 § ML]

21 362 160 Kommentar till 5 kap. 13 §

Beträffande distinktionen mellan restaurang- och cateringtjänster är det, enligt förarbetena, i huvudsak en fråga om *var* tjänsten tillhandahålls. Restaurangtjänsten tillhandahålls i säljarens lokal – restaurangen – medan cateringtjänsten tillhandahålls i kundens lokal eller annan plats som kunden anvisar. Angående frågan om bestämning av omsättningsland gäller emellertid att båda slagen av tjänster regleras på samma sätt, dvs. omsättningen anses ske där tjänsterna fysiskt utförs (prop. 2009/10:15 s. 109; art. 55 i mervärdesskattedirektivet). Se dock 5 kap. 14 § ML beträffande ifrågasvarande

slag av tjänster när de utförs ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under den del av en persontransport som genomförs i EU: Om avgångsorten är Sverige, anses tjänsten omsatt i Sverige (prop. 2009/10:15 s. 112).

- ”En restaurang- eller cateringtjänst som fysiskt utförs ombord på tåg under den del av en persontransport som genomförs inom EU är omsatt inom landet, om avgångsorten är belägen i Sverige.

Vid tillämpningen av första stycket gäller vad som föreskrivs i 2 b § andra till femte styckena.” [5 kap. 14 § ML]

- ”En tjänst i form av korttidsuthyrning av transportmedel är omsatt inom landet om transportmedlet faktiskt ställs till förvärvarens förfogande i Sverige.

Med korttidsuthyrning avses att transportmedlet får innehas eller användas under en sammanhängande period om högst

1. 30 dagar, eller
2. 90 dagar, när det gäller fartyg.” [5 kap. 15 § ML]

21 362 170 Kommentar till 5 kap. 15 §

I detta sammanhang är inte definitionen av nya transportmedel i 1 kap. 13 a § ML tillämplig. Med transportmedel förstås här i stället farkoster och anordningar som normalt används för transport av personer eller föremål mellan olika platser, vilket gäller oavsett om de är motordrivna eller inte. Exempel på transportmedel i förevarande fall är bilar, motorcyklar, fritidsbåtar, flygplan, cyklar, jordbrukstraktorer, järnvägsvagnar och släpvagnar. Emellertid framhålls särskilt i förarbetena att containrar inte utgör transportmedel. Beträffande huruvida hyresperioden utgör korttidsuthyrning är hyresavtalet en utgångspunkt, men ger bara en presumtion. Avgörande för bedömningen är i stället ytterst de faktiska förhållandena (prop. 2009/10:15 s. 115; art. 56 i mervärdesskattedirektivet).

- ”En tjänst som avser annan uthyrning av transportmedel än sådan som anges i 15 § och förvärvas av någon som inte är en beskattningsbar person är omsatt inom landet, om förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

En uthyrningstjänst enligt första stycket är dock omsatt utomlands, om

1. den avser en fritidsbåt som faktiskt levereras till förvärvaren i ett annat EU-land än Sverige, och
2. uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i det EU-landet och tjänsten tillhandahålls från sätet eller det fasta etableringsstället.” [5 kap. 15 a § ML]

- ”En tjänst som avser annan uthyrning av transportmedel än sådan som anges i 15 § är omsatt inom landet, om
 1. den tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person,
 2. den avser en fritidsbåt som faktiskt levereras till förvärvaren av tjänsten i Sverige, och
 3. uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige och tjänsten tillhandahålls från sätet eller det fasta etableringsstället.” [5 kap. 15 b § ML]

- ”Telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som förvärfvas av någon som inte är en beskattningsbar person är omsatta inom landet, om förvärfvaren är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

Första stycket gäller inte för tjänster som är omsatta i ett annat EU-land enligt bestämmelser som i det landet motsvarar artikel 58.2 i direktiv 2006/112/EG.

Med *telekommunikationstjänster* avses tjänster för

1. överföring, sändning eller mottagning av signaler, skrift, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektromagnetiska medel, eller
2. överlåtelse eller upplåtelse av en rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning.

Elektroniska tjänster omfattar tjänster såsom tillhandahållande av

1. webbplatser, webbhotell samt distansunderhåll av programvara och utrustning,
2. programvara och uppdatering av denna,
3. bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,
4. musik, filmer och spel, inklusive hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar och evenemang, och
5. distansundervisning.” [5 kap. 16 § ML]

Ang. 5 kap. 16 a och 16 b §§ ML: se 21 363 210.

- Följande tjänster som anges i katalogen nedan är omsatta utomlands, om de tillhandahålls från Sverige av en beskattningsbar person och köparen inte är en beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson) som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett TL:

1. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträttigheter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,
2. reklam- och annonseringstjänster,
3. tjänster av rådgivare, ingenjörer, konsultbyråer, jurister och revisorer och andra liknande tjänster samt databehandling och tillhandahållande av information,
4. bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymmen, samt försäkrings- och återförsäkringstjänster,
5. tillhandahållande av arbetskraft,
6. uthyrning av andra varor som är lös egendom än transportmedel,
7. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som anges i 1 eller från att utöva en viss verksamhet,
8. tillträde till och överföring eller distribution genom
 - a) ett naturgassystem som är beläget inom unionens territorium eller ett gasnät som är anslutet till ett sådant system,
 - b) ett system för el, eller
 - c) ett nät för värme eller kyla,
9. tjänster som är direkt kopplade till sådana tjänster som avses i 13.

Tjänster som enligt föregående st. med pkt 1-9 är omsatta utomlands ska dock anses vara omsatta inom landet, om de faktiskt används och utnyttjas i Sverige. [5 kap. 17 § ML]

21 362 180 Kommentarer till 5 kap. 17 §

Enligt förarbetena avser de tjänster som avses i pkt 3 (rådgivare etc.) i katalogen inte yrkena som sådana, utan det som avses är de tjänster som i huvudsak och

vanligtvis tillhandahålls inom ramen för de uppräknade yrkena. Angående uttrycket *andra liknande tjänster* anses det inte åsyfta några gemensamma beståndsdelar för de heterogena verksamheter som uppräknas, utan vad som avses är tjänster som liknar var och en av dessa verksamheter betraktade var för sig. Vidare ska en tjänst anses som liknande med en av de nämnda verksamheterna när båda har samma syfte (prop. 2013/14:224 s. 133 och 134). Beträffande vad som avses med *faktiskt används och utnyttjas i Sverige* anges i förarbetena att tjänster som ett svenskt företag tillhandahåller en privatperson bosatt i ett TL ska beskattas i Sverige om de faktiskt används och utnyttjas här, varvid följande exempel ges: Ett svenskt nätföretags distribution av el till och för förbrukning i en sommarstuga i Sverige som ägs av en privatperson bosatt i Norge beskattas i Sverige (prop. 2013/14:224 s. 134).

Omfattningen av principen om nollbeskattning avseende export är, som nämnts [se ovan under 1) ang. Export av varor till TL], begränsad för tjänster jämfört med för varor. Emellertid innebär katalogen i 5 kap. 17 § av tjänster som nollbeskattas när de tillhandahålls t.ex. en privatperson i ett TL ändå att nollbeskattningen för export av tjänst till konsumenter är omfattande i praktiken. Det följer av att tjänsterna i katalogen är typiska tjänster som en privatperson kan tänkas förvärva från ett annat land än hemlandet och att tolkningen av omfattningen av vissa av kategorierna av tjänster i pkt 3 i katalogen öppnas upp genom uttrycket *andra liknande tjänster* samt av att pkt 1 angående rättigheter inte är uttömmande utan *liknande rättigheter* till de däri uppräknade också omfattas. Från äldre rätt kan också, ang. omfattningen av uttrycket konsultbyråer i pkt 3, nämnas att det tidigare använda begreppet konsulttjänster var vittomfattande i sig, då konsulttjänster anses utgöra utredande och rådgivande verksamhet inom ekonomiska, administrativa och juridiska områden i vidsträckt bemärkelse (prop. 1989/90:111 s. 105). Vidare mervärdesbeskattas inte heller i Sverige omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till privatpersoner (konsumenter) i utlandet (enligt 5 kap. 16 § jämförd med den allmänna huvudregeln i 5 kap. 1 § första st. ML – jfr D2X).

- Om i stället tillhandahållaren av tjänster i katalogen i 5 kap. 17 § första st. är en beskattningsbar person etablerad i ett TL, och köparen är en person som inte är beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson) och som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, anses, som nämnts [se ovan under 1)], tjänsterna omsatta i Sverige, förutsatt att de faktiskt används och utnyttjas i Sverige. [5 kap. 18 § ML]

21 362 190 Kommentar till 5 kap. 18 §

I detta fall med en tillhandahållare från TL, som har en köpare av tjänsterna i Sverige som inte är beskattningsbar person, ska, som nämnts [se ovan under 1)], tillhandahållaren redovisa svensk utgående moms och betraktas inte som utländsk beskattningsbar person, utan som skatteinlämning momsmässigt sett. Omsättningarna medför skattskyldighet för tillhandahållaren enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1 ML, eftersom de anses ske inom landet (och förvärvsbeskattning inte sker hos kund).

- Beträffande placeringen av omsättningen av en s.k. resetjänst enligt 9 b kap. 4 § ML gäller, som nämnts [se ovan under 2) ang. Omsättning av resetjänster – 9 b kap. 4 § första st.], följande:

En resetjänst är omsatt inom landet om resebyrån har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe (kontor e.d.) här från vilket tillhandahållandet görs (9 b kap. 4 § *första st.* ML; art. 307 i mervärdesskattedirektiv; prop. 2009/10:15 s. 121). Då ska resebyrån redovisa moms på omsättningen enligt reglerna om vinstmarginalbeskattning (VMB) i 9 b kap. ML (9 b kap. 1 § ML), om inte resenären (köparen av resetjänsten) är en beskattningsbar person vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller

återbetalning av ingående moms, varvid resebyrån kan välja att tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML avseende omsättningen i stället för VMB (9 b kap. 6 § ML).

- Dock sker omsättningen utomlands – varvid VMB-momsen blir noll – om resebyrån som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan beskattningsbar person tillhandahållit resebyrån *utanför EU*. Resetjänsten betraktas då som en sådan förmedlingstjänst som utgör exporttjänst enligt 5 kap. 19 § 4, dvs. förmedling av varor och tjänster vilka anses omsatta *utanför EU* enligt den allmänna huvudregeln, 5 kap. 1 § första st., eller enligt 5 kap. 19 § eller 5 kap. 3 a § (9 b kap. 4 § *andra st.* första men. ML).
- Om förvärv avser varor och tjänster som den andra beskattningsbara personen tillhandahållit resebyrån både inom och *utanför EU*, gäller 5 kap. 19 § 4 endast för den del av omsättningen av resetjänsten som avser varor och tjänster tillhandahållna *utanför EU* (9 b kap. 4 § *andra st.* andra men. ML).
[9 b kap. 4 § ML]

21 362 200 Kommentarer till 9 b kap. 4 §

En *resetjänst* är, som nämnts, mer än bara försäljning av personbefordran [se Kommentarer till 5 kap. 9 och 10 §§]. En omsättning av en resetjänst innebär att en resebyrå i eget namn tillhandahåller kunder reseprestationer, men upphandlar för detta ändamål varor och tjänster från andra företag, såsom flygbolag och hotell etc. Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller kunden (resenären) betraktas som omsättning av en enda tjänst, dvs. av den s.k. resetjänsten, och med resebyrå avses även researrangör (9 b kap. 1 § ML; prop. 1994/95:202 s. 62). VMB för resebyråer fungerar så att resebyrån för omsättning av resetjänster ska redovisa svensk VMB-moms på omsättningen av resetjänsten, om resebyrån har sitt kontor e.d. i Sverige. Resebyrån har inte rätt till avdrag eller återbetalning för ingående moms på förvärv av varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo (9 b kap. 3 § ML). I stället för att behöva bedöma var dessa underliggande prestationer till resetjänsten skulle placeras ska resebyrån enbart redovisa utgående moms på vinstmarginalen, vilken utgörs av skillnaden mellan ersättningen för resetjänsten och resebyråns kostnader för just varor och tjänster som tillhandahålls resebyrån av andra beskattningsbara personer och som kommer resenären direkt till godo, såsom persontransport och hotellrum. Beskattningsunderlaget blir således resebyråns marginal (9 b kap. 2 § ML). För sammanhanget får noteras att resebyrån har avdragsrätt för ingående moms på andra kostnader, dvs. på s.k. overheadkostnader såsom bokförings-, revisions- och administrationsutgifter.

Med en resenär som är beskattningsbar person med verksamhet som medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms avses en sådan person som är skatteinlämning momsmässigt, och är avdrags- eller återbetalningsberättigad i sin verksamhet enligt 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § första st. ML, eller som är utländsk beskattningsbar person. I sistnämnda hänseende kan resenärens verksamhet, förutsatt att denne inte har omsatt varor eller tjänster i Sverige under aktuell återbetalningsperiod, vara återbetalningsberättigande enligt reglerna om återbetalning till utländska beskattningsbara personer, 10 kap. 1-3 §§ och 19 kap. 24 § ML (se även 19 kap. 1 och 2 §§ ML och 5-9 §§ MF; och dessutom rådets direktiv 2008/9/EG om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt mervärdesskattedirektivet av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat samt 19 kap. 22 § ML och rådets

trettonde direktiv 86/560/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium).

Vid tillämpning av vinstmarginalsystemet för resebyråer i 9 b kap. ML anges i 11 kap. 8 § 15 ML att fakturan till resenären ska innehålla uppgiften *vinstmarginalbeskattning för resebyråer*.
[Se även SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.5]

21 362 300 Undantag från 5 kap. 4-18 §§ och 9 b kap. 4 §, enligt 5 kap. 19 §

Även om en omsättning av en tjänst anses ske inom landet enligt 5 kap. 4-18 §§ eller 9 b kap. 4 §, kan omsättningen ändå anses ske utomlands enligt 5 kap. 19 § ML (5 kap. 1 § andra st. ML). Ovan har redan särskilt berörts att 5 kap. 19 § 4 utvidgar omfattningen av de situationer då omsättningen av en resetjänst anses ske utomlands i förhållande till vad som gäller enligt 9 b kap. 4 § första st. (se 9 b kap. 4 § andra st. och hänvisningar där till 5 kap. 19 § 4 ML). På samma sätt utvidgar samtliga regler i 5 kap. 19 § omfattningen av de fall då omsättning av en tjänst anses ske i förhållande till 5 kap. 4-18 §§ ML. Sålunda är det av intresse att beakta 5 kap. 19 § ML (prop. 2009/10:15 s. 120-122), som har följande lydelse:

- ”En omsättning av tjänster enligt någon av 4–18 §§ eller 9 b kap. 4 § första stycket anses som omsättning utomlands när det är fråga om
 1. tjänster som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, inräknat upplåtelse av hamnar eller flygplatser, eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg,
 2. lastning, lossning, transport eller andra tjänster i direkt samband med
 - a) export av varor från Sverige eller ett annat EU-land,
 - b) import av varor som omfattas av
 - 9 c kap. 1 §, eller
 - ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från tull eller extern transitering,
 - c) försändelse, transport eller införsel av varor i fri omsättning, vilka införs i Sverige från ett tredje territorium som utgör en del av unionens tullområde, om varorna
 - förflyttas här i landet under ett förfarande för intern unionstransitering enligt unionens tullbestämmelser, om varorna hänfördes till samma förfarande genom en deklaration när de fördes in i landet samt försändelsen eller transporten av dem avslutas utanför Sverige, eller
 - när de förs in i Sverige hade omfattats av 9 c kap. 1 § eller ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från importtullar, om de hade importerats, eller
 - d) införsel av varor till ett annat EU-land om dessa omfattas av det landets tillämpning av art. 61 eller 157.1 a i direktiv 2006/112/EG,
 3. tjänster som består av arbete på lös egendom, om egendomen förvärvats eller importerats för att undergå sådant arbete inom EU och egendomen efter det att arbetet utförts, transporteras ut ur EU av den som tillhandahåller tjänsterna, eller av kunden om denne inte är etablerad inom landet eller för någons räkning,

4. förmedling av varor eller tjänster som görs för någon annans räkning i dennes namn, när omsättningen av dessa anses som en omsättning utanför EU antingen enligt 1 § första stycket eller enligt förevarande paragraf eller 3 a §, och
 5. en varutransporttjänst eller en tjänst som avses i 12 §, om tjänsten tillhandahålls en beskattningsbar person och den uteslutande nyttjas eller på annat sätt tillgodogörs utanför EU.”
- [5 kap. 19 § ML]

Ang. 5 kap. 19 § 3 ML får följande nämnas beträffande regelns bakgrund och resonemang om sjätte direktivet (77/388/EEG) – numera mervärdesskattedirektivet – vad gäller principen om att EU-direktiven har s.k. direkt effekt:

- Att EU:s direktiv har direkt effekt resp. att EU-rätten har företräde framför nationell rätt är principer som grundar sig på EU-målen 26/62 (Van Gend en Loos) resp. 6-64 (Costa).⁹⁹¹ EU-målet 8/81 (Becker) var det första fallet om moms som klart illustrerade direktivens direkta effekt, dvs. att principen om direkt effekt kan återopas av den enskilde inför nationella myndigheter och domstolar vid bristande implementering i ML av en regel i mervärdesskattedirektivet beträffande avsett resultat (jfr art. 288 tredje st. FEUF).⁹⁹²
- I förhandsbeskedet RÅ 2000 ref. 5 hänvisades också till ”Becker”-målet, när SRN bedömde att art. 15.3 i sjätte direktivet – numera art. 146.1 d i mervärdesskattedirektivet – om undantag i vissa fall från skatteplikt vid tillhandahållande av tjänster bestående i arbete på lös egendom hade direkt effekt avseende egendom som förvärvats i Sverige. SRN ansåg att direktivbestämmelsen till sitt innehåll var klar och precis samt att den också var ovillkorlig, varför den hade direkt effekt och skulle ges företräde enligt SRN. Sålunda skulle inte den i 5 kap. 11 § 3 ML avvikande begränsning tillämpas, vilken innebar att regeln endast skulle avse varor som införts i Sverige för tjänsten i fråga för att därefter föras ut till en plats utanför EU.⁹⁹³ HFD fastställde SRN:s besked.⁹⁹⁴
- Genom SFS 2002:1004 anpassades regeln den 1 januari 2003 till direktivbestämmelsen.⁹⁹⁵ För övrigt ändrades beteckningen 11 § till 19 § den 1 januari 2010, genom SFS 2009:1333 (och SFS 2009:1334), och regeln i fråga återfinns numera i 5 kap. 19 § 3 ML.

21 363 000 D2X. Särskilt om telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster

21 363 100 Huvudregel I (5 kap. 5 §)

Om köparen av en tjänst som avses i 5 kap. 16 § ML – telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster – är en beskattningsbar person,

⁹⁹¹ Jag berör bl.a. de båda begreppen och EU-målen i Forssén 2011, avsnitt 1.2.5 samt Forssén 2019 (1), avsnitt 1.2.3.

⁹⁹² Jfr Forssén 2011, avsnitt 1.2.5.

⁹⁹³ Jfr även Forssén 2011, avsnitt 2.3.1 och Forssén 2001 s. 376 och 443. Notera för övrigt en felskrivning i avsnitt 2.3.1 i Forssén 2011, beträffande satsen ”när en viss regel i ML ansågs ha direkt effekt”, där *ML* i stället skulle lyda *sjätte direktivet*.

⁹⁹⁴ I förhandsbeskedet hänvisas under *Rättsfall* till målet RÅ 1996 ref. 50, där HFD ansåg att svensk nationell lagstiftning ang. offentlig upphandling stred mot EG-direktiv på det området.

⁹⁹⁵ Jfr prop. 2002/03:5 s. 49-51.

omfattas tjänsten inte av den undantagsregeln, utan av huvudregel I (5 kap. 5 §) för bedömningen av placeringen av omsättningen av tjänsten, varvid följande gäller.

- Om en beskattningsbar person, säljaren (S), i Sverige (SE) omsätter en tjänst av ifrågavarande slag till en köpare (K) som är beskattningsbar person etablerad i utlandet – annat EU-land eller TL – anses omsättningen ske utomlands och nollbeskattas, om K saknar etablering i SE eller har etablering här men tjänsten tillhandahålls ett fast etableringsställe (kontor eller liknande) som K har utomlands.
- Om S omsätter tjänsten till en sådan K som nämnts och som i stället är etablerad i SE, ska S redovisa utgående moms på omsättningen. Däremot nollbeskattas omsättningen, om K också har fast etableringsställe utomlands till vilket tjänsten tillhandahålls.

Ang. att bestämmelserna om vouchrar i momshänseende som infördes 2019 genom SFS 2018:1333 var avgörande för att minska problem med transaktioner med vouchrar i samband med reglerna som, genom SFS 2014:941, infördes den 1 januari 2015 om platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster och tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg (21 363 200-21 363 230): se under 12 216 114.

21 363 200 Undantagsregeln 5 kap. 16 § respektive de särskilda ordningarna

21 363 210 5 kap. 16 §

Om K är en person som inte är beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson), aktualiseras undantagsregeln i 5 kap. 16 § ML för placeringen av omsättning av ifrågavarande slag av tjänster ML – telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster – vilken infördes den 1 januari 2015, genom SFS 2014:941 och eventuellt också de s.k. särskilda ordningarna, vilka infördes den 1 januari 2015 i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, genom SFS 2014:942. Följande gäller beträffande 5 kap. 16 §:

- Om K exempelvis är en privatperson och bosatt i SE, anses S – enligt 5 kap. 16 § första st. – omsätta sådan tjänst i SE och ska redovisa utgående moms.
- Om en sådan K inte är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i SE, anses omsättningen av tjänsten ha ägt rum utomlands, varvid svensk moms inte redovisas av S, oavsett om konsumtionsstaten är ett annat EU-land eller ett TL (jfr 5 kap. 16 § första st., som i så fall inte placerar omsättningen i SE, varför omsättningen placeras utomlands enligt 5 kap. 1 § första st. andra men. ML).
 - Genom införandet av ett nytt andra st. i 5 kap. 16 § den 1 januari 2019, genom SFS 2018:1868, gäller en beskattningslandströskel för ifrågavarande slag av tjänster. Den innebär att omsättningar som görs av en S i ett annat EU-land och som omfattas av beskattningslandströskeln för tjänsterna i fråga i det landet inte anses omsatta här.⁹⁹⁶

⁹⁹⁶ Se prop. 2017/18:295 s. 27 och 28. Ändringarna är föranledda av att art. 58 mervärdesskattedirektivet i enlighet med rådets direktiv (EU) 2017/2455 numera har två punkter, där pkt 1 motsvarar den tidigare lydelsen av art. 58 och pkt 2, dvs. art. 58.2, innehåller de nya bestämmelserna om omsättningströskeln etc. som den 1 januari 2019 har implementerats i ML genom 5 kap. 16 § andra st., 16 a och 16 b §§.

- Genom 5 kap. 16 a § ML, som också infördes genom SFS 2018:1868 den 1 januari 2019, har en s.k. omsättningströskel införts för ifrågavarande slag av tjänster. Den innebär att tjänsterna i fråga är omsatta inom landet (SE) även i andra fall än de som avses i 5 kap. 16 § första och andra st. ML.⁹⁹⁷ Villkoren är följande:
 1. S. är etablerad i SE men saknar etablering etc. i något annat EU-land,
 2. K. är en förvärvare av tjänsterna som inte är en beskattningsbar person och är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EU-land, och
 3. det sammanlagda värdet, exkl. moms, av dessa tjänster överstiger inte 99 680 kr under innevarande kalenderår och översteg inte heller detta belopp under det närmast föregående kalenderåret.

Om nyss nämnda omsättningströskeln i 5 kap. 16 a § överskrids, är tjänsterna i fråga omsatta utomlands. Det följer av första st. i 5 kap. 16 b §, som också infördes i ML den 1 januari 2019 genom SFS 2018:1868. Det gäller enligt den bestämmelsen från och med den omsättning som medför att tröskelbeloppet 99 680 kr exkl. moms överskrids. Emellertid framgår av andra st. i 5 kap. 16 b § att S alltid kan välja att tillämpa de vanliga reglerna om omsättningsland för ifrågavarande slag av tjänster. Om S vill tillämpa de vanliga reglerna, måste S ansöka hos SKV om ett beslut om detta. SKV ska då besluta att tjänsterna är omsatta utomlands, och beslutet gäller tills vidare. För den S som fått ett sådant beslut gäller en karenstid såtillvida att denne inte får tillämpa beskattningslandströskeln i 5 kap. 16 a § igen förrän efter utgången av det andra kalenderåret efter det kalenderår då beslutet fattades.⁹⁹⁸

För övrigt får nämnas att om en tjänst tillhandahålls via elektronisk post, ska det i sig inte innebära att tjänsten är en sådan elektronisk tjänst som avses i 5 kap. 16 § fjärde st. ML (18 c § MF; bilaga II i mervärdesskattedirektivet; prop. 2013/14:224 s. 56).

Här får nämnas att uppgifter i 21 363 210-21 363 230 också nämns något i samband med redogörelsen för de särskilda reglerna för vouchrar i momshänseende: se under 12 216 114.

21 363 220 De särskilda ordningarna

Om S och K är etablerade i olika länder, kan S enligt lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för moms för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster – under vissa förutsättningar – välja att tillämpa särskilda ordningar i stället för allmänna bestämmelser för redovisning av moms inom EU avseende ifrågavarande slag av tjänster. De särskilda ordningarna infördes den 1 januari 2015 i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, genom SFS 2014:942, och utgörs av:

- tredjelandsordningen, som innebär att tillhandahållaren är en beskattningsbar person etablerad i ett TL (inte etablerad inom EU) och köparen av ifrågavarande slag av tjänster är en person i ett EU-land som inte är en beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson); och
- unionsordningen, som innebär att tillhandahållaren är en beskattningsbar person etablerad i ett EU-land och köparen av ifrågavarande slag av tjänster är en person i ett annat EU-land som inte är en beskattningsbar person (utan t.ex. en privatperson).

⁹⁹⁷ Jfr prop. 2017/18:295 s. 28.

⁹⁹⁸ Jfr prop. 2017/18:295 s. 28.

Schematiskt kan de fall då S kan ansöka hos SKV om att tillämpa de särskilda ordningarna i SE, och i så fall vilken av dem, beskrivas enligt följande:

Förutsättningar		Tillämplig särskild ordning
K, t.ex. privatperson bosatt i annat EU-land	S etablerad i SE	Unionsordningen (SE identifieringsstat)
K, t.ex. privatperson bosatt i SE	S etablerad i TL.	Tredjelandsordningen (SE identifieringsstat)
<p>Undantag: Om S redan är momsregistrerad på <i>annan grund</i> i SE (dvs. för annan omsättning än avseende ifrågavarande slag av tjänster), kan S inte tillämpa unionsordningen, utan tillämpar bara de allmänna reglerna i ML.</p> <p>Däremot kan en S som är ett tredjelandsföretag, genom en ändring i 4 a § 1 lagen (2011:1245) om särskilda ordningar [...] den 1 januari 2019 (SFS 2018:1869), numera tillämpa tredjelandsordningen även om en sådan S ska vara momsregistrerad i SE eller i ett annat EU-land på <i>annan grund</i>, dvs. av annan anledning än att S använder särskild ordning för omsättningar av ifrågavarande slag av tjänster (jfr prop. 2017/18:295 s. 30).</p>		

21 363 230 Kommentarer till de särskilda ordningarna⁹⁹⁹

Grundtanken med de särskilda ordningarna för moms för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster är att beskattningen ska ske i konsumtionsstaten, dvs. i det EU-land där köpare som inte är en beskattningsbar person (dvs. framför allt en privatperson), och som förvärfvar ifrågavarande slag av tjänster, är bosatt.¹⁰⁰⁰

Om S är en utländsk beskattningsbar person etablerad i TL, och önskar tillämpa tredjelandsordningen här, ansöker S hos SKV på elektronisk väg om att erhålla ett s.k. identifieringsbeslut, varvid sådant beslut innebär att SE blir den s.k. identifieringsstaten.¹⁰⁰¹ Detsamma gäller om S är en beskattningsbar person etablerad i SE med kunder som är privatpersoner boende i annat EU-land, varvid S ansöker hos SKV om att tillämpa unionsordningen. Om S är en utländsk beskattningsbar person etablerad i annat EU-land med kunder som är privatpersoner boende i SE, kan S ansöka hos skattemyndighet i sitt hemland om att tillämpa unionsordningen.

Om det är möjligt för S att välja någon av de båda särskilda ordningarna och så sker, tillämpas den, när ansökan ska lämnas till SKV, i stället för att S momsregistrerar sig i SE enligt de allmänna bestämmelserna i ML och SFL. De särskilda ordningarna regleras i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för moms för

⁹⁹⁹ Se även Forssén 2019 (9) s. 63-65.

¹⁰⁰⁰ Jfr även Rendahl 2009 s. 187, 188 och 253-260 ang. bestämningen av platsen för omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster före och efter ändringarna den 1 januari 2015 därvidlag i mervärdesskattedirektivet, genom omsättningslandsdirektivet för tjänster (2008/8/EG). Jfr 12 213 235.

¹⁰⁰¹ Följande får nämnas ang. ansökan till SKV om identifieringsbeslut i detta fall. Enligt 3 § andra st. 1 förordningen (2011:1262) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, som har ändrats den 1 januari 2019 (genom förordningen SFS 2018:1870), ska tredjelandsföretaget till sin ansökan också lämna till SKV en försäkran om att det inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i SE eller i ett annat EU-land.

telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, och infördes den 1 januari 2015 genom SFS 2014:942. Förfarandet för de särskilda ordningarna styrs i vissa delar – till skillnad från de allmänna reglerna i ML och SFL – av den s.k. tillämpningsförförordningen, dvs. av rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011, som är direkt tillämplig i SE och därför inte kommer att implementeras i ML eller SFL. Om konsumtionsstaten är ett annat EU-land än SE, vidarebefordrar SKV deklara-tionsuppgifter och betalning av moms till konsumtionsstaten.

Om S har erhållit ett identifieringsbeslut från SKV, redovisar S moms avseende omsättning av ifrå-gavarande slag av tjänster till privatpersoner etc. i en särskild mervärdesskattedeklaration som lämnas till SKV på elektronisk väg. En sådan särskild mervärdesskattedeklaration ska ha kommit in till SKV senast den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång, varvid redovisad moms samtidigt ska ha betalats genom insättning i euro på SKV:s konto för inbetalningar som görs enligt de särskilda ordningarna.¹⁰⁰² Följande får också i korthet nämnas:

- Om den beskattningsbara personen redan har ett annat EU-land som identifieringsstat kan denne inte också ha SE som identifieringsstat. Det gäller för såväl tredjelandsordningen som unionsordningen.¹⁰⁰³
- Om ett företag har sitt säte i ett EU-land, och således unionsordningen kan aktualiseras, ska detta land vara identifieringsstat.
- Tredjelandsordningen innebär att även om tillhandahållare etablerad utanför EU omsätter tjänster till privatpersoner etc. i flera EU-länder kan denne välja att ha endast ett land som kontaktpunkt inom EU och momsregistrera sig där. Om vederbörande väljer SE, finns det inget krav på omsättning i SE som konsumtionsstat, utan omsättningen kan också ha skett i något annat EU-land.
- En beskattningsbar person kan bli utesluten från en särskild ordning. Denne kan t.ex. få sitt identifieringsbeslut återkallat till följd av att ständigt ha brutit mot reglerna i en särskild ordning
- En beskattningsbar person är bunden under viss tid av sitt val av identifieringsstat. Den tiden är, för tredjelandsordningen, två kalenderkvartal från och med dagen för valet att upphöra med att använda den särskilda ordningen samt, för unionsordningen, det aktuella kalenderår varunder

¹⁰⁰² I sammanhanget får också nämnas följande ang. faktureringsreglerna i 11 kap. ML. Enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § ML ska faktureringsreglerna i 11 kap. ML tillämpas på omsättningar som görs inom landet (SE). Genom att ett tredje st. har införts i 11 kap. 13 § ML den 1 januari 2019, genom SFS 2018:1868, har ytterligare ett fall införts ang. när faktureringsreglerna i 11 kap. ML ska tillämpas på omsättningar som görs i ett annat EU-land. Det gäller när en beskattningsbar person som omfattas av ett identifieringsbeslut i SE gör omsättningar av något av ifrå-gavarande slag av tjänster i ett annat EU-land. Även då ska således faktureringsreglerna i 11 kap. ML tillämpas. Det innebär dock att det i majoriteten av sådana fall inte behöver utfärdas någon faktura som uppfyller innehållskraven enligt 11 kap. ML, eftersom det inte finns något sådant faktureringskrav för ifrå-gavarande slag av tjänster i 11 kap. 1 § andra st. när de tillhandahålls privatpersoner (se 31 210 000). Jfr prop. 2017/18:295 s. 29.

¹⁰⁰³ I sådant fall gäller dessutom, enligt fjärde st. i 11 kap. 12 § ML, vilket har införts i det lagrummet den 1 januari 2019 genom SFS 2018:1868, att beskattningsbara personer som gör omsättningar av något av ifrå-gavarande slag av tjänster, och som omfattas av identifieringsbeslut i ett annat EU-land, och sålunda har det landet som identifieringsstat, ska tillämpa faktureringsbestämmelserna i det EU-landet i stället för faktureringsreglerna i 11 kap. ML, även om omsättningen sker i SE (se 31 210 000). Jfr prop. 2017/18:295 s. 29.

identifieringsbeslutet om att använda den särskilda ordningen fattades och de två närmast följande kalenderåren.

- För den som har erhållit ett identifieringsbeslut från SKV (dvs. SE är identifieringsstat) eller från myndighet i annat EU-land är dokumentationsskyldig, och ska, genom att se till att det finns underlag för de omsättningar som omfattas av beslutet, ha så detaljerade räkenskaper att SKV kan avgöra om en särskild mervärdesskattedeclaration eller en motsvarande deklARATION som lämnats i ett annat EU-land är korrekt.

[Lag (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster (enligt SFS 2014:942, prop. 2013/14:224 s. 73-75, 95-96, 132 och 140-153), 2 kap. 4 § SFL (enligt SFS 2014:943), förordning (EU) nr 282/2011, art. 357-369 och 369a-369k i mervärdesskattedirektivet och rådets förordning (EU) nr 967/2012 om ändring i EU-förordning 282/2011].

Enligt rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 gäller från och med 2015 vissa presumtioner angående var köparen av ifrågavarande slag av tjänster är etablerad. SKV sammanfattar dessa presumtioner enligt följande i sitt ställningstagande 2014-11-13 (dnr 131 622690-14/111):

Telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster som tillhandahålls till en icke beskattningsbar person ska anses omsätta inom landet om köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. För att avgöra var köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas noterar SKV att vissa presumtioner har införts som innebär följande.

- Om tillhandahållandet kräver att köparen är fysiskt närvarande på en specifik plats för att det ska kunna bli ett tillhandahållande presumeras att köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas på denna plats.
- Om en tjänst säljs via en fast marklinje presumeras att köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas på den plats där den fasta marklinjen är installerad.
- Om en tjänst säljs via ett mobilt nät presumeras att köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i det land som identifieras genom det mobila landsnumret för det SIM-kort som används när tjänsterna tas emot.
- Om en tjänst kräver en dekodare eller liknande anordning presumeras att köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas på den plats där dekodern eller liknande anordningen finns eller, om den platsen inte är känd, den plats dit programkortet skickas för att användas där.
- Om någon av ovan angivna presumtioner inte kan tillämpas presumeras att köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas på den plats som identifieras som sådan av säljaren med hjälp av två icke motstridiga bevishandlingar.

SKV noterar också att det finns möjlighet för säljaren att motbevisa de olika presumtionerna om det finns information som kan användas för att fastställa köparens faktiska plats. SKV avslutar sin sammanfattning med att SKV också har möjlighet att motbevisa en presumtion när det finns tecken på missbruk eller oegentligheter från säljarens sida.

Den som redovisar svensk moms för ifrågavarande slag av tjänster genom tredjelandsortningen eller unionsordningen har inte avdragsrätt för ingående moms. I stället kan ingående moms som betalats i SE för verksamheter som omfattas av dessa ordningar återfås efter ansökan. För återbetalning av sådan ingående moms får den som

omfattas av tredjelandsordningen tillämpa reglerna om återbetalning till utländska beskattningsbara personer. För den som omfattas av unionsordningen sker ansökan om och återbetalning av ingående moms erlagd i SE genom det elektroniska förfarandet för beskattningsbara personer vilka inte är etablerade i det återbetalande EU-landet men i annat EU-land. Ansökan ska göras till SKV genom den för ändamålet inrättade elektroniska portalen i det EU-land där den beskattningsbara personen är etablerad [8 kap. 1 a §, 10 kap. 4 a § och 19 kap. 1 och 30 §§ ML (enligt SFS 2014:940); prop. 2013/14:224 s. 135-139]. Om den som tillämpar unionsordningen är eller ska vara momsregistrerad i SE för annan verksamhet, t.ex. till följd av distansförsäljning av varor hit [se AA2 c)], bestäms avdrags- eller återbetalningsrätt i stället av de allmänna bestämmelserna i ML och momsdeklaration lämnas enligt SFL även för förvärv för att skapa ifrågakarande slag av tjänster (prop. 2013/14:224 s. 135).

Vidare gäller särskilt angående en *utländsk mervärdesskattegrupp etablerad i ett annat EU-land*, när den inom ramen för en särskild ordning redovisar moms för tillhandahållande inom landet av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar eller elektroniska tjänster, att det är gruppen som är att anse som skattskyldig här, dvs. i konsumtionsstaten SE [1 kap. 2 § första st. 1 a ML (enligt SFS 2014:941), prop. 2013/14:224 s. 83, 139 och 140].

För övrigt får nämnas att SKV, med anledning av reglerna om särskilda ordningar för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, har infört en ny e-tjänst för att underlätta redovisningen av moms för företag som kan och önskar välja att tillämpa dessa ordningar. Tjänsten är frivillig och kallas *Mini One Stop Shop* (MOSS) eller MOSS (VoeS), där VoeS står för VAT on e-services. Den tidigare tjänsten VoeS ersätts den 1 januari 2015 av MOSS (Voes), och återfinns på www.skatteverket.se. Det är säljaren som ansvarar för att redovisa och betala momsen på tjänsterna [www.skatteverket.se; prop. 2013/14:224 s. 74].

Det är dessutom av praktiskt intresse bl.a. i förevarande sammanhang att EU-kommissionen tillhandahåller tjänsten *VIES-on-Internet* på www.europa.eu, där det går att kontrollera om en köpare av ifrågakarande slag av tjänster är momsregistrerad, och därmed själv ska betala momsen för sitt förvärv av tjänst (prop. 2002/03:77 s. 47; prop. 2013/14:224 s. 65). I sådant fall aktualiseras således inte de särskilda ordningarna för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, utan de allmänna reglerna i ML och SFL gäller.

**30 000 000 SEKTION 3 – FORMELLA REGLER OCH
REDOVISNINGSREGLER OM MOMS¹⁰⁰⁴**

¹⁰⁰⁴ Jfr även Forssén 2019 (9) s. 17 samt Forssén 2019 (10).

31 000 000 Registreringsskyldighet till moms och faktureringskyldighet avseende moms

31 100 000 Registreringsskyldighet till moms

I Forssén 2011 var den enda förfarandemässiga fråga som jag tog upp i det arbetet bifråga E, vilken jag i visst hänseende har berört också i detta arbete (jfr under 12 213 240). I förevarande avsnitt får jag återknyta till att bifråga E i Forssén 2011 också gällde problem med att begreppet skattskyldig används i reglerna om momsregistrering, vilket också är fallet numera – se 7 kap. 1 § första st. 3 SFL. Innan jag går vidare med registreringskyldigheten i förevarande avsnitt, får jag nämna följande:

- I Forssén 2011 bedömde jag att rättigheter och skyldigheter beträffande mervärdesskatten uppkommer på grund av faktiska förhållanden, och är således inte beroende av formella regler såsom registreringen. Exempelvis skattskyldigheten är – enligt EU-domstolens praxis i målen C-400/98 (Breitsohl), pkt 38, C-10/92 (Balocchi), pkt 27, och förenade målen C-110/98-C-147/98 (Gabalfrisa m.fl.), pkt 55 – inte avhängig formellt beslut från SKV. ML är förenlig med EU-rätten i det hänseendet. HFD uttrycker t.ex. i målet RÅ 2002 not. 26 – med hänvisning till bl.a. målet RÅ 1987 ref. 115 – att frågan om återbetalning av ingående moms enligt den särskilda regeln 10 kap. 9 § ML om återbetalningsrätt under uppbyggnadsskede ”har ... i sig inget samband med registrering” (jfr ang. 10:9 under 31 210 000).¹⁰⁰⁵

Regler om att i princip samtliga som är skattskyldiga enligt ML ska momsregistrera sig infördes vid Sveriges EU-inträde 1995, eftersom EU:s kontrollsystem kräver det (prop. 1994/95:57 s. 91 och 92; prop. 1996/97:100 Del 1 s. 528). Den som är skattskyldig enligt ML ska momsregistrera sig hos Skatteverket (SKV), enligt 7 kap. 1 § första st. 3 SFL. Detsamma gäller enligt 7 kap. 1 § första st. 4 SFL den som gör från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster (jfr 11 100 000).

Ang. att retroaktiv registrering enligt reglerna om frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelse i 9 kap. ML inte är möjlig sedan 2001: jfr under 12 212 211.

Den som enbart är skattskyldig på grund av UIF av punktskattepliktiga varor eller av nya transportmedel ska senast 35 dagar efter sådant UIF lämna en särskild skattedeklaration till SKV (7 kap. 1 § första st. 3 SFL;

¹⁰⁰⁵ Se Forssén 2011, avsnitt 6.1 och även avsnitt 1.1.5.3. Bifråga E analyserades för övrigt i avsnitt 6.3 i Forssén 2011. HFD hänvisar i RÅ 2002 not. 26 även till målet RÅ 1997 ref. 16, som jag berör bl.a. i avsnitt 3.2 i Forssén 2011, och också tar upp ang. registrering till moms under 12 213 212.

2 a kap. 3 § första st. 1 och 2 ML samt 26 kap. 7 § andra st., 24 § 1 och 35 § SFL – jfr AA3 och även AA2 b), dvs. 21 313 000 och 21 312 000). En utländsk beskattningsbar person gör inte omsättningar i Sverige för vilka denne blir skattskyldig här. I annat fall skulle denne inte längre ha karaktären av utländsk beskattningsbar person, utan betraktas momsmässigt som skatteinlämning och omfattas av registreringskyldighet, även om omsättningen inom landet endast vore en tillfällig, enstaka omsättning. En utländsk beskattningsbar person kan dock ha momsutgifter i Sverige, trots att denne inte gör omsättningar i Sverige – t.ex. om vederbörande bor på hotell, besöker utställningar och mässor i Sverige etc. Den utländska beskattningsbara personen får då vända sig till SKV med en ansökan om återbetalning av ingående moms: enligt 19 kap. 1 § första st. ML, om denne är etablerad i annat EU-land; och enligt 19 kap. 22 § ML, om vederbörande är etablerad i tredje land. Om en beskattningsbar person gör omsättningar i Sverige, och har återbetalningsrätt för ingående moms, trots att skyldighet att redovisa utgående moms för omsättningarna inte föreligger, måste denne momsregistrera sig – för att på vanligt sätt kunna utöva den rätten i en momsdeklaration (*7 kap. 1 § första st. 4 SFL*).

Vidare är den som gör UIF som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML registreringskyldig, dvs. utländsk beskattningsbar person vars UIF undantas från skatteplikt om rätt till återbetalning av momsen ändå föreligger enligt reglerna om återbetalning till utländska beskattningsbara personer (*7 kap. 1 § första st. 5 SFL*).

Ett specialfall av registreringskyldighet föreligger för utländsk beskattningsbar person från annat EU-land, nämligen om vederbörande har rätt till återbetalning av ingående moms enligt reglerna om återbetalning till utländska beskattningsbara personer, men denne varken har det elektroniska förfarandet för återbetalning enligt unionsordningen eller det vanliga skatteförfarandet att tillgå för att utöva den rätten (*7 kap. 1 § första st. 6 SFL*; prop. 2009/10:15 s. 200, 201 och 232).

Vidare är en beskattningsbar person som är etablerad i Sverige registreringskyldig också när denne omsätter tjänst för vilken köpare i annat EU-land är skattskyldig, dvs. omfattas av omvänd skattskyldighet (*7 kap. 1 § första st. 7 SFL*; prop. 2009/10:15 s. 123, 124 och 232).

För övrigt finns även en särskild regel om registreringskyldighet för den som är skyldig att jämka ingående moms avseende s.k. investeringsvaror enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9-13 §§ ML, nämligen *7 kap. 1 § första st. 8 SFL*, vilket anses nödvändigt eftersom att vara skyldig att jämka inte är detsamma som att vara skattskyldig (prop. 2010/11:165 Del 2 s. 718). Jfr även 12 213 124.

I RÅ 1988 ref. 143 har HFD tillämpat bestämmelsen i 28 § FPL om inhibition i mål ang. avregistrering från moms. HFD anförde att dåvarande länsskattemyndighetens – numera SKV – beslut om avregistrering visserligen inte var avgörande för bolagets i fråga materiella skattskyldighet eller dess redovisningsskyldighet, varvid HFD hänvisade till RÅ 1987 ref. 115, men HFD ansåg att avregistreringen kunde antas få betydande praktiska konsekvenser för bolaget och att det kunde inte hållas för osannolikt att den störde eller skadade bolaget i dess relationer till uppdragsgivare. HFD bedömde sålunda att det förelåg tillräckliga skäl för inhibition av länsskattemyndighetens beslut om avregistrering från moms avseende bolaget.¹⁰⁰⁶

Ang. redovisningsregler om moms: jfr under 32 100 000.

31 200 000 Fakturerings- och dokumentationsskyldighet

31 210 000 Förhållandet mellan skattskyldighet, redovisningsskyldighet och faktureringskyldighet samt avdragsrätt

De skatterättsliga reglerna om fakturerings- och dokumentationsskyldighet återfinns framför allt i 11 kap. mervärdesskattelagen (1994:200), ML, mervärdesskatteförordningen (1994:223), MF, 39 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, och 9 kap. 1 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261), SFF.

- Faktureringsreglerna i 11 kap. ML och MF baseras på EU:s faktureringsdirektiv 2010/45/EU, som har ersatt det tidigare faktureringsdirektivet 2001/115/EG.
- I EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), mervärdesskattedirektivet, återfinns faktureringsreglerna i art.217-240.
- Det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU genomfördes i ML genom SFS 2012:342 den 1 januari 2013.

¹⁰⁰⁶ I RÅ 1988 ref. 143 hänvisas under *Rättsfall*, förutom till RÅ 1987 ref. 115, till RÅ 1986 ref. 67. Dessutom får för sammanhanget RÅ 1990 ref. 20 nämnas. Där ansåg HFD att det inte förelåg något formellt hinder mot att enligt 28 § FPL pröva allmänt ombuds hos dåvarande länsskattemyndigheten (numera SKV) yrkande om inhibition av dom varigenom länsrätt (numera förvaltningsrätt) förordnat om återbetalning av överskjutande ingående moms. I det målet hänvisas under *Rättsfall* till bl.a. RÅ 1975 ref. 60, RÅ 1986 ref. 67 och RÅ 1988 ref. 143. Jag berör RÅ 1988 ref. 143 även i Forssén 2001, s. 90.

För övrigt utfärdar SKV bl.a. s.k. ställningstaganden om faktureringsreglerna.

Innan framställningen fortsätter med bl.a. frågorna om *vem* som är faktureringskyldig, i *vilka* situationer skyldigheten uppkommer och *hur* den ska fullgöras samt *när* faktureringskyldigheten ska fullgöras och *vad* fakturan ska innehålla, beskrivs här översiktligt hur begreppen skattskyldighet, redovisningsskyldighet och faktureringskyldighet samt avdragsrätt enligt ML förhåller sig till varandra.

En beskattningsbar person¹⁰⁰⁷ blir *skattskyldig*, enligt huvudregeln därom, vid omsättning inom landet av varor eller tjänster som är *skattepliktig* och görs av den beskattningsbara personen i denna egenskap.¹⁰⁰⁸ Skattskyldigheten innebär att vederbörande är skyldig att redovisa utgående moms till staten bl.a. för en sådan omsättning.¹⁰⁰⁹ Reglerna om *redovisningsskyldighet* återfinns i 13 kap. ML, och de är oberoende av om faktureringskyldighet inträtt. *Faktureringskyldigheten* bestäms i 11 kap. 1 § ML, och enligt huvudregeln i första st. i lagrummet uppkommer den skyldigheten för omsättning av varor eller tjänster som den beskattningsbara personen gör till en annan beskattningsbar person.

- Faktureringskyldighetens uppkomst är således inte beroende av att aktuell omsättning ska vara skattepliktig (enligt 3 kap. ML). Faktureringskyldighet kan också avse omsättningar som inte leder till skyldighet att redovisa utgående moms (skattskyldighet).
- Om skattskyldighet uppkommit, kan redovisningsskyldighet ha uppkommit för den beskattningsbara personen även om faktureringskyldigheten inte har inträtt, eftersom faktureringsreglerna i ML i allmänhet inte stipulerar någon tidsgräns för fakturas utfärdande.¹⁰¹⁰ Redovisningsskyldigheten för utgående moms uppkommer – oavsett om faktura utfärdats eller inte – för den redovisningsperiod under vilken omsättningen som föranlett skattskyldighet har eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed, enligt huvudregeln i 13 kap. 6 § 1 ML. Är det fråga om förskott eller a conto avseende beställd vara eller tjänst, uppkommer redovisningsskyldigheten redan för den redovisningsperiod under vilken den

¹⁰⁰⁷ Se 4 kap. 1 § första st. ML.

¹⁰⁰⁸ Se 1 kap. 1 § första st. 1 ML.

¹⁰⁰⁹ Se 1 kap. 8 § första st. ML.

¹⁰¹⁰ Se prop. 2003/04:26 s. 42, 48 och 84.

beskattningsbara personen har tagit emot förskotts- eller a conto-betalningen.¹⁰¹¹

- I 31 230 000 anges vissa fall där ML särskilt stipulerar en tidsgräns för fakturas utfärdande.

Faktureringsreglerna i 11 kap. ML är till för de kontrollbehov som mervärdesskatten ställer utöver kraven enligt bokföringslagen (1999:1078), BFL, på redovisningen av utgående och ingående moms i ett företags verksamhet.

Tillämpningsområdet för de särskilda faktureringsreglerna enligt 11 kap. ML bestäms enligt följande:

11 kap. 12 §

- 1 st.** ”Bestämmelserna i detta kapitel ska tillämpas på omsättningar av varor eller tjänster inom landet enligt 5 kap. och 9 b kap. 4 § första stycket.
- 2 st.** Första stycket gäller dock inte om
1. leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten görs från ett annat EU-land av en beskattningsbar person som inte är etablerad i Sverige eller vars fasta etableringsställe här inte medverkar i omsättningen, och
 2. köparen är skyldig att betala mervärdesskatten.
- 3 st.** Trots vad som anges i andra stycket gäller första stycket i de fall faktura utfärdas av köparen.
- 4 st.** Bestämmelserna i detta kapitel ska inte tillämpas på omsättningar av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster inom landet av en beskattningsbar person som omfattas av ett beslut i ett annat EU-land som motsvarar ett identifieringsbeslut enligt 4 § lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.”¹⁰¹²

11 kap. 13 §

- 1 st.** ”Bestämmelserna ska också tillämpas på omsättningar av varor eller tjänster som enligt avdelning V i rådets direktiv 2006/112/EG anses ha gjorts i ett annat EU-land, om
1. säljaren

¹⁰¹¹ Se 13 kap. 6 § 3 och 1 kap. 3 § andra st. första men. ML.

¹⁰¹² Fjärde st. i 11 kap. 12 § ML har införts den 1 januari 2019 genom SFS 2018:1868. Därigenom har ytterligare ett undantag införts från huvudregeln i första st. i lagrummet om att faktureringsreglerna i 11 kap. ML ska tillämpas på omsättningar inom landet. Undantaget innebär att beskattningsbara personer som inom landet (Sverige) gör omsättningar av något av de i fjärde st. nämnda slagen av tjänster och som omfattas av identifieringsbeslut i ett annat EU-land (jfr 21 363 230), och sålunda har det landet som identifieringsstat, i stället ska tillämpa de faktureringsbestämmelser som gäller i det EU-landet. Jfr prop. 2017/18:295 s. 29.

- a) har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige och leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten inte görs från ett fast etableringsställe i ett annat land,
 - b) har ett fast etableringsställe i Sverige från vilket leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten görs, eller
 - c) varken i Sverige eller utomlands har ett säte eller fast etableringsställe men är bosatt eller stadigvarande vistas här,
2. säljaren inte är etablerad i det EU-land där omsättningen anses ha gjorts eller vars fasta etableringsställe i detta land inte medverkar i omsättningen, och
 3. köparen är skyldig att betala mervärdesskatten.

2 st. Första stycket gäller inte i de fall faktura utfärdas av köparen.

3 st. Bestämmelserna ska också tillämpas på omsättningar av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som görs i ett annat EU-land av en beskattningsbar person som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt 4 § lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.”¹⁰¹³

11 kap. 14 §

”Bestämmelserna ska också tillämpas på omsättningar av varor eller tjänster utanför EU som utgör export enligt 1 kap. 10 §, om säljaren

1. har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige och leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten inte görs från ett fast etableringsställe i ett annat land,
2. har ett fast etableringsställe i Sverige från vilket leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten görs, eller
3. varken i Sverige eller utomlands har ett säte eller fast etableringsställe men är bosatt eller stadigvarande vistas här.”¹⁰¹⁴

I 31 241 000 anges definitionen av faktura enligt ML. Innehavet av ett momsberättigande underlag med alla formella krav på innehåll enligt huvudregeln 11 kap. 8 § ML är enligt bevisregeln 8 kap. 5 § ML en förutsättning för att den skattskyldige ska kunna utöva *avdragsrätt* för en i underlaget – fakturan – debiterad ingående moms.¹⁰¹⁵ EU-domstolen har uttalat att villkoret om innehav av en korrekt faktura, för

¹⁰¹³ Tredje st. i 11 kap. 13 § ML har införts den 1 januari 2019 genom SFS 2018:1868. Genom det tredje st. i lagrummet har ytterligare ett fall införts ang. när faktureringsreglerna i 11 kap. ML ska tillämpas på omsättningar som görs i ett annat EU-land. Det gäller när en beskattningsbar person som omfattas av ett identifieringsbeslut i Sverige (jfr 21 363 230) gör omsättningar av något av de i tredje st. nämnda slagen av tjänster i ett annat EU-land. Dessa beskattningsbara personer ska således tillämpa faktureringsreglerna i 11 kap. ML. Det innebär att det i majoriteten av sådana fall inte behöver utfärdas någon faktura som uppfyller innehållskraven enligt 11 kap. ML, eftersom det inte finns något sådant faktureringskrav för ifrågakvarande slag av tjänster i 11 kap. 1 § andra st. avseende tjänster till privatpersoner. Jfr prop. 2017/18:295 s. 29.

¹⁰¹⁴ Lagrummet 11 kap. 14 § ML har endast ett st.

¹⁰¹⁵ Se art. 178 a) och 226 i mervärdesskattedirektivet samt även prop. 1993/94:99 s. 210, 211 och 217, prop. 1994/95:57 s. 136, prop. 2003/04:26 s. 30, 31, 69 och 70.

att utöva avdragsrätten, tillgodoser ”ett av de syften som eftersträvas med sjätte direktivet, vilket består i att säkerställa uppbörden för mervärdesskatt och skatteförvaltningens kontroll därav”.¹⁰¹⁶

Bevisregeln 8 kap. 5 § ML har sin motsvarighet i art. 178 a) i mervärdesskattedirektivet. I enlighet med EU-domstolens praxis tillgodoser kravet på innehav av en korrekt faktura, för att utöva avdragsrätten, ett av de syften som eftersträvas med mervärdesskattedirektivet. Det syftet är att säkerställa uppbörden för mervärdesskatt och SKV:s kontroll därav.¹⁰¹⁷ Innehållskraven avseende en faktura enligt ML anges i huvudregeln 11 kap. 8 § ML. Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet är art. 226.

För sammanhanget får nämnas att begreppet beskattningsbar person från huvudregeln därom i art. 9.1 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) – mervärdesskattedirektivet – implementerades i 4 kap. 1 § ML, beträffande skattesubjektet, och i 11 kap. ML, beträffande faktureringskyldig, genom SFS 2013:368 den 1 juli 2013. Därmed frikopplades bestämningen av skattesubjektet från inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och begreppet näringsverksamhet däri. Faktureringskyldigheten var inte kopplad till IL, och reformen innebar bara för den skyldigheten att begreppet näringsidkare ersattes med just beskattningsbar person, så att ML numera konsekvent använder det begreppet för bestämningen av skattesubjektet och av vem som är faktureringskyldig. Emellertid används alltjämt begreppet skattskyldig i huvudregeln för att bestämma uppkomsten av avdragsrätten för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten, 8 kap. 3 § första st. ML: ”Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.” Det medför följande problematik:

Att huvudregeln om avdragsrättens uppkomst, 8 kap. 3 § första st. ML, innehåller skattskyldighetsbegreppet som ett nödvändigt rekvisit, jämte det förhållandet att 10 kap. 9 § ML stipulerar särskilda skäl för återbetalningsrätt innan skattepliktiga transaktioner förekommit i verksamheten, kan tolkas på så sätt att det krävs att skattepliktiga transaktioner förekommit i verksamheten, innan avdragsrätten inträder för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten. Det är inte förenligt med EU-domstolens praxis, av vilken det följer att det skulle strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet att kräva att avdragsrätten skulle inträda först när skattepliktig omsättning

¹⁰¹⁶ Se pkt 37 i EU-målet C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel), där hänvisning också sker till pkt 24 i EU-målet C-85/95 (Reisdorf) och till pkt 17 i EU-målet C-141/96 (Langhorst).

¹⁰¹⁷ Se pkt 37 i EU-målet C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel).

förekommit i verksamheten. Avsikten att skapa sådan omsättning avgör i stället avdragsrättens uppkomst enligt huvudregeln i mervärdesskattedirektivet därom, art. 168 a).¹⁰¹⁸ Mot bakgrund av nyss beskriven praxis hos EU-domstolen är för övrigt 10 kap. 9 § obsolet i sig, och bör utmönstras ur ML.¹⁰¹⁹ Den nu beskrivna problematiken berördes inte ens i förarbetena till reformen enligt SFS 2013:368.¹⁰²⁰

Ang. avdragsrättens inträde och räckvidd (omfattning) avseende ingående moms får följande särskilt nämnas beträffande aktiebolag och deras utgifter i samband med börsintroduktion etc.:

- HFD har i målen RÅ 2006 ref. 19 I och II ansett dels att ett bolag hade rätt till avdrag för ingående moms som belöpte på avgifterna till Stockholms fondbörs för noteringen av det bolagets aktier (I), dels att ett bolag hade rätt till avdrag för ingående moms på förvärv av konsulttjänster avseende värdering av bolaget i samband med ett offentligt uppköpserbjudande.

I RÅ 2006 ref. 19 I anförde HFD att avdragsrätten förutsätter att kostnaderna för förvärven i verksamheten utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för utgående skattepliktiga transaktioner, varvid HFD hänvisade till EU-målet C-465/03 (Kretztechnik), pkt 35. Även om det inte fanns något sådant direkt och omedelbart samband mellan ingående och utgående transaktioner, kunde enligt HFD kostnaderna för förvärv utgöra sådana allmänna kostnader i verksamheten som har ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiges hela verksamhet. Även sådana allmänna omkostnader anses utgöra en del av kostnadskomponenterna för ett företags produktion, och kan därför medföra avdragsrätt, vilket HFD anförde med hänvisning till EU-målet C-16/00 (Cibo), bl.a. pkt:erna 32 och 33. HFD ansåg att börsnoteringen syftade till att underlätta kapitalanskaffningen i bolagets yrkesmässiga verksamhet (numera ekonomiska verksamhet), och att den även i övrigt kunde anses vara av väsentlig betydelse för bolagets verksamhet, såsom bolaget hade anfört i målet. Därför kunde enligt HFD de avgifter som bolaget betalade till Stockholms fondbörs anses utgöra allmänna omkostnader som utgjorde komponenter i priset på de skattepliktiga varor och tjänster som bolaget tillhandahöll, och därmed berättiga bolaget till avdrag för den ingående moms som belöpte på avgifterna.

¹⁰¹⁸ Se pkt 23 i EU-målet 268/83 (Rompelman).

¹⁰¹⁹ Se s. 263 i del 1.

¹⁰²⁰ Se mer om problematiken i Forssén 2019 (1), och även i Forssén 2011, där den ursprungligen berördes och utgjorde bifråga D.

I RÅ 2006 ref. 19 II var det fråga om ett bolag som var noterat på Stockholms fondbörs och där ägarna erhöll ett offentligt uppköpserbudande. Enligt börsens noteringsavtal, som bolaget var bundet av i egenskap på börsen, var styrelsen i bolaget skyldig att yttra sig över det offentliga uppköpserbudandet. För att göra det förvärvade bolaget konsulttjänster avseende värdering av bolaget. Eftersom ett av syftena med bolagets notering på Stockholms fondbörs var att underlätta kapitalanskaffningen i bolagets yrkesmässiga verksamhet (numera ekonomiska verksamhet), ansåg HFD – med hänvisning till RÅ 2006 ref. 19 I och EU-målen ”Kretztechnik” (pkt 35) och ”Cibo” (bl.a. pkt:erna 32 och 33) samt till HFD:s förhandsbesked RÅ 2004 ref. 60 – att kostnaderna som var förenade med yttrandet hade ett sådant samband med börsnoteringen att de måste anses utgöra sådana allmänna kostnader som utgjorde komponenter i priset på de skattepliktiga varor och tjänster som bolaget tillhandahöll. Därmed hade enligt HFD bolaget rätt till avdrag för den ingående moms som belöpte på de ifrågavarande konsultarvodena.

- HFD ansåg i målet RÅ 2009 ref. 6 att ett bolag hade rätt till avdrag för den mervärdesskatt som belöpte på avgifter för vissa tjänster som tillhandahållits bolaget av Värdepapperscentralen (VPC). Det var fråga om bl.a. registerhållning, utdrag ur register, meddelanden, analystjänster och ägaromregistreringar. Med hänvisning till RÅ 2006 ref. 19 I och HFD:s hänvisningar däri till EU-målen C-465/03 (Kretztechnik) och C-16/00 (Cibo) ansåg HFD att motsvarande överväganden gjorde sig gällande även för de tjänster som bolaget i aktuellt mål förvärvat från VPC. Bolaget hade därför enligt HFD rätt att dra av den ingående moms som belöpte på avgifterna för dessa tjänster.

Ang. avdragsrätten för ingående moms i samband med värdepappershandel, t.ex. när ett moderbolag i en koncern säljer aktier i dotterbolag: se 12 213 151.

Ang. att jag anser att företagens avdragsrätt för ingående moms på förvärv bör ges en prövning som är frikopplad från IL även beträffande utgifter hänförliga till representation och liknande ändamål, trots att det avdragsförbudet för sådana förvärv i 8 kap. 9 § första st. 2 ML hänvisar till 16 kap. 2 § IL: se 12 213 214. Se under 11 100 000 ang. vissa av de s.k. avdragsförbuden i ML, däribland 8:9 första st. 2 ML.

31 220 000 Vem som är faktureringskyldig, i vilka situationer skyldigheten uppkommer och hur den ska fullgöras

31 221 000 Allmänt om vem som är faktureringskyldig enligt ML

Den som är bokföringskyldig enligt BFL är skyldig att upprätta verifikationer och bokföra affärshändelser enligt BFL. Den som är faktureringskyldig enligt ML är ansvarig för utfärdande av fakturor som uppfyller de särskilda innehållskraven enligt ML, vilka går utöver BFL:s krav på innehåll i verifikationer. Det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU implementerades i ML den 1 januari 2013, och den 1 juli 2013 implementerades mervärdesskattedirektivets begrepp beskattningsbar person i ML, varvid det för faktureringsreglerna innebar att begreppet näringsidkare ersattes med beskattningsbar person (se 31 210 000).

Om faktureringskyldighet föreligger enligt 11 kap. 1 § ML, gäller den omsättningar av varor eller tjänster oavsett om dessa är skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt. Det är bara om undantag särskilt stipuleras i 11 kap. 2 § ML – för vissa undantag från skatteplikt enligt 3 kap. ML – som faktureringskyldighet inte föreligger därvidlag (se 31 223 000). Redan på grund av det gamla faktureringsdirektivet 2001/115/EG ändrades nämligen faktureringskyldigheten enligt 11 kap. 1 § ML den 1 januari 2004, genom SFS 2003:1134, från att kopplas till huruvida skattskyldighet uppkom för en omsättning till att gälla omsättningar inom landet generellt sett från en näringsidkare till en annan näringsidkare eller till en juridisk person som inte är näringsidkare.

För övrigt tolkades därvidlag näringsidkare utifrån mervärdesskattedirektivets beskattningsbar person, eftersom det begreppet inte kopplade till IL såsom var fallet före den 1 juli 2013 med bestämningen av skattesubjektet i 4 kap. 1 § 1 ML enligt dess dåvarande lydelse. Att även begreppet näringsidkare ersattes med beskattningsbar person i 11 kap. 1 § ML – beträffande faktureringsreglerna – den 1 juli 2013 har enbart inneburit att bestämningen av personkretsen av faktureringskyldiga numera också formellt sett överensstämmer med reglerna därom i mervärdesskattedirektivet.

I materiellt hänseende får också nämnas att beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 i mervärdesskattedirektivet och – numera – i 4 kap. 1 § ML i stort sett överensstämmer med vem som är bokföringskyldig enligt BFL. Art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet anger att med beskattningsbar person ”avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat”. I förarbetena till BFL anges att en person är näringsidkare och därmed bokföringskyldig

för ”all verksamhet som är av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig”.¹⁰²¹

Ang. faktureringsreglerna i fråga om *mervärdesskattegrupp* enligt 6 a kap. ML: se 12 202 021.

31 222 000 Reglerna om vem som är faktureringskyldig enligt ML

31 222 100 Huvudregeln om vem som är faktureringskyldig enligt ML

Huvudregeln för vem som är faktureringskyldig enligt ML lyder:

”Varje beskattningsbar person ska säkerställa att faktura utfärdas av den beskattningsbara personen själv eller i dennes namn och för dennes räkning av köparen eller en tredje person, för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan beskattningsbar person eller till en juridisk person som inte är en beskattningsbar person.”¹⁰²²

Sedan det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU genomfördes i ML genom SFS 2012:342 den 1 januari 2013 är huvudregeln således alltså att faktureringskyldighet enligt ML föreligger vid leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster mellan beskattningsbara personer (samt från en beskattningsbar person till en juridisk person som inte är en beskattningsbar person, t.ex. ett holdingbolag).¹⁰²³

- Faktureringskyldigheten enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § första st. ML baseras således dels på förekomsten av en omsättning av vara eller tjänst, vilket i motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, art. 220.1, anges som krav på förekomsten av leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst, dels på kundens status.¹⁰²⁴

I enlighet med huvudregeln är således en beskattningsbar person inte skyldig att ge en faktura det innehåll som stipuleras i 11 kap. 8 § ML vid omsättningar till personer som inte är beskattningsbara personer (utan t.ex. privatpersoner), utan det räcker i sådana fall med att innehållskravet på verifikation enligt BFL uppfylls (se 31 241 000).

¹⁰²¹ Se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 381.

¹⁰²² Se 11 kap. 1 § första st. ML.

¹⁰²³ Se prop. 2011/12:94 s. 30.

¹⁰²⁴ Se prop. 2003/04:26 s. 65.

Om en säljare är beskattningsbar person och faktureringskyldig enligt ML, gäller inte bara BFL:s krav på innehåll i verifikation, utan också vad som särskilt stipuleras i huvudregeln i ML om innehåll i en faktura (se 31 242 000).

31 222 200 Faktureringskyldighet i vissa situationer enligt ML

Sedan reformen 2004 föreligger sålunda inte faktureringskyldighet enligt ML generellt sett, varför den skyldigheten normalt uppkommer först om den beskattningsbara personens kund är en annan beskattningsbar person (eller juridisk person som inte är beskattningsbar person) och inte en privatperson (se 31 221 000 och 31 222 100).¹⁰²⁵ Emellertid ska varje beskattningsbar person även säkerställa att faktura utfärdas enligt de särskilda reglerna om faktureringskyldighet i ML i vissa angivna situationer avseende omsättning inom landet också till fysisk person som är privatperson. Denna utvidgning av faktureringskyldigheten enligt ML i förhållande till huvudregeln (se 31 222 100) gäller vid omsättning av

- nya transportmedel till en privatperson i annat EU-land;
- varor från annat EU-land till privatpersoner i Sverige (distansförsäljning); och
- bygg- eller anläggningstjänster till en privatperson och av varor som omsätts i samband med sådant tillhandahållande.¹⁰²⁶

Beträffande fall av distansförsäljning får nämnas att faktureringskyldighet enligt ML infördes 2013 genom SFS 2012:342 vid distansförsäljning av varor från en säljare i annat EU-land till köpare i Sverige som är privatpersoner. Samtidigt upphävdes faktureringskyldigheten enligt ML vid distansförsäljning av varor till köpare i ett annat EU-land, eftersom faktureringsreglerna i det andra EU-landet ska tillämpas på grund av att omsättningen sker där och inte i Sverige i sådana fall.¹⁰²⁷

Är företagaren utländsk beskattningsbar person och således inte etablerad i Sverige, men skattskyldig enligt ML för omsättning här, ska den utländska beskattningsbara personen utse ett ombud i Sverige för sin momsredovisning här, om inte denne hör hemma i annat EU-land eller Sverige har särskild överenskommelse med vederbörandes hemland motsvarande EU-rättsliga regler om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i

¹⁰²⁵ Se prop. 2003/04:26 s. 65.

¹⁰²⁶ Jfr 11 kap. 1 § andra st. ML dess lydelse enligt SFS 2015:888, där hänvisningen i första strecksatsen ändrats från 3 kap. 30 a § andra st. till 3 kap. 30 a § första st. 3.

¹⁰²⁷ Se prop. 2011/12:94 s. 40.

skatteärenden. I sistnämnda fall är det valfritt för den utländska beskattningsbara personen att utse momsombud i Sverige. Om momsombud är obligatoriskt eller sådant ombud har utsetts frivilligt, ska ombudet vara befullmäktigat och godkänd av SKV och underlag för kontroll av momsredovisningen ska finnas tillgängligt hos ombudet.¹⁰²⁸ Sistnämnda krav på underlag för kontroll av momsredovisningen gäller således även om den utländska beskattningsbara personen inte är bokföringsskyldig i Sverige enligt BFL.

31 223 000 Undantag från faktureringskyldigheten

I vissa situationer gäller undantag från faktureringskyldigheten enligt ML. Faktureringskyldighet enligt ML föreligger inte för vissa omsättningar som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. ML (se 31 221 000), nämligen de som avses i:

- 3 kap. 2 § ML (omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av rättigheter till fastigheter),
- 3 kap. 4 § ML (sjukvård, tandvård och omsorg),
- 3 kap. 8 § ML (utbildning under vissa förutsättningar),
- 3 kap. 9 § ML (bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel),
- 3 kap. 10 § ML (försäkringstjänster),
- 3 kap. 11 § ML (undantag inom kulturområdet),
- 3 kap. 11 a § ML (undantag inom idrottsområdet),
- 3 kap. 19 § första st. 1 ML (visst undantag inom massmedieområdet),
- 3 kap. 20 § ML (produktion och utsändning av statsfinansierad radio och television),
- 3 kap. 23 § 2 ML (receptbelagda läkemedel eller läkemedel som säljs till sjukhus),
- 3 kap. 23 § 3 ML (modersmjölk, blod eller organ från människor),
- 3 kap. 23 § 5 ML (lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel) eller
- 3 kap. 23 a § ML (undantag för vissa interna tjänster mellan icke skattskyldiga inom en fristående grupp av fysiska eller juridiska personer).¹⁰²⁹

Faktureringskyldighet föreligger inte heller för personbefordran som avses i 5 kap. 9 § första st. ML när tjänsten anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första st. ML.¹⁰³⁰

¹⁰²⁸ Se 6 kap. 2 och 3 §§ SFL.

¹⁰²⁹ Se 11 kap. 2 § första men. ML.

¹⁰³⁰ Se 11 kap. 2 § andra men. ML.

Om en omsättning av vara eller tjänst, som omfattas av de särskilda reglerna om faktureringskyldighet i ML, undantas från skatteplikt, ska säljarens faktura innehålla en hänvisning till:

- a) den relevanta bestämmelsen i ML,
- b) den relevanta bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, eller
- c) en annan uppgift om att omsättningen är undantagen från skatteplikt.¹⁰³¹

I ett ställningstagande framhåller SKV att det är den som upprättar fakturan som väljer vilken av ovan uppräknade uppgifter denne vill hänvisa till i fakturan som förklaring till att omsättningen är undantagen från skatteplikt. I det fall den som upprättar fakturan väljer att ange en annan uppgift än bestämmelse i ML eller i mervärdesskattedirektivet ska uppgiften om att det är fråga om ett undantag från skatteplikt tydligt framgå av fakturan.¹⁰³² Uppgift om varornas mängd och art respektive tjänsternas omfattning och art ska framgå av fakturan. Med ledning av den uppgiften är det möjligt att bedöma om beskattning ska ske eller inte. SKV anser därför att det är tillräckligt tydligt att i fakturan ange t.ex. uppgiften ”undantag från skatteplikt”.¹⁰³³

OBS! Om en omsättning omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap. (jfr 11 100 000), ska mervärdesskatt *inte* anges i fakturan enligt 11 kap. 9 a § ML (SFS 2016:1069).

31 224 000 Förskott och a conto

Varje beskattningsbar person ska säkerställa att faktura utfärdas av den beskattningsbara personen själv eller i dennes namn och för dennes räkning av köparen eller en tredje person, för andra betalningar i förskott eller a conto än som avses i 11 kap. 2 § ML (se 31 223 000), som gjorts till den beskattningsbara personen för en sådan omsättning som avses i 11 kap. 1 § ML (se 31 222 100 och 31 222 200).¹⁰³⁴

Från början upptog den aktuella regeln – 11 kap. 3 § ML – enbart *a conton* och inte *förskott*. Det var enligt lagstiftaren enbart ett förbiseende, och genom SFS 2004:280 korrigerades det den 1 juni 2004, så att lagrummet omfattar både förskott och a conton.¹⁰³⁵

¹⁰³¹ Se 11 kap. 8 § 12 ML.

¹⁰³² Se prop. 2003/04:26 s. 74.

¹⁰³³ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

¹⁰³⁴ Se 11 kap. 3 § ML.

¹⁰³⁵ Se prop. 2003/04:76 s. 18, och hänvisning där till prop. 2003/04:26 s. 67 och 117.

31 225 000 Självfakturering och outsourcing

Frågan om hur uppkommen fakturerings skyldighet ska fullgöras besvaras med att den skyldigheten kan fullgöras genom säljaren, köparen eller en tredje person (se 31 222 100). Det är emellertid alltid den beskattningsbara person som är säljare av varan eller tjänsten som ska säkerställa att faktura utfärdas, när de särskilda reglerna om fakturerings skyldighet i ML aktualiseras (se 31 222 100, 31 222 200 och 31 224 000). Säljaren utfärdar också fakturan, men kan således utnyttja möjligheten att i stället se till att köparen upprättar fakturan, självfakturering, eller se till att en tredje person (se 31 222 100) ombesörjer att fakturan utfärdas (s.k. utläggning av faktureringsfunktionen, eng., *outsourcing*).¹⁰³⁶

Faktura får utfärdas av köparen – s.k. självfakturering (eng., *self-billing*) – om det finns:

1. ett i förväg träffat avtal om detta mellan säljaren och köparen, och
2. ett förfarande för säljarens godkännande av varje faktura.¹⁰³⁷

Om självfakturering tillämpas, ska fakturan innehålla uppgiften *självfakturering*.¹⁰³⁸

I och med att det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU implementerades i ML genom SFS 2012:342 slopades beträffande självfakturering den tidigare begränsningen i 11 kap. 4 § av innebörd att självfakturering enbart var möjlig avseende *omsättningar inom landet*. Numera kan köparen självfakturera i enlighet med de särskilda faktureringsreglerna i ML avseende såväl omsättningar inom landet som omsättningar utomlands, bara villkoren enligt ovan är uppfyllda. Det innebär att självfakturering enligt 11 kap. 4 § ML är tillämplig även på omsättningar som görs utanför EU, dvs. vid export. Lagstiftaren betonar dock för sådana fall att det kan finnas särskilda regler rörande självfakturering i det land utanför EU där omsättningen görs.¹⁰³⁹

Genom det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU infördes art. 219a i mervärdesskattedirektivet. Huvudregeln däri, art. 219a.1, innebär att faktureringsreglerna i det EU-land där varan eller tjänsten anses omsatt ska tillämpas, vilket gäller såväl vid nationell som gränsöverskridande handel (jfr även 31 222 200 ang. s.k. distansförsäljning mellan Sverige

¹⁰³⁶ Se prop. 2003/04:26 s. 56-61 och 117.

¹⁰³⁷ Se 11 kap. 4 § ML.

¹⁰³⁸ Se 11 kap. 8 § 11 ML.

¹⁰³⁹ Se prop. 2011/12:94 s. 55 och 91.

och annat EU-land). Denna koppling till omsättningslandet syftar till att göra faktureringsreglerna enkla att tillämpa, då de beskattningsbara personerna alltid måste ta ställning till i vilket land omsättningen görs.

För att underlätta administrativt vid EU-handel ska huvudregeln dock inte gälla om säljaren saknar etablering i omsättningslandet, eller omsättningen sker utan medverkan av ett fast etableringsställe där, och köparen är skyldig att betala mervärdesskatten (omvänd skattskyldighet). I dessa fall ska säljaren i stället, enligt art. 219a.2, tillämpa faktureringsreglerna i det EU-land där denne är etablerad, dvs. har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe från vilket leveransen eller tillhandahållandet görs. Om säljaren är en sådan beskattningsbar person som saknar säte och fast etableringsställe, ska denne i det aktuella fallet i stället tillämpa reglerna i det land där denne är bosatt eller stadigvarande vistas. Undantaget från huvudregeln gäller dock inte om köparen utfärdar fakturan (självfakturerer), då det i sådana fall är enklast för köparen att följa reglerna i omsättningslandet.¹⁰⁴⁰

Då en svensk köpare som är beskattningsbar person självfakturerar gäller sålunda följande beträffande vilka faktureringsregler som är tillämpliga vid förvärv från utlandet:

- Om det är fråga om förvärv av en tjänst som avses i 5 kap. 5 § ML från en utländsk beskattningsbar person i annat EU-land eller tredje land (plats utanför EU), är köparen skattskyldig om denne är beskattningsbar person etc. och omsättningen anses ske här,¹⁰⁴¹ varför den omfattas av faktureringsreglerna i ML om köparen självfakturerar.
- Om det är fråga om ett unionsinternt förvärv av vara (UIF) till Sverige, och köparen självfakturerar, gäller däremot faktureringsreglerna i det andra inblandade EU-landet, eftersom omsättningen anses ske där (utom landet).

Även beträffande utläggning av faktureringsfunktionen (*outsourcing*) kvarstår skyldigheten att säkerställa att faktura utfärdas enligt ML hos säljaren. Därför är det viktigt att notera att Regeringen anser att denne ansvarar "[p]å samma sätt som vid självfakturerer" för att "faktura utställs och att denna faktura är korrekt".¹⁰⁴²

¹⁰⁴⁰ Se prop. 2011/12:94 s. 33 och 34.

¹⁰⁴¹ Se 1 kap. 2 § första st. 2 ML.

¹⁰⁴² Se prop. 2003/04:26 s. 61.

SKV har för övrigt i ett ställningstagande 2006-12-13 uttalat att vid exekutiv försäljning av en vara kan Kronofogdens upprättade handlingar jämföras med *outsourcing* av faktureringen till en tredje person, varvid gäldenärens faktureringskyldighet får anses uppfylld genom sådana handlingar. De kan därmed enligt SKV användas som underlag för en köparens utövande av eventuell rätt till avdrag för ingående moms.¹⁰⁴³

31 230 000 När faktureringskyldigheten ska fullgöras

Varje beskattningsbar person som omsätter varor eller tjänster (säljaren) för vilka faktureringskyldighet har uppkommit ska säkerställa att faktura utfärdas (se 31 222 100, 31 222 200, 31 224 000 och 31 225 000). Frågan är också när uppkommen faktureringskyldighet enligt ML ska fullgöras.

- Svaret är att faktureringsreglerna i ML inte stipulerar någon tidsgräns för fakturas utfärdande i allmänhet (se 31 210 000).
- Emellertid stipulerar ML för *vissa situationer* en tidsfrist för utfärdande av faktura, nämligen i följande fall:
 1. Faktura avseende bygg- eller anläggningstjänster eller varor som omsätts i samband med sådana tjänster ska utfärdas senast vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits eller varorna levererats.¹⁰⁴⁴
 2. Faktura avseende omsättning av varor som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML (unionsinterna varuomsättningar) ska utfärdas senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldighet inträder enligt 1 kap. 4 a § ML för motsvarande UIF.¹⁰⁴⁵
 3. Faktura avseende omsättning av tjänster som omfattas av uppgiftsskyldigheten enligt 35 kap. 2 § första st. 2 SFL (dvs. omsättning av tjänst som inte mervärdesbeskattas i Sverige men som ska redovisas i periodisk sammanställning) ska utfärdas senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldighet inträder enligt 1 kap. 3 och 5 a §§ ML för motsvarande omsättning inom landet.¹⁰⁴⁶

¹⁰⁴³ Se SKV:s ställningstagande 2006-12-13, dnr 131 706451-06/111.

¹⁰⁴⁴ Se 11 kap. 3 a § första st. ML.

¹⁰⁴⁵ Se 11 kap. 3 a § andra st. ML.

¹⁰⁴⁶ Se 11 kap. 3 a § tredje st. ML.

Tidsgränsen i situation 1 här ovan (faktura avseende bygg- eller anläggningstjänster etc.) infördes 2008 genom SFS 2007:1376. Tidsgränserna i situationerna 2 och 3 ovan infördes 2013 genom SFS 2012:342, vilket berodde på implementeringen av det nya faktureringsdirektivet 2010/45/EU. Genom införandet av dessa båda tidsgränser 2013 har den nya art. 222 första st. i mervärdesskattedirektivet genomförts i ML.¹⁰⁴⁷

31 240 000 Vad en faktura ska innehålla

31 241 000 Verifikation enligt BFL och faktura enligt ML

Enligt ML definieras faktura som:

”dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap. eller, om faktureringsreglerna i ett annat EU-land är tillämpliga enligt vad som följer av artikel 219a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, som uppfyller villkoren för fakturor i det landet”.¹⁰⁴⁸

Med elektronisk faktura avses enligt ML en sådan faktura som nu sagts som utfärdas och tas emot i ett elektroniskt format.¹⁰⁴⁹

Eftersom faktureringsreglerna i 11 kap. ML är till för de kontrollbehov som mervärdesskatten ställer utöver kraven enligt BFL (se 31 210 000), berörs här något om kraven på innehåll i en verifikation enligt BFL, innan detta kapitel fortsätter med kraven på innehåll i en faktura enligt ML. I BFL ställs krav på att vissa uppgifter ska framgå av en verifikation, vilket är ett samlingsbegrepp som omfattar bl.a. fakturor.¹⁰⁵⁰ För den fortsatta framställningen är det således av intresse att BFL så att säga anger grundkraven på innehåll i en verifikation – faktura m.m. – som en företagare utfärdar, varvid följande gäller:

- En verifikation ska innefatta uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. I förekommande fall ska verifikationen även innefatta upplysning om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelsen samt var dessa finns tillgängliga.¹⁰⁵¹

¹⁰⁴⁷ Se prop. 2011/12:94 s. 91.

¹⁰⁴⁸ Se 1 kap. 17 § ML.

¹⁰⁴⁹ Se 1 kap. 17 a § ML.

¹⁰⁵⁰ Se prop. 2003/04:26 s. 45.

¹⁰⁵¹ Se 5 kap. 7 § första st. BFL.

- Om det är förenat med svårigheter att låta uppgiften ingå i verifikationen och ett utelämnande är förenligt med god redovisningssed, får uppgifter som nu nämnts utelämnas.¹⁰⁵²
- För övrigt ska det i verifikationen ingå ett verifikationsnummer eller annat identifieringstecken samt sådana övriga uppgifter som är nödvändiga för att sambandet mellan verifikationen och den bokförda affärshändelsen utan svårighet ska kunna fastställas.¹⁰⁵³

Om faktureringsskyldighet enligt ML uppkommer (se 31 222 100, 31 222 200 och 31 224 000), ska säljaren säkerställa att en faktura utfärdas som inte bara uppfyller BFL:s krav på innehåll i verifikation, utan också vad som särskilt stipuleras i ML om innehåll i en faktura. I 31 242 000 återges innehållskraven på en faktura enligt huvudregeln i 11 kap. 8 § ML, och i 31 243 001–31 243 16 kommenteras respektive pkt enligt dessa innehållskrav.

SKV uttalar i ett ställningstagande från 2006 att fakturering av egen och annans försäljning kan ske i samma handling. ML hindrar inte att en sådan handling betraktas som två fakturor, dvs. en för respektive säljare. För varje sådan faktura måste då de krav som ställs i ML på innehållet i en faktura vara uppfyllt. SKV anger att det måste i en på sådant sätt upprättad handling tydligt framgå vilka uppgifter som är hänförliga till respektive säljare, annars kan inte någon faktura i ML:s mening anses föreligga för respektive säljares omsättning (se även 31 244 000).¹⁰⁵⁴

I 31 244 000–31 248 003 berörs frågor om förenklad faktura (9 §), kreditnota (10 §) och samlingsfaktura (7 §) m.m. i 11 kap. ML. I 31 249 000 behandlas krav på en särskild sammanställning vid sidan av fakturan i samband med vissa fastighetsöverlåtelse (investeringsvaror).

Här får nämnas att kraven på uppgifter i en verifikation enligt 5 kap. 7 § BFL också berörs i samband med redogörelsen för de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende: se under 12 216 311, 12 216 511, 12 216 512, 12 216 521 och 12 261 523.

31 242 000 Fakturans innehåll enligt huvudregeln i ML

Huvudregeln angående innehållskraven på en faktura enligt ML återfinns i 11 kap. 8 § ML. Lagrummet motsvaras i mervärdesskattedirektivet av art. 226. I 11 kap. 8 § ML sker en uttömmande uppräknings av vilka uppgifter en faktura – förekommande

¹⁰⁵² Se 5 kap. 8 § BFL.

¹⁰⁵³ Se 5 kap. 7 § andra st. BFL.

¹⁰⁵⁴ Se SKV:s ställningstagande 2006-02-14, dnr 131 81324-06/111.

fall – ska innehålla (om inte annat följer av 11 kap. 8 a eller 9 §), nämligen följande:

1. datum för utfärdandet,
2. ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan,
3. säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket varorna eller tjänsterna har omsatts,
4. kundens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna, om han är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna eller det är fråga om en unionsintern varuförsäljning enligt 3 kap. 30 a eller 30 b § ML,
5. säljarens och köparens namn och adress,
6. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art,
7. datum då omsättningen av varorna eller tjänsterna utförts eller slutförts eller det datum då sådan förskotts- eller a conto-betalning som avses i 3 § erlagts, om ett sådant datum kan fastställas och det skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande,
8. beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag, enhetspriset exklusive skatt enligt denna lag, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i enhetspriset,
9. tillämpad mervärdesskattesats,
10. det mervärdesskattebelopp som ska betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken denna lag utesluter en sådan uppgift,
11. när faktura utfärdas av köparen enligt 4 §, uppgiften självfakturering,
12. vid undantag från skatteplikt, en hänvisning till
 - a) den relevanta bestämmelsen i denna lag,
 - b) den relevanta bestämmelsen i rådets direktiv 2006/112/EG, eller
 - c) en annan uppgift om att omsättningen är undantagen från skatteplikt,
13. när köparen är skyldig att betala mervärdesskatten, uppgiften omväänd betalningsskyldighet,
14. vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EU-land, de uppgifter i 1 kap. 13 a § som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel,
15. vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9 b kap., uppgiften vinstmarginalbeskattning för resebyråer,
16. vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9 a kap., den eller de av följande uppgifter som är relevanta:
 - a) vinstmarginalbeskattning för begagnade varor,
 - b) vinstmarginalbeskattning för konstverk, eller
 - c) vinstmarginalbeskattning för samlarföremål och antikviteter.

För övrigt får nämnas att en beskattningsbar person som överlåter en enfunktionsvouchert ska, om överlåtelsen innebär en omsättning och avser en kommande skattepliktig leverans av vara eller skattepliktigt tillhandahållande av tjänst, utfärda en faktura med de uppgifter som gäller för en faktura enligt huvudregeln i 11 kap. 8 § ML eller, i förekommande fall, för en förenklad faktura enligt 11 kap. 9 § ML (se 31 244 000): jfr under 12 216 311.

31 243 000 Kommentarer av innehållskraven på fakturan enligt huvudregeln

31 243 001 Datum, utfärdande (ang. pkt 1 i 11 kap. 8 § ML)

Sedan reformen 2004 gäller att datum för utfärdande av fakturan ska anges.¹⁰⁵⁵ Någon allmän tidsgräns för när fakturan bör utfärdas anges emellertid inte i ML (se 31 210 000), utan sådan tidsgräns stipuleras enbart för vissa situationer (se 31 230 000).

31 243 002 Löpnummer (ang. pkt 2 i 11 kap. 8 § ML)

Löpnummer ska åsättas fakturan, och något utrymme för *annat identifieringstecken* som ges enligt BFL som ett alternativ till *verifikationsnummer* finns inte med avseende på ML:s krav på innehåll i faktura.

Däremot kan samma löpnummer godtas enligt SKV för det fall både faktura och kreditnota återfinns i samma dokument. Det kan bli fallet i vissa branscher där fakturering sker i förskott, exempelvis kvartalsvis. Efter en sådan förskottsfakturering kan kreditering komma att föranledas på grund av prisreduktion etc., och då kan, med samma löpnummer, slutavstämning ske i ett dokument som utgör en efterföljande faktura eller slutfaktura och som innehåller också *kreditnotan*. SKV anser i skrivelse 2004-04-02 att det avgörande härvidlag är att dokumentet uppfyller samtliga uppgiftskrav i 11 kap. 8 § ML respektive 11 kap. 10 § ML på innehåll i faktura respektive kreditnota.¹⁰⁵⁶

Syftet med kravet på löpande nummerserier för fakturorna enligt *pkt 2* är att kunna konstatera om en verifikation saknas och därmed minska risken för bedrägerier.¹⁰⁵⁷ Kongruens med 5 kap. 7 § andra st. BFL och kravet där på verifikationsnummer skapas härmed, och det kan anses

¹⁰⁵⁵ Se prop. 2003/04:26 s. 118.

¹⁰⁵⁶ Se SKV:s skrivelse dnr 130-255556-04/113 (Fråga 3).

¹⁰⁵⁷ Se prop. 2003/04:26 s. 71 och även SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 5).

särskilt påkallat med anledning av innehållskravens betydelse för att en köpare med avdrags- eller återbetalningsrätt enligt ML ska kunna *utöva* avdragsrätt för ingående mervärdesskatt (se 31 250 100).

Enligt *pkt 2* är det tillåtet att ha flera serier med löpnummer, bara numret ensamt identifierar fakturan i fråga. Enligt SKV är det väsentliga att det med hjälp av systematisk serie går att uppfylla nämnda syfte att kunna konstatera om en faktura eventuellt saknas. Det innebär enligt SKV exempelvis att fakturor som utfärdas samma år inte får ha samma löpnummer. Numret behöver emellertid inte bestå endast av nummer, utan enligt SKV är även bokstavskombinationer tillåtna.

Vid självfakturerering (eng., *self-billing*) respektive utläggning av faktureringsfunktionen till en tredje person (eng., *outsourcing*) – se 31 225 000 – kan enligt SKV löpnumret vara ett nummer som säljaren tillhandahåller, men det kan i stället vara fråga om att köparen respektive tredje personen använder sig av specifika löpande nummerserier för säljarens räkning.

- I ställningstagande 2006-01-13 har SKV förtydligat att vid självfakturerering eller utläggning av faktureringsfunktionen på en tredje person *ska* separata löpande nummerserier användas för respektive säljares räkning. T.ex. kan en köpare självfakturera flera säljare, men måste då ha separata löpande nummerserier för varje säljare. En enda löpnummerserie för självfakturorna medför enligt SKV problem med att identifiera en enskild faktura.¹⁰⁵⁸
- I ställningstagande 2006-02-14 uttalar SKV att fakturering av egen och annans försäljning kan ske i samma handling, men kraven på fakturainnehåll enligt ML måste vara uppfyllda för varje sådan faktura och sålunda måste t.ex. ett löpnummer för varje säljares faktura anges i handlingen. Ställningstagandet omfattar dock inte faktureringen i elbranschen och vid maskinleverantörers inbyte av maskiner.¹⁰⁵⁹
- Bestämmelsen om löpnummer i faktura får frångås om fakturor avseende omsättning av elektrisk kraft och upplåtelse av elnät utfärdas i samma handling eller om en återförsäljare självfakturerar (se 31 225 000) för inbyte av en säljares investeringsvara (maskin, inventarium och liknande anläggningstillgång) och självfakturan utfärdas i samma handling som faktura avseende återförsäljarens egen omsättning av motsvarande vara.¹⁰⁶⁰

¹⁰⁵⁸ Se SKV:s ställningstagande dnr 131 19703-06/111.

¹⁰⁵⁹ Se SKV:s ställningstagande dnr 131 81324-06/111.

¹⁰⁶⁰ Se 6 och 7 §§ i SKVFS 2007:13.

Om fakturan utgörs av kassakvitto från ett kassaregister anser SKV enligt skrivelsen 2004-04-02 att det unika identifikationsnummer som finns därpå utgör löpnummer enligt ML, även om säljaren har flera kassaapparater (bara varje apparat har sitt unika nummer). Ett sådant kassakvitto måste tillföras uppgift om köparens namn och adress, om det inte är fråga om försäljning till privatperson, varvid faktureringskyldighet inte föreligger enligt ML (se 31 222 100 och 31 222 200), eller förenklad faktura tillåts enligt ML (se 31 244 000), och att utelämna dessa uppgifter om köparen är förenligt med god redovisningssed.

Utländska företagare som saknar fast driftställe här i landet är inte bokföringsskyldiga i Sverige, men när de utför försäljningar som medför faktureringskyldighet här, varvid en nödvändig förutsättning är att den utländske företagarens omsättning placeras i Sverige enligt 5 kap. ML, ska löpnummer åsättas fakturorna. Något krav på separata löpnummer för utländsk företagares *svenska* försäljning kan inte ställas enligt ML, men SKV anser att det kan vara praktiskt och att det väsentliga är att åsatt löpnummer, oavsett om separat eller inte, ingår i säljarens ordinarie nummerserie och faktureringsrutiner.¹⁰⁶¹

För övrigt anser SKV i ställningstagande 2009-12-15 att nummerserien bör vara tryckt i förväg på fakturorna eller att den skapas automatiskt i redovisningssystemet samt att någon annan bedömning inte ska göras för fakturor som upprättas när de betalas, dvs. s.k. kontantfakturor. Det kan noteras att SKV för sitt ställningstagande hänvisar till SKV:s erfarenhet av redovisningspraxis i kvalitativt representativa företag.¹⁰⁶²

I sammanhanget får också nämnas att från och med den 1 januari 2010 måste den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning ha ett s.k. certifierat kassaregister (se 32 300 000).

31 243 003 Säljarens registreringsnummer (ang. pkt 3 i 11 kap. 8 § ML)

SKV anser att i samband med unionsintern handel det fullständiga mervärdesskatteregistreringsnumret (som börjar med svenska landkoden SE och avslutas med 01, t.ex. för ett aktiebolag SE556123123401) måste användas. Om fullständiga numret saknas för ett nystartat företag, får fakturan kompletteras senare, enligt SKV.¹⁰⁶³

¹⁰⁶¹ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 5). Se även SKV:s ställningstagande 2004-07-23, dnr 477317-04/1153 (Fråga 2), där hänvisning sker till Fråga 5 i skrivelsen 2004-04-02.

¹⁰⁶² Se SKV:s ställningstagande 2009-12-15, dnr 131 932140-09/111.

¹⁰⁶³ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 6).

31 243 004 Kundens registreringsnummer (ang. pkt 4 i 11 kap. 8 § ML)

Kundens mervärdesskatteregistreringsnummer (VAT-nummer) ”under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna” ska anges i fakturan, om kunden är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna (omvänd skattskyldighet) eller om det är fråga om UIF (enligt 3 kap. 30 a eller 30 b §§). Jfr även under 21 121 300 ang. att villkoret av innebörd att köparens registreringsnummer till moms (VAT-nummer) ska åberopas av säljaren för att denne ska kunna tillämpa undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § första st. 1 ML upphävdes den 1 januari 2016, genom SFS 2015:888, men att det återinförs den 1 januari 2020, genom SFS 2019:789, varvid ett till villkor blir att säljaren har fullgjort skyldigheten att lämna periodisk sammanställning. Se även 31 243 012.

31 243 005 Säljarens och köparens namn och adress (ang. pkt 5 i 11 kap. 8 § ML)

Enligt SKV:s uppfattning gäller att säljarens och köparens fullständiga namn ska anges i fakturan. Förkortningar får emellertid godtas om de är vedertagna inom affärlivet, såsom SJ och SAS.¹⁰⁶⁴ Eftersom SAS också kan läsas som ett ord, får SKV:s inställning också uppfattas gälla akronymer, dvs. förkortningar som består av initialer och uppfattas som ett namn eller ord: FOA, NATO, SIDA och SIFO är exempel på detta.

SKV anser att det inte är tillräckligt att ange enbart registrerad bifirma i fakturan, utan även den registrerade firman måste anges eller enbart den.¹⁰⁶⁵

Beträffande fråga om köparens adress anser SKV att det inte finns något krav på att sätesadressen ska anges i fakturan, utan den faktureringsadress som köparen anvisar, t.ex. vid osäkerhet på grund av att köparen har flera verksamhetsorter, bör anges enligt SKV.¹⁰⁶⁶

Angående auktionsförrättares förmedling av varuförsäljning på auktion och som inte sker i eget namn anser SKV att av anonymitetsskäl kan säljarens namn utelämnas på handling som överlämnas till köpare. Förutsatt att auktionsförrättaren uppger på handlingen t.ex. kodnummer eller utropsnummer varmed säljaren kan identifieras.¹⁰⁶⁷

¹⁰⁶⁴ Se SKV:s skrivelse 2004-01-28, dnr 130 151294-04/113 (Fråga 2).

¹⁰⁶⁵ Se SKV:s ställningstagande 2004-07-23, dnr 130 477317-04/1153 (Fråga 5).

¹⁰⁶⁶ Se SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 9).

¹⁰⁶⁷ Se SKV:s ställningstagande 2004-07-23, dnr 130 477317-04/1153 (Fråga 3).

31 243 006 Mängd och art av omsatta varor och tjänster (ang. pkt 6 i 11 kap. 8 § ML)

Vad gäller uppgifter om omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art noterar SKV att "[s]kilda dokument eller meddelanden som tillsammans uppfyller villkoren i 11 kap. ML utgör också en faktura". Det räcker därför enligt SKV i exempelvis fall med byggnads- och anläggningsentreprenader att i fakturan endast hänvisa till ett visst projektnummer, avtal etc., om sådant underlag tillsammans med fakturan uppfyller kraven enligt denna pkt.¹⁰⁶⁸

Allmänt sett anser SKV att ledning i normalfallet kan hämtas från praxis inom respektive bransch, när det gäller detaljeringsgraden av *mängd* och *omfattning*, förutsatt att aktuell branschpraxis inte är alltför knapphändig därvidlag. SKV exemplifierar med redovisningsbranschen, där månatliga faktureringar kan godtas varvid i regel endast anges "redovisningsarbete, mars månad, enligt avtal" eller "35 timmars bokslutsarbete under mars".

Ett annat exempel som SKV tar upp är detaljhandeln, där specificering normalt ska ske av levererad mängd och art på artikelnivå, t.ex. "30 flak läskedryck 0,33 liter".¹⁰⁶⁹ Varorna respektive tjänsterna individualiseras genom den kommersiella beskrivningen eller varans benämning respektive anteckning om vad för slag av tjänst det handlar om, och beskrivningen kan enligt SKV även ske med koder, förutsatt att både säljaren och köparen har tillgång till nycklarna till dessa koder (kodförklaringen).¹⁰⁷⁰ Beskrivningen kan enligt SKV även ske som en hänvisning till avtal, beställning eller produktkatalog skickad till köparen.¹⁰⁷¹ SKV anser det också tillåtet att använda koder vid elektronisk fakturering i stället för klartext.

I detta sammanhang kan nämnas att kravet på uppgift om "platsen för varans mottagande", som fanns i äldre lydelse av förevarande pkt, tagits bort, då det inte finns något sådant krav på innehåll i faktura enligt sjätte direktivet (föregångaren till mervärdesskattedirektivet). Motsvarande krav saknas för övrigt också i BFL beträffande vad ett verifikat ska innehålla (se 31 241 000). SKV uttalar därför att det numera är upp till respektive företagare om de vill lämna nämnda uppgift i fakturan.¹⁰⁷² I samband med fråga om att säljare inte utfärdar underlag, utan detta sker

¹⁰⁶⁸ Se SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 11).

¹⁰⁶⁹ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 8).

¹⁰⁷⁰ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 8) och SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 14).

¹⁰⁷¹ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 8).

¹⁰⁷² Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 10).

periodvis av bank när köparen handlat med VISA Purchasing card uttalar SKV dels att det systemet godtas, dels återigen att det inte är något krav att uppgift om platsen för varans avlämnande anges i underlaget.¹⁰⁷³

31 243 007 Datum, omsättning (ang. pkt 7 i 11 kap. 8 § ML)

Om en samlingsfaktura utfärdas för successiva leveranser (se 31 246 000), anser SKV, i enlighet med BFL:s krav på att ange respektive affärshändelse (se 31 241 000), att leveransdatum ska anges per leverans i samlingsfakturan, då förarbetena anger att skäl saknas ställa lägre krav mervärdesskattemässigt sett i sådana fall.¹⁰⁷⁴

Om flera elektroniska fakturor (se 31 241 000) sänds till samma mottagare (eng. *batches of invoices*), behöver gemensamma uppgifter anges endast en gång – förutsatt att all information är tillgänglig för varje faktura (se även 31 246 000).¹⁰⁷⁵

31 243 008 Beskattningsunderlaget (ang. pkt 8 i 11 kap. 8 § ML)

Uppgifterna som avses i förevarande pkt 8 får utelämnas i fakturan, om köparen är skyldig att betala mervärdesskatten (omvänd skattskyldighet).¹⁰⁷⁶ Fakturan ska då i stället innehålla uppgift om beskattningsunderlaget för varorna eller tjänsterna med hänvisning till de uppgifter som avses i pkt 6 (dvs. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art).¹⁰⁷⁷

Vid rättelse i efterhand ska enligt HFD beskattningsunderlaget för moms vara ersättningen minskad med momsen.¹⁰⁷⁸

31 243 009 Tillämpad mervärdesskattesats (ang. pkt 9 i 11 kap. 8 § ML)

Beträffande fall med tillämpning av olika momssatser uttalade SKV tidigare att när mervärdesskatten redovisas per tillämpbar skattesats i fakturan, ”måste inte ett totalbelopp avseende mervärdesskatten

¹⁰⁷³ Se SKV:s ställningstagande 2004-08-18, dnr 130 439981-04/1152.

¹⁰⁷⁴ Se SKV:s skrivelse 2004-01-28, dnr 130 151294-04/113 (Fråga 3). Se även prop. 2003/04:26 s. 73.

¹⁰⁷⁵ Se 11 kap. 7 § andra st. ML och prop. 2003/04:26 s. 118 samt art. 236 i mervärdesskattedirektivet.

¹⁰⁷⁶ Se 11 kap. 8 a § första st. ML.

¹⁰⁷⁷ Se 11 kap. 8 a § andra st. med hänvisning till 11 kap. 8 § 6 ML.

¹⁰⁷⁸ Se HFD 2012 ref. 56 I. Se även SKV:s ställningstagande 2014-05-12, dnr 131 253470-14/111.

anges”.¹⁰⁷⁹ SKV sade sig emellertid inte ha några synpunkter på om ett företag i fakturan – av affärsmässiga skäl eller dylikt – bryter ned redovisningen av moms på t.ex. artikelnivå, bara det totala underlaget för respektive tillämpbar skattesats på det försålda (6, 12 eller 25 procent) anges i fakturan. I skattedeklarationen (numera momsdeklarationen) redovisas totalsumman av beskattningsunderlaget, men inte heller där redovisas totalsumman av momsen, utan momsen redovisas per skattesats – noterade SKV.¹⁰⁸⁰

Numera anser SKV dock att det är det mervärdesskattebelopp som ska betalas som ska framgå av fakturan, och att det i förekommande fall inte behöver vara specificerat per skattesats, utan det är tillräckligt om det totala mervärdesskattebeloppet anges. SKV anser emellertid att det inte är något som hindrar att det momsbelopp som ska betalas anges per skattesats i fakturan. SKV noterar att det krav därom som uppställdes enligt SKV:s skrivelser 2004-01-28 (Fråga 6 – se not i föregående st.) och 2004-04-02 (Fråga 2 – se not i föregående st.) inte längre uppställs av SKV.¹⁰⁸¹ SKV uttalar att dess nya inställning gäller också beträffande utställande av kreditnotor (se 31 245 000) samt beträffande fakturering i utländsk valuta, när momsens belopp ska anges i svenska kronor eller i euro om denna redovisningsvaluta används (se 31 248 002). I sistnämnda fall får det uppfattas innebära att företagen är konsekventa i fall av olika skattesatser i samma faktura, varvid de, för det fall de väljer att ange momsen per tillämpad skattesats, inte frångår principen om att momsen ska anges i svenska kronor eller euro, om euro tillämpas som redovisningsvaluta, så att de i stället fördelar mervärdesskatten per skattesats i annan utländsk valuta.

Se även 31 244 000 beträffande förenklad faktura och att SKV anser att tillämplig skattesats också därvidlag måste framgå, varför det inte är tillräckligt att ange beskattningsunderlaget inklusive moms.

SKV anser beträffande kreditnotor att moms och tillämpad momssats kan anges enbart för krediterad artikel om den framgår också av ursprungsfakturan. Samtliga artiklar från ursprungsfakturan behöver inte upprepas, men tidigare noterade SKV att kreditnotan ska ange hela momsen från ursprungsfakturan,¹⁰⁸² vilket krav dock bortfallit genom lagändring den 1 januari 2008 (se 31 245 000).

För övrigt får noteras att uppgifterna som avses i förevarande pkt 9 får utelämnas i fakturan, om köparen är skyldig att betala mervärdesskatten

¹⁰⁷⁹ Se SKV:s skrivelse 2004-01-28, dnr 130 151294-04/113 (Fråga 6).

¹⁰⁸⁰ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 2).

¹⁰⁸¹ Se SKV:s ställningstagande 2004-11-12, dnr 130 641266-04/111.

¹⁰⁸² Se SKV:s ställningstagande 2004-07-23, dnr 130 477317-04/1153 (Fråga 4).

(omvänd skattskyldighet).¹⁰⁸³ Fakturan ska då i stället innehålla uppgift om beskattningsunderlaget för varorna eller tjänsterna med hänvisning till de uppgifter som avses i pkt 6 (dvs. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art).¹⁰⁸⁴

31 243 010 Mervärdesskattebelopp som ska betalas (ang. pkt 10 i 11 kap. 8 § ML)

Momsbeloppet som ska betalas ska anges i fakturan [dock inte krav att skattesats för skattesats anges om olika sådana tillämpas (se ovan i 31 243 009 ang. pkt 9 i 11 kap. 8 § ML)]. Enligt SKV:s ställningstagande 2006-07-06 förändras inte det kravet av att säljaren skulle uppbära ersättning för omsättningen från mer än ett håll. Ett bidrag som säljaren erhåller från annan än köparen och som kan anses direkt kopplat till priset ska ingå i beskattningsunderlaget. Köparens avdragsrätt är enligt SKV på motsvarande sätt inte beroende av att denne faktiskt betalat hela skatten, utan av att skatten utgår på omsättningen som motsvarar vederbörandes förvärv.¹⁰⁸⁵ Det finns dock en särskild ordning inom ML som utesluter att uppgift om moms som ska redovisas anges i fakturan, nämligen inom vinstmarginalsystemet.

Vinstmarginalbeskattning (VMB) tillämpas under vissa förutsättningar i stället för ML:s allmänna bestämmelser, vid beskattningsbar återförsäljares försäljning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (9 a kap. ML) och för resebyråers tillhandahållande av s.k. resetjänster, dvs. – förenklat – tillhandahållande i eget namn av *paket* med upphandlade eller förmedlade varor och tjänster från andra näringsidkare innehållande minst ett moment av personbefordran (9 b kap. ML). Se 31 243 015 (ang. 9 b kap.) och 31 243 016 (ang. 9 a kap.).

I sammanhanget får nämnas att det finns särskilda ordningar som regleras i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för moms för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Under vissa förutsättningar är det möjligt att välja den s.k. unionsordningen eller tredjelandsordningen för omsättning av sådana tjänster. Om säljaren i så fall gör så, gäller den av dessa båda särskilda ordningar som är tillämplig för momsredovisningen i stället för att denne momsregistrerar sig i Sverige enligt de allmänna bestämmelserna i ML och SFL.¹⁰⁸⁶

Uppgifterna som avses i förevarande pkt 10 får utelämnas i fakturan, om köparen är skyldig att betala mervärdesskatten (omvänd skattskyldighet).¹⁰⁸⁷ Fakturan ska då i stället innehålla uppgift om beskattningsunderlaget för varorna eller tjänsterna med hänvisning till

¹⁰⁸³ Se 11 kap. 8 a § första st. ML.

¹⁰⁸⁴ Se 11 kap. 8 a § andra st. med hänvisning till 11 kap. 8 § 6 ML.

¹⁰⁸⁵ Se SKV:s ställningstagande 2006-07-06, dnr 131 416724-06/111.

¹⁰⁸⁶ Se Forssén 2019 (9) s. 63-65.

¹⁰⁸⁷ Se 11 kap. 8 a § första st. ML.

de uppgifter som avses i pkt 6 (dvs. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art).¹⁰⁸⁸

31 243 011 Självfakturering (ang. pkt 11 i 11 kap. 8 § ML)

När faktura utfärdas av köparen i stället för av säljaren, ska fakturan innehålla uppgiften *självfakturering* (se 31 225 000).

31 243 012 Undantag från skatteplikt (ang. pkt 12 i 11 kap. 8 § ML)

Omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktig, om inte annat anges i en regel om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML.¹⁰⁸⁹ Om omsättning av en vara undantas enligt 3 kap., är en import eller ett UIF av sådan vara inte heller skattepliktig.¹⁰⁹⁰

Vissa av omsättningarna som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. ML undantas också från faktureringskyldigheten enligt ML (se 31 223 000). Om det är fråga om något av de övriga undantagen från skatteplikt för omsättning av vara eller tjänst i 3 kap. ML, ska dock uppgift enligt förevarande pkt 12 anges i fakturan, dvs. någon av följande uppgifter:

- a) den relevanta bestämmelsen i ML,
- b) den relevanta bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, eller
- c) en annan uppgift om att omsättningen är undantagen från skatteplikt.

SKV anger i ett ställningstagande att det är den som upprättar fakturan som väljer vilken av ovan uppräknade uppgifter denne vill hänvisa till i fakturan. Den som upprättar fakturan kan således välja att ange en annan uppgift som förklarar att omsättningen är undantagen från skatteplikt, i stället för en hänvisning till en viss bestämmelse i ML eller i mervärdesskattedirektivet.¹⁰⁹¹ I det fall den som upprättar fakturan väljer att ange en annan uppgift ska uppgiften om att det är fråga om ett undantag från skatteplikt tydligt framgå av fakturan.¹⁰⁹² Uppgift om varornas mängd och art respektive tjänsternas omfattning och art ska framgå av fakturan (se 31 243 006). Med ledning av den uppgiften är det möjligt att bedöma om beskattning ska ske eller inte. SKV anser därför att det är tillräckligt tydligt att i fakturan ange t.ex. uppgiften ”undantag från skatteplikt”.¹⁰⁹³

¹⁰⁸⁸ Se 11 kap. 8 a § andra st. med hänvisning till 11 kap. 8 § 6 ML.

¹⁰⁸⁹ Se 3 kap. 1 § första st. ML.

¹⁰⁹⁰ Se 3 kap. 1 § andra och tredje st. ML.

¹⁰⁹¹ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

¹⁰⁹² Se prop. 2003/04:26 s. 74. Se även SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

¹⁰⁹³ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

SKV ger i sitt ställningstagande exempel på sådana hänvisningar som SKV anser vara lämpliga när hänvisning ska ske till bestämmelser i ML (a) eller mervärdesskattedirektivet (b) respektive till annan uppgift (c). Uppgifterna b och c har angivits både på svenska och på engelska. SKV:s exempel är följande.

Investeringsguld

Viss omsättning av investeringsguld är undantagen från skatteplikt. Exempelen omfattar inte sådan omsättning som ska beskattas hos köparen enligt reglerna för omvänd skattskyldighet (se 31 243 013). I dessa fall anges i fakturan:

- a) 3 kap. 10 a § ML eller
- b) Artiklarna 346–347 mervärdesskattedirektivet (*eller*) Articles 346–347 VAT directive eller
- c) Undantag från skatteplikt (*eller*) Exempt.¹⁰⁹⁴

Periodiska publikationer

Omsättning av en framställningstjänst för skattefria periodiska medlemsblad och periodiska personaltidningar är undantagen från skatteplikt, och i fakturan anges:

- a) 3 kap. 19 § första st. 2 ML eller
- b) Artikel 111 b mervärdesskattedirektivet (*eller*) Article 111 (b) VAT directive eller
- c) Undantag från skatteplikt (*eller*) Exempt.¹⁰⁹⁵

Unionsinterna varuomsättningar

Enligt SKV:s ställningstagande ska i dessa fall anges i fakturan:

- a) 3 kap. 30 a § ML eller
- b) Artikel 138 mervärdesskattedirektivet (*eller*) Article 138 VAT directive eller
- c) Unionsintern försäljning (*eller*) Intra-EU supply.¹⁰⁹⁶

¹⁰⁹⁴ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

¹⁰⁹⁵ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

¹⁰⁹⁶ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.2.

31 243 013 Omvänd betalningsskyldighet (ang. pkt 13 i 11 kap. 8 § ML)

När köparen av en vara eller tjänst är skyldig att betala mervärdesskatten i stället för säljaren (omvänd skattskyldighet), ska säljarens faktura innehålla uppgiften *omvänd betalningsskyldighet*.¹⁰⁹⁷ I förevarande fall är det inte fråga om att säljarens omsättning undantas från skatteplikt, utan om att säljaren inte är skattskyldig på grund av att det i stället är köparen som är skattskyldig.

I vissa särskilt angivna fall gäller omvänd skattskyldighet för omsättningar *inom landet*. Det handlar om omsättning inom landet mellan beskattningsbara personer av:

- fmguld eller investeringsguld,¹⁰⁹⁸
- byggtjänster,¹⁰⁹⁹
- utsläppsrätter för växthusgaser¹¹⁰⁰ och
- avfall och skrot av olika oädla metaller eller av galvaniska element, batterier och elektriska ackumulatorer.¹¹⁰¹

Dessutom gäller omvänd skattskyldighet för vissa omsättningar inom landet som görs av en utländsk beskattningsbar person, nämligen i följande fall:

- Tjänster som av en utländsk beskattningsbar person tillhandahålls en beskattningsbar person som antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här och tjänsten tillhandahålls detta eller om den beskattningsbara personen varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe men den beskattningsbara personen är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.¹¹⁰²
- Gas (vara) som genom ett naturgassystem beläget inom EU eller genom ett gasnät anslutet till sådant system omsätts av en utländsk beskattningsbar person till en förvärvare som är beskattningsbar återförsäljare av gasen och momsregistrerad i Sverige, och gasen levereras för säte eller fast etableringsställe som förvärvaren har i Sverige, eller förvärvarens faktiska användning och förbrukning av gasen äger rum i Sverige.¹¹⁰³

¹⁰⁹⁷ Se 11 kap. 8 § 13 ML.

¹⁰⁹⁸ Se 1 kap. 2 § första st. 4 a ML.

¹⁰⁹⁹ Se 1 kap. 2 § första st. 4 b och andra st. ML. Se även 13 130 000.

¹¹⁰⁰ Se 1 kap. 2 § första st. 4 d.

¹¹⁰¹ Se 1 kap. 2 § första st. 4 e och tredje st. ML.

¹¹⁰² Se 1 kap. 2 § första st. 2 och 5 kap. 5 § första st. ML.

¹¹⁰³ Se 1 kap. 2 § första st. 3 och 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML.

- Tjänst eller vara med anknytning till fastighet belägen i Sverige, förutsatt att den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk beskattningsbar person och förvärvaren är momsregistrerad i Sverige och det inte är fråga om vare sig fastighetstjänst som omfattas av omvänd skattskyldighet inom byggsektorn eller om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler etc.¹¹⁰⁴

Om det är fråga om försäljning av *tjänster till annat EU-land* och köparen i det andra EU-landet är skyldig att betala moms i stället (omvänd skattskyldighet), ska, i enlighet med förevarande pkt 13, säljaren i fakturan ange uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet”. SKV anser att uppgiften ”omvänd skattskyldighet” också är godtagbar, men framhåller att det inte är givet att en myndighet i ett annat EU-land gör så. Därför rekommenderar SKV att det begrepp som används i 11 kap. 8 § 13 ML används vid gränsöverskridande försäljningar, dvs. ”omvänd betalningsskyldighet”. SKV rekommenderar alternativt följande uttryck om fakturautställaren vill ange uppgiften på ett annat officiellt EU-språk än svenska: *Reverse Charge* (eng.), *Autoliquidation* (fr.) eller *Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers* (ty.).¹¹⁰⁵

31 243 014 Leverans av nytt transportmedel till annat EU-land (ang. pkt 14 i 11 kap. 8 § ML)

Enligt förevarande pkt ska fakturan vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EU-land innehålla de uppgifter i 1 kap. 13 a § ML som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel. Det är således fråga om sådana uppgifter som klargör att den aktuella varan är ett nytt transportmedel. SKV anser i sitt ställningstagande att det kan vara lämpligt att ange följande uppgifter i fakturan.¹¹⁰⁶

Personbil eller motorcykel

Vid försäljning av en ny personbil eller motorcykel kan enligt SKV fakturan innehålla uppgift om när bilen eller motorcykeln första gången togs i bruk samt hur många kilometer eller mil den har körts.

¹¹⁰⁴ Se 1 kap. 2 § första st. 4 c och 5 kap. 8 § med hänvisning till 1 kap. 2 § första st. 4 b (se 13 130 000) och 3 kap. 3 § andra och tredje st. ML.

¹¹⁰⁵ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.3. Se även prop. 2011/12:94 s. 44 och faktureringsdirektivet 2010/45/EU.

¹¹⁰⁶ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.4.

Fartyg

Vid försäljning av ett nytt fartyg kan enligt SKV fakturan innehålla uppgift om när fartyget första gången togs i bruk samt hur många timmar det har färdats.

Luftfartyg

Vid försäljning av ett nytt luftfartyg kan enligt SKV fakturan innehålla uppgift om när luftfartyget första gången togs i bruk samt hur många timmar det har flugits.

31 243 015 Vinstmarginalbeskattning för resebyråer (ang. pkt 15 i 11 kap. 8 § ML)

Vinstmarginalbeskattning (VMB) är en särskild ordning för momsredovisning inom ML, och tillämpas, som nämnts (se 31 243 010), under vissa förutsättningar (i stället för ML:s allmänna bestämmelser), vid beskattningsbar återförsäljares försäljning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (9 a kap. ML) och för resebyråers tillhandahållande av s.k. resetjänster, dvs. – förenklat – tillhandahållande i eget namn av *paket* med upphandlade eller förmedlade varor och tjänster från andra näringsidkare innehållande minst ett moment av personbefordran (9 b kap. ML).

Om förutsättningarna för VMB är uppfyllda enligt 9 b kap. ML får inte resebyrån välja att tillämpa ML:s allmänna bestämmelser, om inte resenären är en näringsidkare med rätt att lyfta ingående moms på sina förvärv. Vid VMB i sådant fall (9 b kap. ML) har företaget (resebyrån) en begränsad valfrihet materiellt sett, till skillnad från det andra fallet av VMB (9 a kap. ML – se 31 243 016) där beskattningsbar återförsäljare fritt får välja mellan VMB och ML:s allmänna bestämmelser om VMB aktualiseras. Däremot kan resebyrån välja att redovisa VMB-momsens belopp i fakturan till skillnad från beskattningsbar återförsäljare (jfr 31 243 016) som inte får ange VMB-momsen i fakturan.

SKV anger detsamma som i lagtexten i förevarande fall, och anger i sitt ställningstagande att vid tillämpning av VMB för resebyråer i 9 b kap. ML ska fakturan innehålla uppgiften ”vinstmarginalbeskattning för resebyråer”.¹¹⁰⁷

¹¹⁰⁷ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.5.

31 243 016 Vinstmarginalbeskattning för begagnade varor m.m. (ang. pkt 16 i 11 kap. 8 § ML)

Vinstmarginalbeskattning (VMB) är en särskild ordning för momsredovisning inom ML, och tillämpas, som nämnts (se 31 243 010 och 31 243 015), under vissa förutsättningar (i stället för ML:s allmänna bestämmelser), vid beskattningsbar återförsäljares försäljning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (9 a kap. ML).

Om VMB enligt 9 a kap. ML aktualiseras, får beskattningsbar återförsäljare fritt välja mellan VMB och ML:s allmänna bestämmelser, till skillnad från vad som gäller VMB för resebyråer (se 31 243 015). Däremot får beskattningsbar återförsäljare inte ange VMB-momsen i fakturan, till skillnad från resebyråer som kan välja att redovisa VMB-momsens belopp i fakturan (se 31 243 015).

SKV anger detsamma som i lagtexten i förevarande fall, och anger i sitt ställningstagande att vid tillämpning av VMB enligt 9 a kap. ML ska fakturan i respektive fall enligt nedan innehålla följande uppgift:¹¹⁰⁸

- ”vinstmarginalbeskattning för begagnade varor”,¹¹⁰⁹
- ”vinstmarginalbeskattning för konstverk”¹¹¹⁰ och
- ”vinstmarginalbeskattning för samlarföremål och antikviteter”.¹¹¹¹

31 244 000 Förutsättningar för och innehållskrav på förenklad faktura enligt ML

I enlighet med art. 238 i mervärdesskattedirektivet anges i 11 kap. 9 § första st. ML, dess lydelse enligt SFS 2014:1492, att en faktura som är förenklad såtillvida att innehållskraven enligt huvudregeln i 11 kap. 8 § ML (se 31 242 000) får frångås och utfärdas (förenklad faktura), om:

1. fakturans totalbelopp inte överstiger 4 000 kr inklusive mervärdesskatt,
2. handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdandet av fakturan gör det svårt att följa alla de krav som anges i 11 kap. 8 § ML, eller
3. fakturan är en kreditnota som likställs med en faktura enligt 11 kap. 10 § tredje st. ML (se 31 245 000).

¹¹⁰⁸ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.5.

¹¹⁰⁹ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.6.

¹¹¹⁰ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.7.

¹¹¹¹ Se SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, avsnitt 4.8.

Möjligheten att utfärda förenklad faktura gäller inte omsättningar som avses i 3 kap. 30 a § ML (unionsinterna varuomsättningar) eller 5 kap. 2 § första st. 4 ML (distansförsäljning).¹¹¹² Den gäller inte heller

1. om
 - a) den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk beskattningsbar person, eller en sådan beskattningsbar person som enligt 1 kap. 2 § fjärde st. ML likställs med en utländsk beskattningsbar person,¹¹¹³ och
 - b) köparen är skyldig att betala mervärdesskatten, eller
2. om 11 kap. 13 § första st. ML är tillämpligt (se 31 210 000).¹¹¹⁴

I enlighet med art. 226b i mervärdesskattedirektivet anges i 11 kap. 9 § tredje st. ML att en förenklad faktura alltid ska innehålla följande uppgifter:

1. datum för utfärdandet,
2. identifiering av säljaren,
3. identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som har tillhandahållits,
4. den skatt som ska betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna, och
5. om fakturan är en kreditnota som likställs med en faktura enligt 11 kap. 10 § tredje st. ML (se 31 245 000), en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan samt de uppgifter i denna som ändras.

Identifieringen av säljaren i en förenklad faktura ska enligt SKV ske genom att säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt anges, varvid det är tillräckligt om numret endast skrivs som person-/organisationsnummer.¹¹¹⁵

- SKV anser att förenklad faktura får användas vid faktureringsskyldig försäljning av beskattningsbar återförsäljare som tillämpar VMB, förutsatt att en uppgift om lagrum eller

¹¹¹² Se 11 kap. 9 § andra st. första men. ML.

¹¹¹³ Vid omsättning av en vara eller en tjänst som görs inom landet av en beskattningsbar person som har ett fast etableringsställe här ska den beskattningsbara personen vid tillämpningen av 1 kap. 2 § första st. ML likställas med en utländsk beskattningsbar person, om omsättningen görs utan medverkan av det svenska etableringsstället (se 1 kap. 2 § fjärde st. ML). Ang. 1 kap. 2 § första st. ML får uppmärksammas att det lagrummet omfattar både situationer där säljaren är skattskyldig och situationer där köparen är skattskyldig (jfr om omvänd skattskyldighet i 31 243 013).

¹¹¹⁴ Se 11 kap. 9 § andra st. andra men. ML.

¹¹¹⁵ Se SKV:s ställningstagande 2005-06-27, dnr 130 357195-05/111.

direktivbestämmelse till stöd för sådan tillämpning lämnas som i förekommande fall stadgas enligt huvudregeln (se 31 243 016).¹¹¹⁶

Enligt SKV krävs inte något särskilt ansöknings- och beslutsförfarande för tillämpning av förenklade fakturor. SKV har med stöd av 23 § MF,¹¹¹⁷ och med ikraftträdande den 1 januari 2006, givit ut föreskrifter om förenklad faktura enligt ML,¹¹¹⁸ vilket förutskickats tidigare av SKV och av Regeringen.¹¹¹⁹

SKV har i nämnda föreskrifter angivit vad som enligt SKV avses med handelsbruk, administrativ praxis etc. i förevarande sammanhang, nämligen:

- om försäljning sker genom betalautomat av varor eller tjänster såsom motorbränslen, upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel, upplåtelse av parkeringsplats och liknande tillhandahållanden där uppgifter för identifiering av köparen normalt inte är tillgängliga;
- om försäljning sker av persontransporter inom kollektivtrafiken under sådana förhållanden att uppgifter för identifiering av köparen enligt branschpraxis normalt inte är tillgängliga; eller
- om krav på uppgift om köparens namn och adress vid uttagande av väg-, bro- eller tunnelavgift på annat sätt än genom betalautomat skulle medföra avsevärda olägenheter för trafikgenomströmningen.¹¹²⁰

Beträffande löpnummer i fakturan (som annars stipuleras i 11 kap. 8 § 2 ML – se 31 243 002) anger SKV i föreskrifter från den 1 oktober 2007, att om handelsbruk eller de tekniska förutsättningarna gör det svårt att utfärda faktura med löpnummer får krav på sådan uppgift frångås av tillhandahållare av elektrisk kraft och av upplåtare av elnät respektive av en återförsäljare som självfakturerar (eng., *self-billing* – se 31 225 000) vid inbyte av en säljares investeringsvara (varmed avses maskin, inventarium eller liknande anläggningstillgång – se 31 249 000) och

¹¹¹⁶ Se SKV:s ställningstagande 2005-03-11, dnr 130 150780-05/111.

¹¹¹⁷ Se SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 10).

¹¹¹⁸ Se SKV:s föreskrifter om förenklad faktura enligt mervärdesskattelagen, SKVFS 2005:14, § 2.

¹¹¹⁹ Se SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 10) och prop. 2003/04:26 s. 64 och 120.

¹¹²⁰ Se 5 § SKVFS 2005:14.

denna faktura utfärdas i samma handling som faktura avseende återförsäljarens egen omsättning av motsvarande vara.¹¹²¹

SKV uttalar, som nämnts (se 31 241 000), i ett ställningstagande från 2006 att fakturering av egen och annans försäljning kan ske i samma handling, förutsatt att respektive säljares faktura i en på sådant sätt upprättad handling uppfyller de krav som ställs i ML på innehållet i en faktura. När det gäller gränsen för mindre belopp vid förenklad faktura (numera 4 000 kr enligt ovan) är det respektive säljares faktura som ingår i en sådan handling som nu avses som bedömningen ska avse.¹¹²²

SKV avsåg för övrigt enligt ställningstagandet 2006 att närmare behandla vilka krav på innehållet i faktura som gäller vid faktureringen i elbranschen och vid maskinleverantörers inbyte av maskiner i särskilda skrivelser. Därför är det som sägs i ställningstagandet om fakturering av egen och annans försäljning i samma handling inte tillämpligt i de båda situationerna, enligt SKV.¹¹²³ För det sammanhanget erinras om de föreskrifter som SKV – enligt vad som anges i st. närmast före föregående st. – utkom med 2007 om att krav på löpnummer i faktura får frångås av tillhandahållare av elektrisk kraft och av upplåtare av elnät respektive av en återförsäljare som självfakturerar vid inbyte av en säljares investeringsvara.

Angående frågor om kassakvitto, se 31 243 002 beträffande pkt 2 i 11 kap. 8 § ML. SKV anser att ett sådant kvitto numera kan uppfylla kraven i ML, förutsatt att det innehåller uppgifter som möjliggör beräkning av momsen. Det innebär emellertid enligt SKV inte att kraven på innehåll i förenklad faktura uppfylls om endast beskattningsunderlaget anges inklusive moms, t.ex. då fråga är om mindre belopp. Uppgift ska även vid tillämpning av förenklad faktura finnas enligt SKV om antingen momsens belopp eller om beskattningsunderlag och tillämplig skattesats (se även, beträffande pkt 9 i 11 kap. 8 § ML, 31 243 009).¹¹²⁴ Se dessutom ang. krav på att ha kassaregister, 32 300 000.

31 245 000 Kreditnota

Vad som avses med en kreditnota enligt ML anges i 11 kap. 10 §, som lyder:

”Om säljaren lämnar sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap 6 § första stycket 1 eller 3 och förutsättningarna i 7 kap. 6 § andra stycket inte föreligger, ska han utfärda en handling eller ett

¹¹²¹ Se SKV:s föreskrifter SKVFS 2007:13 om ändring i SKV:s föreskrifter (SKVFS 2005:14) om förenklad faktura enligt ML.

¹¹²² Se SKV:s ställningstagande 2006-02-14, dnr 131 81324-06/111.

¹¹²³ Se SKV:s ställningstagande 2006-02-14, dnr 131 81324-06/111.

¹¹²⁴ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 11).

meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan (kreditnota). Detta gäller även vid sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap. 6 § första stycket 2 om nedsättningen inte framgår av tidigare upprättad faktura.

Även i fall av kundkreditering av annat slag än som avses i första stycket ska säljaren utfärda en kreditnota.

Varje handling eller meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan ska likställas med en faktura.”

Skyldighet att utfärda kreditnota anges i 11 kap. 10 § första st. ML för olika fall av prisnedsättningar enligt 7 kap. 6 § ML. Även i andra fall av kundkreditering än dessa ska enligt 11 kap. 10 § andra st. ML säljaren utfärda en kreditnota. Enligt tredje st. i 11 kap. 10 § ML ska varje handling eller meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan likställas med en faktura, förutsatt att den innehåller en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan.

Någon skyldighet föreligger inte enligt ML att ange säljarens eller köparens namn i en kreditnota, men SKV anser det ändå lämpligt på grund av BFL:s krav att en verifikation bl.a. ska innefatta uppgift om den berörda motparten, dvs. köparen (se 31 243 005).¹¹²⁵

Genom SFS 2007:1376 bortföll 2008, som nämnts (se 31 243 009), det tidigare kravet i 11 kap. 10 § ML på att kreditnotan skulle ange skatten (momsen) från ursprungsfakturan. Lagstiftaren noterade att det uppgiftskravet inte är obligatoriskt för medlemsstaterna enligt art. 228 i mervärdesskattedirektivet.¹¹²⁶

SKV är införstådd med problemen med krav på kreditnota i situationer då kassarabatt lämnas. Därför uttalar SKV att separat kreditnota därvid inte behöver utställas om följande tre kriterier uppfylls:

- den tid inom vilken kassarabatten lämnas anges på fakturan,
- om kassarabatten utnyttjas anges på fakturan uppgift om ändringen av beskattningsunderlaget och mervärdesskatten samt
- kopia av betalningshandling som visar att betalning skett inom föreskriven tid kompletterar fakturan.¹¹²⁷

¹¹²⁵ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 1).

¹¹²⁶ Se prop. 2007/08:25 s. 262.

¹¹²⁷ Se SKV:s ställningstagande 2004-07-08, dnr 130 407673-04/1152.

En kreditnota måste i enlighet med villkoren här ovan om bl.a. hänvisning till den ursprungliga fakturan vara avfattad så att det vid en kontroll tydligt framgår att ursprungsfakturan och kreditnotan har samband och avser samma leverans eller tillhandahållande. Annars föreligger risk för att de båda dokumenten kan uppfattas som oberoende fakturor.¹¹²⁸

Det är sålunda inte tillfyllest att t.ex. utfärda en faktura med minustecken utan hänvisning till den ursprungliga fakturan (minusfaktura), vilket exempelvis skulle kunna vara aktuellt i fall där en producent i förädlingskedjan *producent-grossist-detaljist* betalar ut en rabatt till detaljisten.¹¹²⁹ En hänvisning i kreditnotan till ursprungsfakturan krävs av innebörd att ursprungsfakturans löpnummer uppges (se 31 243 002), men under vissa förutsättningar får enligt SKV en sådan hänvisning i stället ske genom att kreditnotan anger den tidsperiod under vilken de krediterade varorna fakturerats. Sådana förutsättningar kan vara att de krediterade varorna inte är identifierade på sådant sätt att de med hjälp av företagets i fråga redovisningssystem kan härledas till viss ursprungsfaktura och det därför kan vara praktiskt omöjligt att uppges ursprungsfakturans löpnummer eller, varvid SKV relaterar till sina tidigare uttalanden, att olägenheter att uppges de enskilda fakturornas löpnummer uppkommer på grund av ett stort antal ursprungsfakturor i samband med mängdrabatter (bonus) som ges ut i efterhand.¹¹³⁰

Enligt 7 kap. 6 § första st. 1 resp. 2 ML ska inte i beskattningsunderlaget ingå belopp:

”varmed priset i enlighet med vad som avtalats sätts ned på grund av betalning före förfallodagen” (rabatt för förtida betalning) resp. ”som svarar mot prisnedsättningar och rabatter till kunden vilka medges vid tidpunkten för tillhandahållandet” (kassarabatt e.d.).¹¹³¹

I sammanhanget får nämnas att beskattningsunderlaget för en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst normalt sett inte får sänkas genom kvittning mot en finansiell tjänst, så att en rabatt lämnas på räntan för den finansiella tjänsten på grund av snabb betalning av exempelvis ett lån som utgör finansiell tjänst (jfr 12 213 151 samt 12 215 210, 12 215 224 och 12 215 225).

Enligt 7 kap. 6 § första st. 3 ML ska inte heller i beskattningsunderlaget ingå belopp:

”som svarar mot prisnedsättning som ges efter det att tillhandahållandet ägt rum om inte annat följer av andra stycket” i lagrummet [mängdrabatt (bonus)].

¹¹²⁸ Se prop. 2003/04:26 s. 121 och även SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 4).

¹¹²⁹ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 4).

¹¹³⁰ Se SKV:s ställningstagande 2005-09-30, dnr 131 505964-05/111.

¹¹³¹ Jfr art. 79 första st. a) och b) i mervärdesskattedirektivet.

I beskattningsunderlaget ska dock ingå belopp som avses i 7 kap. 6 § första st. 3, ”om den skattskyldige och hans kund avtalat om detta”.

Beträffande begreppet prisnedsättning får nämnas att HFD i förhandsbeskedet RÅ 2007 ref. 24 ansåg att prisnedsättning enligt 7 kap. 6 § första st. 3 ML inte förelåg på grund av en avbrottsersättning enligt ellagen (1997:857). Sökandebolaget anförde att från och med den 1 januari 2006 ska innehavare av nätkoncession enligt 10 kap. 10-12 §§ ellagen betala avbrottsersättning till elanvändare för längre oplanerade avbrott, och ersättningen skulle beräknas enligt en schablonmodell. Frågan var sålunda hur den ersättningen skulle hanteras ur ett mervärdesskattperspektiv. Enligt HFD skulle avbrottsersättningen inte påverka beskattningsunderlaget för moms, eftersom ersättningen hade ett i huvudsak preventivt syfte, genom att påverka nätföretagen att förbättra leveranssäkerheten, och även ett reparativt syfte såtillvida att den avsåg att täcka sådana ekonomiska skador som vanligtvis ersätts genom skadestånd, varvid utgiven avbrottsersättning i sin helhet skulle avräknas från ett eventuellt skadestånd. Det fanns sålunda enligt HFD inte något sådant samband mellan avbrottsersättningen och elanvändarens fasta nätkostnad under avbrottstiden som avses i bestämmelsen om prisnedsättning i 7 kap. 6 § första st. 3 ML. HFD uttryckte också att den omständigheten att villkoren för avbrottsersättningen ändrats till att framgå av sökandebolagets allmänna villkor saknade betydelse i sammanhanget, eftersom rätten till ersättning följer direkt av tvingande lagbestämmelser, varför avbrottsersättningen sålunda inte skulle påverka beskattningsunderlaget för moms.

SKV har beträffande rabatter angivit att endast om det är fråga om ett ”mycket stort antal ursprungsfakturor och där det skulle vara förenat med onormalt stora kostnader för att ta fram erforderliga uppgifter”, kan det, exempelvis i samband med utgivande av efterhandsrabatter baserade på inköp under viss period (exempelvis totala inköp under året), vara tillräckligt att kreditnotan ”endast hänvisar till under berörd period utställda fakturor”. Annars gäller i normalfallet att kreditnotan ska innehålla hänvisning till de ursprungliga fakturorna,¹¹³² vilken hänvisning SKV således anger ska gälla löpnummer.

SKV anser, mot bakgrund av den vikt lagstiftaren får anses ha lagt vid kravet på hänvisning i kreditnotan till ursprungsfakturan, att något ytterligare utrymme för inskränkningar i kravet utöver vad som framgår av svaren på fråga 4 i SKV:s skrivelse 2004-04-02 (se här ovan och hänvisning till frågan i noter ovan) inte finns.¹¹³³

¹¹³² Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 4). Se även SKV:s skrivelse 2004-06-23, dnr 130 407683-04/1152, där, ang. rabatter inom oljehandeln, hänvisning sker till denna skrivelse och fråga.

¹¹³³ Se SKV:s ställningstagande 2004-09-23, dnr 130 563353-04/111. Samma dag noterade SKV i sitt ställningstagande 2004-09-23, dnr 130 563343-04/113, att kraven på uppgift i kreditnotan om skattebeloppet i ursprungsfakturan är av en annan karaktär än den fråga om detaljeringsgrad när det gäller uppgift i faktura om varors mängd och art som SKV besvarade i fråga 8 i sin skrivelse 2004-04-02 (se 31 243 006 ang. pkt 6 i 11 kap. 8 § ML). SKV:s ställningstagande dnr 130 563343-04/113 har för övrigt upphört den 1 januari 2008 då kravet på uppgift om skatten i ursprungsfakturan – som nämnts – utmönstrades ur 11 kap. 10 § andra st. 1 ML.

SKV anser att skyldighet att utställa kreditnota föreligger även om någon mervärdesskatt inte förekom i ursprungsfakturan på grund av att tillhandahållandet var undantaget från skatteplikt. Om faktureringskyldighet förelåg för sådant tillhandahållande, avgör det att en ändring av ursprungliga underlaget föranleder kreditnota.¹¹³⁴

Om faktureringskyldighet enligt ML inte förelegat och faktura med angivande av moms inte heller utfärdades ursprungligen, anser SKV att reglerna om kreditnota i ML inte behöver följas, utan i stället gäller BFL:s allmänna krav på innehåll i verifikation (se 31 241 000). I ovan angivna exempel med kedjan producent-grossist-detaljist har inte producenten ursprungligen fakturerat detaljisten, utan grossisten, varför SKV anser att reglerna om kreditnota enligt ML inte heller är tillämpliga i dessa fall.¹¹³⁵

Både faktura och kreditnota kan för övrigt återfinnas i samma dokument. Det kan bli fallet i vissa branscher där fakturering sker i förskott, exempelvis kvartalsvis. Efter en sådan förskottsfakturering kan kreditering komma att föranledas på grund av prisreduktion etc., och då kan, med samma löpnummer, slutavstämning ske i ett dokument som utgör en efterföljande faktura eller slutfaktura och som innehåller också *kreditnotan*. SKV anser att det avgörande härvidlag är att dokumentet uppfyller samtliga uppgiftskrav i 11 kap. 8 § ML respektive 11 kap. 10 § ML på innehåll i faktura respektive kreditnota.¹¹³⁶

Vid en kundförlust får den beskattningsbara personen minska sin utgående moms motsvarande momsen i den fordran som förlusten avser. Det följer av 7 kap. 6 § fjärde st. ML, som har följande lydelse: ”Om en förlust uppkommer på den skattskyldiges fordran som avser ersättning för en vara eller en tjänst (kundförlust), får han minska beskattningsunderlaget med beloppet av förlusten.” I sådant fall krävs inte att en kreditnota utfärdas för att vederbörande ska kunna få tillbaka momsen som ingår i förlusten från SKV. I 11 kap. 10 § hänvisas inte till regeln om kundförlust i 7:6, och av 13 kap. 24 § första st. första men. ML följer att den skattskyldige också för en kundförlust får, i den ordning som gäller för den skattskyldiges redovisning av utgående moms, dra av ett belopp motsvarande den del av den tidigare redovisade momsen som är hänförlig till minskningen av beskattningsunderlaget på grund av kundförlusten. Om en kundförlust har föranlett ett sådant avdrag och ”betalning därefter inflyter”, ska, enligt 13 kap. 24 § första st. sista men. ML, det avdragna beloppet i motsvarande mån redovisas

¹¹³⁴ Se SKV:s ställningstagande 2004-07-23, dnr 130 477317-04/1153 (Fråga 6).

¹¹³⁵ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 4).

¹¹³⁶ Se SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113 (Fråga 3).

på nytt. Om däremot en kundfordran, som ansetts definitivt förlorad, överläts mot ersättning, har dock i förhandsbeskedet RÅ 2002 ref. 41 sistnämnda regel inte ansetts tillämplig. I sådant fall ansåg SRN att överlåtelsen av fordran utgör en från den momspliktiga omsättningen åtskild transaktion, vilken avsåg försäljningen av fordringsbeviset som sådant. SRN ansåg att den transaktionen inte omfattas av ”betalning” som inflyter enligt 13 kap. 24 § första st. sista men. ML. HFD fastställde SRN:s besked.¹¹³⁷

31 246 000 Samlingsfaktura

Samplingsfaktura får utfärdas för flera särskilda leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster.¹¹³⁸ Om en samlingsfaktura utfärdas för successiva leveranser, anser SKV, som nämnts (se 31 243 007), att leveransdatum ska anges per leverans i samlingsfakturan.

Samma krav ställs på samlingsfaktura som på andra fakturor, men separata löpnummer behöver inte åsättas de olika leveranserna (omsättningarna). Syftet är att förenkla hanteringen för den faktureringskyldige så att en enda (samlad) faktura utfärdas i stället för flera separata för varje leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst. Kravet på fullständigt fakturainnehåll enligt huvudregeln (se 31 242 000) gäller även samlingsfakturor, om inte förenklad faktura kan tillämpas, varvid innehållskraven på sådan faktura i stället gäller (se 31 244 000).¹¹³⁹

Om flera elektroniska fakturor (se 31 241 000) sänds till samma mottagare (eng. *batches of invoices*), behöver, som också nämnts (se 31 243 007), gemensamma uppgifter anges endast en gång – förutsatt att all information är tillgänglig för varje faktura.¹¹⁴⁰

Vid utfärdande av samlingsfaktura ska tidsfristerna för utfärdande av faktura i 11 kap. 3 a § ML beaktas,¹¹⁴¹ dvs. beträffande bygg- eller anläggningstjänster eller varor som omsätts i samband med sådana tjänster, unionsinterna varuomsättningar och omsättning av tjänst som inte mervärdesbeskattas i Sverige men som ska redovisas i periodisk sammanställning (se 31 230 000).

¹¹³⁷ I förhandsbeskedet hänvisas under *Rättsfall* till HFD:s mål RÅ 2000 ref. 63 (förhandsbesked) och EU-målen C-317/94 (Elida Gibbs) och C-34/99 (Primback). I sin tur hänvisas i RÅ 2000 ref. 63 under *Rättsfall* till EU-målen ”Elida Gibbs” och C-330/95 (Goldsmiths), och under *Litteratur* till prop. 1993/94:99 s. 200-201, 292.

¹¹³⁸ Se 11 kap. 7 § första st. ML.

¹¹³⁹ Se prop. 2003/04:26 s. 118.

¹¹⁴⁰ Se 11 kap. 7 § andra st. ML.

¹¹⁴¹ Se 11 kap. 7 § tredje st. ML.

SKV har i samband med uttalanden om omräkning av valuta i faktura, vilket berörs i 31 248 002, ansett att den senast kända säljkurs som gällde vid skattskyldighetens inträde ska användas. Därvid anser SKV att det, vid utfärdande av samlingsfaktura, innebär att omräkning sker efter valutakurserna för de dagar då var och en av de fakturerade leveranserna eller tillhandahållandena skedde eller, om samlingsfakturan avser mottagna förskott eller a conton, de dagar då betalningarna mottogs.¹¹⁴²

31 247 000 Faktura i elektronisk form

I enlighet med art. 232 i mervärdesskattedirektivet får, enligt 11 kap. 6 § första st. ML, faktureringskyldigheten enligt 11 kap. 1 § ML ske genom överföring på elektronisk väg (se 31 241 000) endast om mottagaren godkänner det.

Genom SFS 2018:1278 infördes den 1 april 2019 det andra st. i 11 kap. 6 § ML. Det är en upplysningsbestämmelse, där det anges att det i 5 § lagen (2018:1277) om elektroniska fakturor till följd av offentlig upphandling, dvs. den lag som också infördes den 1 april 2019, finns bestämmelser om skyldighet att ta emot elektroniska fakturor som har utfärdats till följd av offentlig upphandling. Genom den lagen implementerades i svensk nationell lagstiftning Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/55/EU av den 16 april 2014 om elektronisk fakturering vid offentlig upphandling. Det innebär att det numera är obligatoriskt för upphandlande myndigheter och enheter att acceptera elektroniska fakturor i de format som överensstämmer med den nya europeiska standard som har tagits fram enligt direktivet.¹¹⁴³

Enligt SKV:s uppfattning är det i mervärdesskattehänseende – i likhet med BFL:s regler – tillåtet att i stället för klartext använda koder vid elektronisk fakturering. Förutsättningen är enligt SKV att de tillämpade koderna och de faktiskt tillämpade nycklarna till dessa koder ”kan härledas till den enskilda fakturan och detta under hela den föreskrivna arkiveringstiden”.¹¹⁴⁴

Beträffande s.k. EDI-meddelanden (EDI, Electronic Data Interchange) anser SKV att det är de enskilda fakturorna som efter det att EDI-meddelandet *packats upp* som ska utgöra originalet. Det ursprungliga EDI-meddelandet behöver då inte lagras, utan all information som krävs avseende faktura ska finnas åtkomligt för varje faktura och det är dessa fakturor som enligt SKV skal sparas under hela lagringsperioden.

¹¹⁴² Se SKV:s skrivelse 2005-03-07, dnr 130 113752-05/111.

¹¹⁴³ Jfr prop. 2017/18:153 s. 1.

¹¹⁴⁴ Se SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 14).

Beträffande s.k. kodade fält i ett EDI-meddelande avser SKV för närvarande inte att ”vidta några åtgärder”.¹¹⁴⁵

31 248 000 Underskrift, valuta och språk

31 248 001 Underskrift

Enligt art. 229 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna inte föreskriva att fakturorna ska undertecknas. Det krävs inte heller enligt ML.

31 248 002 Valuta

Oavsett i vilken valuta beloppen i en faktura anges ska mervärdesskattebeloppet anges också i svenska kr om detta ska betalas till staten enligt 1 kap. 1 § ML. Om den som ska säkerställa att faktura utfärdas (dvs. den beskattningsbara person som är säljare av varan eller tjänsten – se 31 225 000) har sin redovisning i euro ska dock mervärdesskattebeloppet i stället anges också i euro.¹¹⁴⁶

Om mervärdesskattebeloppet vid tillämpningen av vad nyss sagts måste anges efter omräkning ska omräkningen göras på det sätt som följer av 7 kap. 7 a och 7 b §§ ML.¹¹⁴⁷

7 kap. 7 a §: När uppgifter till ledning för beskattningsunderlaget vid omsättning och unionsinterna förvärv uttrycks i en annan valuta än svenska kr, ska omräkning göras till svenska kr med användande av

1. den senaste genomsnittliga växelkurs som har fastställts på den mest representativa valutamarknaden i Sverige vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, eller
2. den senaste växelkurs som offentliggjorts av Europeiska centralbanken (ECB) vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde.¹¹⁴⁸

Omräkning enligt pkt 2 ovan mellan andra valutor än euro ska göras med användande av växelkursen i euro för varje valuta.¹¹⁴⁹

7 kap. 7 b §: För beskattningsbara personer som har sin redovisning i euro gäller, i stället för vad som anges i 7 kap. 7 a §, att när uppgifter till ledning för beskattningsunderlaget uttrycks i en annan valuta än euro

¹¹⁴⁵ Se SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113 (Fråga 17). Se även SKV:s ställningstagande 2017-06-29, dnr 202 279841-17/111 (I vilken form fakturor ska bevaras, mervärdesskatt).

¹¹⁴⁶ Se 11 kap. 11 § första st. ML.

¹¹⁴⁷ Se 11 kap. 11 § andra st. ML.

¹¹⁴⁸ Se 7 kap. 7 a § första st. ML.

¹¹⁴⁹ Se 7 kap. 7 a § andra st. ML.

ska omräkning göras till euro. Omräkningen ska i övrigt göras på det sätt som följer av 7 kap. 7 a §.¹¹⁵⁰

I 15 och 17 §§ lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m. finns regler om omräkning från euro till svenska kr. Dessa regler ska tillämpas även av en utländsk beskattningsbar person som har sin redovisning i euro.¹¹⁵¹

Mervärdesskatt

15 §: Vid redovisning av uppgifter om mervärdesskatt enligt SFL ska omräkning ske med den genomsnittliga växelkursen för den period som redovisningen avser.¹¹⁵²

Kurser för omräkning

17 §: För omräkning enligt lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m. ska de kurser som fastställs av ECB för respektive svenska bankdag användas. Om det inte har fastställts någon kurs för dagen för beskattningsårets utgång ska kursen för närmast föregående svenska bankdag användas.¹¹⁵³

I förevarande sammanhang får nämnas att HFD ansåg i målet RÅ 2003 ref. 102 att ersättning i utländsk valuta för försålda varor ingår i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt till den del den motsvarar den allmänt vedertagna säljkursen för valutan. Den ersättning som därutöver kan ha erhållits vid växlingen av valutan i bank ansåg HFD utgöra en ådan finansiell intäkt som inte ska inräknas i beskattningsunderlaget.¹¹⁵⁴

¹¹⁵⁰ Se 7 kap. 7 b § första st. ML.

¹¹⁵¹ Se 7 kap. 7 b § andra st. ML.

¹¹⁵² Se 15 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m.

¹¹⁵³ Se 17 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m.

¹¹⁵⁴ I målet berördes 1 kap. 3 § första st. och 7 kap. 3 och 3 a §§ ML samt art. 10.2, 11 A.1 a och 11 C.2 i rådets sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG). Jfr numera: 1 kap. 3 § första st. och 7 kap. 3 och 3 a-3d §§ ML samt art. 63, 73 och 91 i mervärdesskattedirektivet. I målet hänvisas under *Rättsfall* till RÅ 1986 ref. 45 samt till EU-målen 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats), C-281/91 (Muys' en De Winter's Bouw – en Aannemingsbedrijf), C-16/93 (Tolsma) och C-34/99 (Primback). I målet hänvisas under *Litteratur* till Westberg 1997 s. 284 och 285. I sin tur hänvisas i RÅ 1986 ref. 45 under *Rättsfall* till RÅ 1973 A 390 och under *Litteratur* till prop. 1968:100 s. 132-134.

För övrigt gäller enligt 22 kap. 2 § SFF att uppgifter om belopp som ska lämnas enligt SFL eller SFF ska, om inte annat föreskrivs, anges i svenska kr.

31 248 003 Språk

Det finns inget krav i ML på översättning av fakturor. I samband med skatterevisioner tillser SKV att översättning – vilken i så fall alltid lämnas till auktoriserad eller godkänd translator att utföra – sker av fakturor till svenska, om inte bakomliggande material ger tillräcklig information. RSV (numera SKV) ansåg att systemet fungerade väl, varför Regeringen inte föreslog att någon regel om krav på översättning av fakturor till det egna nationella språket skulle införas.¹¹⁵⁵

Genom faktureringsdirektivet 2010/45/EU upphävdes för övrigt art. 231 i mervärdesskattedirektivet. Den bestämmelsen gjorde det tidigare möjligt för EU:s medlemsstater att för kontrolländamål kräva översättning till det egna nationella språket av fakturor som avser leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster på deras territorium och av fakturor som mottas av beskattningsbara personer som är etablerade inom deras territorium.

31 249 000 Vissa fastighetsöverlåtelse: krav på sammanställning över ingående moms

En säljare måste – vid sidan av faktura (som uppfyller innehållskraven enligt BFL och i förekommande fall innehållskraven enligt ML) – utfärda en annan handling än en faktura, nämligen en sammanställning över ingående moms som denne fått sig fakturerad under innehavstiden av en s.k. investeringsvara.

Vid fastighetsöverlåtelse krävs ett verifikat enligt BFL:s regler, men det behöver inte uppfylla innehållskraven för *faktura* enligt ML, eftersom undantaget från skatteplikt för själva överlåtelsen enligt 3 kap. 2 § ML räknas upp bland undantagen från faktureringsskyldighet i 11 kap. 2 § ML (se 31 223 000). Däremot måste en sammanställning utfärdas beträffande investeringsvara som är fastighet, när det är fråga om:

- att överlåtaren inte har varit frivillig skattskyldig för uthyrning av fastigheten eller fråga är om skatt som denne redovisat på uttag i bygnadsrörelse (8 kap. 19 § ML)¹¹⁵⁶ eller

¹¹⁵⁵ Se prop. 2003/04:26 s. 89 och 90.

¹¹⁵⁶ Se prop. 2003/04:26 s. 114.

- att överlåtelsen avser fastighet som utgör s.k. investeringsvara och parterna inte överenskommit att överlåtaren ska jämka tidigare momsavdrag (8 a kap. 12 § tredje st. och 15 § ML).¹¹⁵⁷

Investeringsvaror

Med investeringsvaror avses:

1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående skatten på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kr,
2. fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr,
3. fastigheter och lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § ML, om avdrag för ingående skatt medgetts enligt 8 kap. 4 § 4 eller 6 med minst 100 000 kr, och
4. bostadsrätt eller hyresrätt till en lägenhet, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lägenheten och om skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr.¹¹⁵⁸

Har under ett beskattningsår avseende en viss fastighet både en åtgärd som avses i pkt 2 här ovan företagits och ett avdrag enligt pkt 3 här ovan gjorts eller mer än en åtgärd företagits eller ett avdrag gjorts ska vid tillämpning av beloppsgränsen åtgärderna och avdragen läggas samman. Avdrag och åtgärder som avses i pkt 3 och 4 ovan ska på motsvarande sätt läggas samman med andra avdrag och åtgärder som avser samma hyresrätt eller bostadsrätt.¹¹⁵⁹

Maskin, utrustning och särskild inredning ska vid tillämpning av reglerna i 8 a kap. ML (dvs. jämningsreglerna för momsavdrag avseende investeringsvaror) anses som tillgångar enligt pkt 1 ovan.¹¹⁶⁰

Utfärdande av handling vid jämkning

8 a kap. 15 §: Vid överlåtelse av en investeringsvara som medför att förvärvaren ska överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt ska överlåtaren utfärda en handling i pappersform eller i elektronisk form som innehåller de uppgifter som framgår av 8 a kap. 17 § ML.¹¹⁶¹

¹¹⁵⁷ Se prop. 2003/04:26 s. 115.

¹¹⁵⁸ Se 8 a kap. 2 § första st. ML.

¹¹⁵⁹ Se 8 a kap. 2 § andra st. ML.

¹¹⁶⁰ Se 8 a kap. 2 § tredje st. ML, dess lydelse enligt SFS 2016:1208 (jfr 13 210 000).

¹¹⁶¹ Se 8 a kap. 15 § första st. ML.

Om överlåtaren efter utfärdandet av denna handling fått förändrad ingående skatt eller avdragsrätt för denna, ska överlåtaren utfärda en kompletterande handling avseende denna ändring.¹¹⁶²

8 a kap. 16 §: Innehar överlåtaren en handling som utfärdats enligt 8 a kap. 15 § ML av en tidigare ägare till en investeringsvara och som innehåller uppgifter av betydelse för förvärvarens rätt och skyldighet att jämka, ska en kopia av handlingen överlämnas till förvärvaren.¹¹⁶³

8 a kap. 17 §: En handling som utfärdas enligt 8 a kap. 15 § ML ska innehålla uppgifter om

1. den ingående skatt som hänför sig till överlåtarens förvärv av investeringsvaran eller ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt,
2. den del av denna skatt som överlåtaren efter eventuell jämkning gjort avdrag för,
3. vid vilka tidpunkter förvärven och avdragen har skett,
4. uppgift om handling som avses i 8 a kap. 16 § ML,
5. överlåtarens och förvärvarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,
6. transaktionens art,
7. överlåtarens registreringsnummer till mervärdesskatt eller, då denne inte är registrerad, person- eller organisationsnummer om det finns ett sådant och annars en likvärdig uppgift, och
8. övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och förvärvarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning.¹¹⁶⁴

Avser handlingen överlåtelse av en fastighet ska även uppgift lämnas om hur den ingående skatten fördelar sig mellan olika delar av fastigheten.¹¹⁶⁵

Se för övrigt i 31 244 000 ang. inbyte av en säljares investeringsvara som utgör maskin, inventarium eller liknande anläggningstillgång.

31 250 100 Fakturan och utövande av avdragsrätten för ingående moms

Om en beskattningsbar person har gjort ett förvärv av vara eller tjänst eller import av vara i verksamheten, har vederbörande enligt 8 kap. 3 § första st. ML – som motsvarar art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet –

¹¹⁶² Se 8 a kap. 15 § andra st. ML.

¹¹⁶³ Se 8 a kap. 16 § ML.

¹¹⁶⁴ Se 8 a kap. 17 § första st. ML.

¹¹⁶⁵ Se 8 a kap. 17 § andra st. ML.

rätt till avdrag för ingående moms på förvärvet eller importen om verksamheten medför skattskyldighet. Det ska beaktas när 8 kap. 5 § ML – som motsvarar art. 178 a) i mervärdesskattedirektivet – anger att rätt till avdrag för ingående moms föreligger *endast* om den kan styrkas enligt bl.a. 8 kap. 17 § ML, som i första st. hänvisar till att så ska ske genom *faktura* – varmed alltså enligt 1 kap. 17 § ML avses sådan handling som uppfyller villkoren i 11 kap. ML (se 31 241 000). I förarbetena till BFL anges innehav av en handling som uppfyller ML:s innehållskrav som en förutsättning för att köparen ska kunna ”få” avdrag för ingående mervärdesskatt,¹¹⁶⁶ och i förarbetena till ML anges innehav av en momsbarande faktura som en förutsättning för att kunna ”utöva” avdragsrätten för ingående moms.¹¹⁶⁷ Även om 8 kap. 5 § ML återfinns i första avdelningen av ML, dvs. 1 kap.-10 kap., där de materiella bestämmelserna återfinns, och inte i andra avdelningen av ML, dvs. 11 kap.-22 kap., där fakturerings-, redovisnings- och förfarandebestämmelserna, dvs. de formella bestämmelserna, återfinns, är inte 8 kap. 5 § ML en regel om den materiella avdragsrättens uppkomst, utan 8 kap. 5 § ML är enbart en bevisregel.¹¹⁶⁸ Frågan är i stället huruvida 8 kap. 5 § utgör en regel om legalbevisning av innebörd att det endast skulle vara möjligt att utöva avdragsrätten för ingående moms med stöd av en faktura som till punkt och pricka uppfyller innehållskraven i 11 kap. 8 § ML (se 31 242 000).

I samband med kommentar av vissa EU-mål uttalar Regeringen att en faktura inte är en tillräcklig förutsättning för avdragsrätt och att det för att kunna ”utnyttja” avdragsrätten krävs enligt art. 18.1 a) i sjätte direktivet (numera art. 178 a) i mervärdesskattedirektivet) att en faktura ställts ut i enlighet med kraven i art. 22.3 i samma direktiv (numera art. 226 i mervärdesskattedirektivet – jfr 11 kap. 8 § ML), men att EU-domstolens praxis innebär att kraven inte får leda till ”att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten”.¹¹⁶⁹ Sistnämnda uttalade EU-domstolen i förenade målen 123 och 330/87 (Jeunehomme). Enligt EU-målet C-85/95 (Reisdorf), som Regeringen också refererar till,¹¹⁷⁰ tillerkänns medlemsstaterna enligt de båda nyss nämnda direktivbestämmelserna ”befogenhet att dels kräva att originalfakturan uppvisas för att styrka avdragsrätten, dels godta andra

¹¹⁶⁶ Se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 250.

¹¹⁶⁷ Se prop. 1994/95:57 s. 136.

¹¹⁶⁸ Se prop. 1993/94:99 s. 210, 211 och 217, där regeln beskrivs just som en bevisregel.

¹¹⁶⁹ Se prop. 2003/04:26 s. 30 och 31 och Regeringens kommentarer av följande EU-mål: förenade målen 123 och 330/87 (Jeunehomme), 342/87 (Genius Holding), C-85/95 (Reisdorf) och C-141/96 (Langhorst). Se även under 12 216 311 och 12 216 511 ang. krav på faktura för utövande av avdragsrätten vid förvärv av en enfunktionsvoucher.

¹¹⁷⁰ Se prop. 2003/04:26 s. 31.

bevis som styrker att den transaktion som har föranlett avdragsyrkandet verkligen har ägt rum för det fall den skattskyldige inte längre innehar denna faktura”.

Med hänvisning till ”Langhorst”-målet och ”Reisdorf”-målet noterar EU-domstolen också i en dom den 29 april 2004, att villkoret för att utöva avdragsrätten med avseende på innehav av en korrekt faktura tillgodoser ”ett av de syften som eftersträvas med sjätte direktivet, vilket består i att säkerställa uppbörderna för mervärdesskatt och skatteförvaltningens kontroll därav”.¹¹⁷¹ Detta – jämte att EU-domstolen talar om ”innehav av en faktura, eller en handling som kan anses motsvara en sådan faktura” – visar också att EU-domstolen resonerar om bevisning, där någon exklusiv bevisning inte stipuleras, utan kontrollbehovet kan anses tillgodosett även med underlag som inte till punkt och pricka uppfyller innehållskraven i 11 kap. 8 § ML. Annars skulle en dylik legalbevisning motverka att EU-domstolen alls kan tala om en omedelbart inträdande avdragsrätt i samband med leverans och tillhandahållande och att ”utnyttjandet av denna avdragsrätt förutsätter i princip” att betalning för leveransen/tillhandahållandet erläggs ”normalt sett inte innan en faktura har mottagits”.¹¹⁷²

Ett förhandsavgörande från EU-domstolen den 1 april 2004, C-90/02 (Bockemühl) är av visst intresse för sammanhanget. I fallet vägrades företagare av tyska skattemyndigheten att göra avdrag för ingående moms avseende tjänsteförvärv från leverantör etablerad utanför Tyskland för vilka förvärvaren omfattades av skyldighet att betala utgående moms på grund av s.k. omvänd skattskyldighet (eng. *reverse charge*).

I ”Bockemühl”-målet ansåg EU-domstolen att förvärvaren av tjänsterna inte är tvungen att inneha en faktura som har utställts i enlighet med art. 22.3 i sjätte direktivet (numera art. 226 i mervärdesskattedirektivet), dvs. som för svenskt vidkommande uppfyller innehållskraven på faktura enligt huvudregeln därom i 11 kap. 8 § ML (se 31 242 000), för att kunna ”utnyttja” sin avdragsrätt. I pkt 50 i domen noterade EU-domstolen att omfattningen av bestämmelserna därom i art. 18.1 d) i sjätte direktivet (numera art. 178 d) i mervärdesskattedirektivet) inte får gå utöver ”vad som är absolut nödvändigt för att det ska kunna kontrolleras att det berörda förfarandet för omvänd skattskyldighet genomförs korrekt”.

EU-domstolen betonade huruvida kontrollbehovet uppfylls i den särskilda situationen utan att anföra att direktivbestämmelserna i övrigt ska uppfattas innehålla att ett underlag som uppfyller innehållskraven enligt direktivets

¹¹⁷¹ Se EU-mål C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel), pkt 37.

¹¹⁷² Se EU-mål C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel), pkt 37, och pkt 35 i samma målvartill hänvisning sker. I pkt 35 hänvisar EU-domstolen också till EU-målen C-97/90 (Lennartz), pkt 27, och C-409/99 (Metropol och Stadler), pkt 42, som uttryck för en ”fast rättspraxis”, där avdragsrätten i princip är ”en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen” och som ”i princip inte kan inskränkas”.

bestämmelser skulle utgöra den exklusiva bevisningen för att utöva uppkommen avdragsrätt. Sålunda bör ifrågavarande EU-dom anses utgöra ytterligare stöd för att EU-domstolens praxis innebär att innehållskraven på en faktura enligt ML inte får leda till ”att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten”, utan en bedömning måste ske från fall till fall huruvida en tillräcklig bevisning föreligger för att kunna utöva avdragsrätten.

Varken EU-domstolen eller Regeringen kan således uppfattas anse att ett fakturaunderlag som till punkt och pricka uppfyller innehållskraven i 11 kap. 8 § ML är en nödvändig förutsättning för att utöva avdragsrätten så att fråga skulle vara om en legalbevisning på momsområdet. Någon legalbevisning som gör att avdragsrätten helt bortfaller om fakturakravet inte uppfylls kan sålunda inte anses vara avsedd.

I sammanhanget får också nämnas förenade målen C-255/02 (Halifax m.fl.), som avgjordes 2006-02-21 av EU-domstolen.¹¹⁷³ EU-domstolen kan där, i samband med fråga om återbetalning av ingående moms, åtminstone indirekt sägas ha tagit ställning till frågan om samtliga pkt:er i 11 kap. 8 § ML måste vara uppfyllda för att kunna utöva avdragsrätten för ingående moms avseende ett förvärv. I pkt 90 i domen noterar EU-domstolen att sjätte direktivet (numera mervärdesskattedirektivet) inte beskriver hur staten skulle kunna återkräva moms utan att det i art. 20 i sjätte direktivet finns regler om jämkning (korrigerings) av avdrag för ingående moms på ett förvärv av en investeringsvara (numera art. 184-192 i mervärdesskattedirektivet). I pkt 92 anger EU-domstolen att även om förfarandemissbruk kan konstateras från den skattskyldiges sida, får medlemsstaternas möjlighet enligt art. 22.8 sjätte direktivet (numera närmast art. 224.3 i mervärdesskattedirektivet) att införa regler för att förebygga fusk inte underminera den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet.¹¹⁷⁴ I art. 22.3 b) sjätte direktivet (numera art. 226 i mervärdesskattedirektivet) angavs de pkt:er som motsvarar pkt:erna i 11 kap. 8 § ML, och vid sidan av den begränsning som framgick av själva direktivbestämmelsen art. 22.8, får EU-domstolen, genom hänvisningen till densamma och därmed indirekt till art. 22.3 b), anses ha uttryckt stöd för sin egen praxis av innebörd att de formella kraven inte får leda till ”att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten”. Formella krav ska sålunda inte i sig förhindra ett utövande av en materiellt sett uppkommen avdragsrätt för ingående moms på ett förvärv. Principen mot förfarandemissbruk behandlas tämligen utförligt av EU-domstolen även i t.ex. EU-målet C-251/16 (Cussens m.fl.), där domstolen framför allt hänvisar till sitt mål ”Halifax m.fl.”. HFD anser också i HFD 2013 ref. 12 att ”Halifax m.fl.”-målet får nämnas främst bland EU-domstolens praxis beträffande förfarandemissbruk. HFD 2013 ref. 12 gällde fråga om avdrag för ingående moms och det är även intressant såtillvida att HFD noterade att ”de i Halifax m.fl. angivna förutsättningarna för att missbruk EU-rättsligt ska anses föreligga, och rättsföljderna av sådant missbruk, ligger nära regleringen i lagen (1995:575) mot skatteflykt, som tillämpas vid fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt.” Även om lagen (1995:575) mot skatteflykt inte omfattar moms, kan den lagen således vara av intresse vid bedömning av förfarandemissbruk som innebär att utgående momsen

¹¹⁷³ Se ang. ”Halifax m.fl.”-målet även Forssén 2019 (1), avsnitten 2.7, 2.8, 7.1.2 och 7.2.

¹¹⁷⁴ I pkt 92 i ”Halifax m.fl.”-målet hänvisar EU-domstolen för övrigt till EU-målen förenade målen C-110/98-C-147/98 (Gabalfrisa m.fl.), pkt 52, och C-454/98 (Schmeink & Cofreth och Strobel), pkt 59, samt C-395/02 (Transport Service), pkt 29.

blir för låg eller att ingående moms blir för hög genom ett aktuellt förfarande som innebär missbruk. För övrigt har EU-domstolen i målet C-273/18 (Kuršu zeme) behandlat frågan om vad skattemyndigheterna inom EU måste visa för att vägra momsavdrag vid förfarandemissbruk som en materiell avdragsfråga. Målet gällde frågan om ett lettiskt bolag, Kuršu zeme, i slutet av en transaktionskedja som började hos en varuleverantör i Litauen, kunde vägras momsavdrag på varuförvärv från sin motpart i kedjan, ett annat lettiskt bolag, om Kuršu zeme till följd av förfarandemissbruk ansågs göra UIF i Lettland, då Kuršu zeme hämtade varorna direkt från det litauiska bolagets lager i Litauen. Enligt pkt 42 ansåg EU-domstolen att art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att det inte var tillräckligt, för att vägra Kuršu zeme momsavdrag, att det bolaget fanns i slutet av en transaktionskedja och att det moms bärande fakturaunderlaget utfärdats av dess motpart, i stället för av bolaget hos vilket varorna hämtades. För att förfarandemissbruk ska anses föreligga ansåg EU-domstolen, att skattemyndigheten måste visa att den beskattningsbara person som yrkar avdraget, eller andra i kedjan, har fått en otillbörlig skattefördel. Den frågan behandlas i förstone som en uppboordsfråga i målet (jfr pkt:erna 29, 30 och 38), varför jag anser att EU-domstolen borde ha prövat frågan om förfarandemissbruk utifrån art. 178 a) i mervärdesskattedirektivet, dvs. ang. möjligheten att utöva (yrka) avdragsrätt.

Ovan sagda om utövande av avdragsrätten för ingående moms innebär inte att bevisbördan i det hänseendet skulle åvila annan än företagaren själv. HFD påpekar det i målet RÅ 2004 ref. 112 med hänvisning till EU-målet 268/83 (Rompelman), pkt 24. Även om avsikten att skapa skattepliktiga transaktioner med ett förvärv avgör uppkomsten av avdragsrätt för debiterad ingående moms, enligt pkt 23 i "Rompelman"-målet, kan SKV i enlighet med pkt 24 i samma mål kräva att den skattskyldige styrker sålunda påstådd avsikt genom objektiva omständigheter.¹¹⁷⁵

Att en enligt ML fullgod faktura avseende ett förvärv har mottagits efter redovisningsperioden då förvärvet skedde, men tillförts redovisningen för den perioden i efterhand har HFD ansett inte innebära att oriktig uppgift på grund av periodiseringsfel skulle föreligga, och sålunda påfördes inte skattetillägg i målet i fråga, RÅ 1999 ref. 16.¹¹⁷⁶ HFD fastställde sålunda underinstansernas domar.¹¹⁷⁷

För att kunna utöva avdragsrätten för ingående moms måste det vara möjligt för SKV att fatta beslut om skatt att betala eller skatt återfå, vilket innebär att både utgående moms och ingående moms ska kunna beräknas utifrån uppgifterna i den utredning som är aktuell i ett skatteärende. Det går således inte att yrka ett avdrag för ingående moms utan att både ingående moms och utgående moms kan beräknas för aktuell redovisningsperiod och den därtill hörande momsdeklarationen. Om utgående moms överstiger ingående moms, blir det skatt att betala, medan det blir skatt att återfå om ingående moms överstiger utgående moms för redovisningsperioden i fråga, vilket

¹¹⁷⁵ Jfr Forssén 2011, avsnitten 1.1.5.2, 1.1.5.3 och 6.1.

¹¹⁷⁶ Jfr även Forssén 2001 s. 75, 108, 109 och 444.

¹¹⁷⁷ I målet hänvisas under *Rättsfall* till målen RÅ 1981 1:33 och RÅ 1986 ref. 125. Jfr även målet RÅ 1998 not. 50, vilket jag nämner i samband med RÅ 1999 ref. 16 på s. 108 i Forssén 2001. RÅ 1998 not. 50 gällde GML:s tid och till synes frågan om begreppet god redovisningssed i samband med huvudreglerna om redovisning av utgående resp. ingående moms. Emellertid handlade målet egentligen om förskottsreglerna ang. momsredovisning, numera 13 kap. 6 § 3 resp. 16 § 2 ML, och ger därför inte någon ledning för tolkningen av begreppet god redovisningssed i huvudreglerna om redovisning av utgående resp. ingående moms i nuvarande 13 kap. 6 § 1 resp. 16 § 1 ML, vilket jag nämner på s. 108 i Forssén 2001. Ang. redovisningsregler om moms: se 32 100 000.

brukar benämnas överskjutande ingående skatt (moms). I målet RÅ 1995 ref. 94, som gällde ett handelsbolags moms, upphävde HFD kammarrättens dom och återförvisade målet till förnyad handläggning i kammarrätten, då beräkning av skattens storlek inte var möjlig att göra på grundval av uppgifterna i kammarrättens dom. Kammarrätten hade begränsat saken till att gälla skattskyldigheten och redovisningsskyldigheten principiellt sett, och RSV ansåg att det inte går att begränsa saken i ett momsmål så att det inte är möjligt att fatta ett beslut som kan verkställas i form av ett beslut om skatteberäkning, och HFD dömde således i linje med RSV:s inställning.

- Om exempelvis en skatteutredning pågår avseende den som har redovisat moms och har en överskjutande ingående moms att återfå för viss period, kan SKV besluta om att innehålla återbetalningen om den kan komma att behövas för betalning av en skattehöjning – jfr 64 kap. 4 § 3 a) och b) SFL. Ett sådant beslut får den skattskyldige överklaga till förvaltningsrätten enligt 67 kap. 2 § första st. och 5 § SFL.¹¹⁷⁸
- Ett omprövningsbeslut från SKV i själva skattefrågan som utredningen avser kan den skattskyldige också begära omprövning av eller överklaga till förvaltningsrätten (jfr 66 kap. 6-9 §§ resp. 67 kap. 2 § första st. och 5 § SFL), och då kan denne ansöka hos SKV om anstånd med skattekravet enligt anståndsreglerna i 63 kap. SFL. Enligt 63 kap. 7 § SFL måste SKV medge anstånd med anledning av sådan ansökan avseende den del av skattekravet som gäller skattetillägg (eller kontrollavgift), och anståndet ska gälla fram till dess att SKV eller förvaltningsrätten har meddelat sitt beslut eller längst tre månader efter dagen för beslutet. Om SKV beslutar att inte medge anstånd med den del av kravet som avser själva skatten (momshöjningen), kan den skattskyldige överklaga även det anståndsbeslutet till förvaltningsrätten enligt 67 kap. 2 § första st. och 5 § SFL.

Ang. frågor om skönsbeskattning och skattetillägg, m.m.: se 33 000 000. Under 31 250 200-31 250 230 berörs den särskilda frågan om godtrosförvärv av ingående moms vid inköp från beskattningsbar person med låg omsättning (enligt 9 d kap. ML).

31 250 200 Godtrosförvärv av ingående moms vid inköp från beskattningsbara personer med låg omsättning (enligt 9 d kap. ML)

31 250 210 Bakgrund

I artikeln Forssén 2018 (1) berör jag fråga om godtrosförvärv av ingående moms vid inköp från beskattningsbara personer med låg omsättning, mot bakgrund av de regler om skattebefrielse vid låg omsättning som infördes i ML den 1 januari 2017, genom SFS 2016:1069. Frågan är om lagstiftaren därigenom har vridit klockan tillbaka till tiden före 1991 – till momsproblem som då kunde förekomma vid tillämpningen av begreppen skattskyldighet och redovisningsskyldighet. Jag framhåller i Forssén 2018 (1) bland annat att det kan uppkomma rätt till avdrag i god tro för debiterad ingående moms för den som förvärvar varor eller tjänster från en person som

¹¹⁷⁸ Ang. fråga om SKV:s möjligheter att få prövad fråga om inhibition av förvaltningsdomstols dom om att återbetalning av överskjutande ingående moms ska ske till den skattskyldige: jfr 31 100 000.

debiterar moms i faktura till köpare trots skattebefrielse enligt ML. Jag återger under 31 250 220 och 31 250 230 vad jag anförde i artikeln till stöd för min ståndpunkt, och i förevarande avsnitt nämner jag från artikeln också de reformer avseende den svenska mervärdesskatterätten som jag berör i sammanhanget, vilka i kronologisk ordning är följande:

- Begreppet redovisningsskyldig försvann som självständigt begrepp i svensk mervärdesskatterätt den 1 januari 1991, genom ändring i föregångaren till ML, det vill säga i lagen (1968:430) om mervärdesskatt (GML), genom SFS 1990:576. Samtliga skattskyldiga är sedan dess i princip också redovisningsskyldiga.¹¹⁷⁹
- Genom SFS 2003:1134 ändrades 11 kap. 1 § ML den 1 januari 2004, så att numera faktureringskyldigheten enligt ML knyts till omsättningen i stället för till skattskyldighetens uppkomst.
- Genom SFS 2007:1376 infördes den 1 januari 2008 i ML regler om att en felaktigt debiterad moms i och för sig inte utgör moms, men ändå föranleder betalningsskyldighet så länge inte sådant belopp krediteras – se 1 kap. 1 § sista stycket och 2 e § och 13 kap. 27 och 28 §§ ML.
- Genom SFS 2013:368 ersattes den 1 juli 2013 begreppet yrkesmässig verksamhet i ML med beskattningsbar person enligt EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG).
- Genom SFS 2016:1069 infördes den 1 januari 2017 i ML 1 kap. 1 § andra stycket sista meningen och 9 d kap., varav följer att beskattningsbara personer med liten omsättning (högst 30 000 kr/år) i princip omfattas av skattebefrielse.

31 250 220 Förhållandet mellan begreppen skattskyldig, redovisningsskyldig och faktureringskyldig

I huvudregeln om skyldigheten att redovisa utgående moms, 13 kap. 6 § 1 ML, knyts den skyldigheten till det civilrättsliga begreppet god redovisningssed, det vill säga begreppet redovisningsskyldig enligt BFL. Emellertid sker hänvisning i 13 kap. 6 § 1 ML till den som är skattskyldig enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första stycket 1 ML, och har omsatt en vara eller tjänst, varvid anges att denne ska redovisa utgående momsen för den redovisningsperiod varunder omsättningen har bokförts eller borde ha bokförts.

Den kopplingen mellan den momsmässiga och civilrättsliga redovisningsrätten – det så kallade kopplade området – föreslogs bli upphävd, enligt utredningen *Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv* – SOU 2002:74.¹¹⁸⁰ Det förslaget har inte genomförts, och idag gäller att den som är skattskyldig enligt ML också är redovisningsskyldig

¹¹⁷⁹ Jfr prop. 1989/90:111 s. 133.

¹¹⁸⁰ Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 20.

enligt ML. Genom nämnda koppling bestäms när moms ska redovisas och deklarerar. Före den 1 januari 2004 knöts faktureringskyldigheten i ML till uppkomsten av skattskyldighet, men numera knyts den skyldigheten till omsättningen av varor eller tjänster, enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § första stycket. Regler om verifikationer finns i 5 kap. 6-9 §§ BFL, och därutöver finns särskilda krav på faktureringskyldighet och innehåll i fakturor i 11 kap. ML. Däremot finns det inte någon regel i ML om *när* fakturering ska ske.¹¹⁸¹

Således är förhållandet mellan skattskyldighet, redovisningskyldighet och faktureringskyldighet enligt ML följande: skattskyldigheten medför redovisningskyldighet avseende utgående moms, och den omsättning av vara eller tjänst som den beskattningsbara personen har gjort medför faktureringskyldighet. Emellertid kan själva skyldigheten att redovisa (deklarerar) utgående moms ha inträffat utan att tiden för att utfärda faktura har inträffat.

31 250 230 Frågan om det är möjligt att dra ingående moms i god tro vid inköp från beskattningsbara personer med låg omsättning

Genom nu aktuella regler som infördes i ML 2017, det vill säga 1 kap. 1 § andra stycket sista meningen och 9 d kap., kan gamla frågeställningar som förekom innan reformen 1991 genomfördes ha kommit tillbaka. I förarbetena till reformen 2017 angavs att ”De som omfattas av skattebefrielsen för beskattningsbara personer med liten omsättning kommer fortfarande att anses som beskattningsbara personer i mervärdesskattehänseende”.¹¹⁸² Det innebär enligt min uppfattning att tillämpningsproblem kan uppkomma som liknar dem som rådde före 1991, det vill säga när en 30 000-kronorsgräns också rådde och yrkesmässiga med lägre omsättning ansågs skattskyldiga men inte redovisningskyldiga, nämligen enligt följande:

- En beskattningsbar person med en låg omsättning enligt ovan i sin verksamhet ska inte debitera moms i sin faktura, enligt 11 kap. 9 a § ML. Om denne ändå gör så, är det dock inte fråga om ett sådant belopp som utgör felaktigt debiterad moms enligt 1 kap. 1 § sista stycket och 2 e § ML, som infördes 2008 genom SFS 2007:1376. I ett sådant fall föreligger inte någon ingående moms att dra för köparen, enligt 8 kap. 2 § första stycket ML – beloppet ska redovisas och betalas av säljaren men medför inte skattskyldighet för denne. För samma situation angående säljaren som – trots sin låga omsättning och skattebefrielse enligt 9 d kap. – utfärdar en faktura med moms, uppkommer inte

¹¹⁸¹ Jfr prop. 2003/04:26 s. 42, 48 och 84.

¹¹⁸² Se prop. 2016/17:1 s. 398.

vare sig skattskyldighet eller redovisningsskyldighet, men denne är ändå alltså beskattningsbar person.

- I det beskrivna fallet skulle en köpare med avdragsrätt i sin verksamhet – just på grund av att säljaren ändå anses som beskattningsbar person – kunna förvärva rätt att dra debiterad ingående moms i god tro. Det vore i så fall fråga om en faktisk villfarelse hos köparen angående förhållandena hos säljaren – inte om rättsvillfarelse hos köparen. Vid faktisk villfarelse kan – till skillnad från vid rättsvillfarelse – en köpare i god tro ha rätt att dra debiterad ingående moms, även om det skulle visa sig att säljaren inte är skattskyldig och därmed inte heller skyldig att redovisa motsvarande utgående moms till staten. Med andra ord kan i sådant fall en köpare ha rätt att dra debiterad ingående moms i god tro, om denne är i villfarelse angående de yttre tecken hos säljaren som har betydelse för dennes skattskyldighet (faktisk villfarelse), men inte om köparen är i villfarelse angående innebörden av de regler i ML som är relevanta för den bedömningen (rättsvillfarelse). Då ska ett felaktigt momsavdrag justeras enligt art. 184 i mervärdesskattedirektivet.¹¹⁸³
- En rättsvillfarelse som inte ger en köpare rätt att dra ingående moms i god tro är det, enligt förarbetena till reformen 2008, fråga om framför allt i det fallet att säljaren felaktigt har debiterat moms i fakturan till köparen trots att omsättningen undantas från skatteplikt,¹¹⁸⁴ exempelvis om tillhandahållandet avser en finansieringstjänst. Om köparen inte känner till att undantag från skatteplikt gäller för bland annat finansieringstjänster enligt 3 kap. 9 § ML, är köparen i rättsvillfarelse, och kan inte göra ett godtrosförvärv av ingående moms eftersom en sådan av säljaren felaktigt debiterad moms – som nämnts – inte ger upphov till någon ingående moms att dra för köparen, enligt 8 kap. 2 § första stycket ML. Detsamma hade dessutom gällt enligt ovan nämnda rättspraxis hos HFD från tiden före reformen 2008. Därefter gäller enligt förarbetena till den reformen att även det fallet att en person som ”inte uppfyller kraven på yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. mervärdesskattelagen” – numera beskattningsbar person enligt 4 kap. ML (SFS 2013:368) – tar ut moms på en transaktion anses innebära ett fall av sådan felaktigt debiterad moms.¹¹⁸⁵ Emellertid gäller det enligt min mening inte från och med 2017

¹¹⁸³ Jfr pkt 45 (och 53) i EU-målet C-532/16 (SEB bankas) samt följande domar från HFD: RÅ 2001 not. 99, vari hänvisning sker till RÅ 1984 1:67, samt RÅ 2004 ref. 65, där hänvisning sker till RÅ 1984 1:67 och RÅ 1988 ref. 74.

¹¹⁸⁴ Jfr även prop. 2007/08:25 s. 91.

¹¹⁸⁵ Jfr exempel 7 på s. 91 i prop. 2007/08:25.

beträffande det ovan nämnda fallet där säljaren utfärdar en faktura med moms, trots sin låga omsättning och skattebefrielse enligt det år 2017 i ML införda 9 d kap., eftersom säljaren enligt förarbetena till den reformen – som nämnts – fortfarande betraktas som beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende. I ett sådant fall bör således – som nämnts – en köpare ha möjlighet till godtrosförvärv av ingående moms, om denne är i faktisk villfarelse angående säljarens skattskyldighet.

31 260 000 Bevarande av fakturor och annan räkenskapsinformation

11 a kap. ML Bevarande av fakturor m.m.

Genom SFS 2003:1136 infördes den 1 januari 2004 särskilda regler om bevarande av fakturor som ska utfärdas enligt ML. Dessa regler överfördes till ML i samband med att SFL infördes den 1 januari 2012, och de återfinns sedan den 1 januari 2013 i ett eget kapitel i ML, nämligen 11 a kap., som infördes genom SFS 2012:342. Reglerna om bevarande av fakturor m.m. i 11 a kap. ML innebär följande:

- Den som ska säkerställa att faktura utfärdas är även skyldig att säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras. Skyldigheten att säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras gäller även fakturor som en beskattningsbar person tagit emot.¹¹⁸⁶
- I BFL finns bestämmelser om arkivering av räkenskapsinformation för fysiska och juridiska personer som är bokföringsskyldiga.¹¹⁸⁷
- Den som inte är bokföringsskyldig men som omfattas av skyldigheten att bevara fakturor enligt första st., ska tillämpa bestämmelserna om former för bevarande av fakturor i 7 kap. 1 § och 6 § BFL samt platsen för bevarande av fakturor i 7 kap. 2–4 §§ BFL (se nedan).¹¹⁸⁸
- Den som ska säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras ska också från tidpunkten för utfärdandet av fakturan och under hela lagringstiden säkerställa ursprungets äkthet och innehållets integritet samt att uppgifterna i fakturan är läsbara.¹¹⁸⁹

¹¹⁸⁶ Se 11 a kap. 1 § första st. ML.

¹¹⁸⁷ Se 11 a kap. 1 § andra st. ML.

¹¹⁸⁸ Se 11 a kap. 1 § tredje st. ML.

¹¹⁸⁹ Se 11 a kap. 2 § första st. ML.

- Med ursprungets äkthet avses säkerställande av leverantörens, tillhandahållarens eller fakturautfärdarens identitet. Med innehållets integritet avses att det innehåll som krävs i fakturan inte har ändrats.¹¹⁹⁰
- När en behörig myndighet i ett annat EU-land under lagringstiden begär det ska den som ska säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras medge denna myndighet omedelbar elektronisk åtkomst till en faktura som bevaras på elektronisk väg, om begäran görs för kontrolländamål och mervärdesskatt som är hänförlig till omsättning i fakturan ska betalas i detta EU-land. För en sådan begäran gäller motsvarande begränsningar som enligt 47 kap. 2 § SFL (se nedan).¹¹⁹¹
- Med bevarande av fakturor på elektronisk väg avses att data bevaras med användning av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering) och med användning av kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel.¹¹⁹²

Vissa bestämmelser i 7 kap. BFL

Enligt 7 kap. 2 § första st. andra och tredje men. BFL ska medier för att bevara räkenskapsinformationen bevaras i Sverige (om inte förvaring i annat EU-land eller Island eller Norge kan godtas enligt 7 kap. 3 a § BFL – varom mera nedan) fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Genom SFS 2003:1135 infördes den 1 januari 2004 i BFL lagrummet 7 kap. 3 a §, och enligt första st. i det får ett företag – eller i förekommande fall (genom hänvisningen enligt ovan i 11 a kap. 1 § tredje st. ML) en icke bokföringsskyldig – förvara maskinläsbara medier och hålla maskinutrustning och system tillgängliga i ett annat land inom EU om:

1. platsen för förvaring och varje ändring av denna plats anmäls till SKV eller, när det gäller företag som står under Finansinspektionens tillsyn, till Finansinspektionen,
2. företaget på begäran av SKV eller Tullverket medger omedelbar elektronisk åtkomst till räkenskapsinformationen för kontrolländamål under arkiveringstiden, och

¹¹⁹⁰ Se 11 a kap. 2 § andra st. ML.

¹¹⁹¹ Se 11 a kap. 3 § första st. ML.

¹¹⁹² Se 11 a kap. 3 § andra st. ML.

3. företaget genom omedelbar utskrift kan ta fram räkenskapsinformationen i Sverige i vanlig läsbar form eller i form av mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel.¹¹⁹³

47 kap. 2 § SFL

Vid revision, bevissäkring, tillsyn över kassaregister (se 32 300 000) och kontrollbesök får SKV inte granska:

1. en handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken (1942:740), eller
2. en handling som inte omfattas av revisionen, bevissäkringen, tillsynen eller kontrollbesöket.¹¹⁹⁴

SKV får inte heller granska en handling som har ett betydande skyddsintresse om det finns särskilda omständigheter som gör att handlingens innehåll inte bör komma till någon annans kännedom och handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.¹¹⁹⁵

32 000 000 Översiktligt om redovisningsregler för moms, periodisk sammanställning och krav på att ha kassaregister

32 100 000 Redovisningsregler om moms

Bestämmelser om redovisning av moms finns i 26 kap. SFL, i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster samt i lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. Ytterligare bestämmelser om redovisningen av moms finns i 13 kap. 6-28 a §§ ML.¹¹⁹⁶ Skattedeklaration är ett samlingsbegrepp för mervärdesskattedeklaration (momsdeklaration) och arbetsgivardeklaration. Här ges en översikt ang. skyldighet att lämna mervärdesskattedekclarationer.¹¹⁹⁷

En momsdeklaration ska lämnas till SKV av:

- den som är skattskyldig enligt ML (7 kap. 1 § första st. 3 ML);

¹¹⁹³ Se 7 kap. 1 § första st. 1 och 2 BFL.

¹¹⁹⁴ Se 47 kap. 2 § första st. SFL.

¹¹⁹⁵ Se 47 kap. 2 § andra st. SFL.

¹¹⁹⁶ Se 13 kap. 1 § ML, dess lydelse enligt SFS 2014:940.

¹¹⁹⁷ Se mer om momsredovisningen, Forssén 2019 (8), avsnitten 5.1.3-5.3 samt även Forssén 2019 (9) s. 22 och 23.

- beskattningsbar person som gör omsättningar i Sverige, och har återbetalningsrätt för ingående moms (7 kap. 1 § första st. 4 SFL);
- utländsk beskattningsbar person som gör UIF som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML (7 kap. 1 § första st. 5 SFL);
- utländsk beskattningsbar person från annat EU-land som har rätt till återbetalning av ingående moms enligt reglerna om återbetalning till utländska beskattningsbara personer, och som varken omfattas av det elektroniska förfarandet för unionsordningen eller det vanliga skatteförfarandet (7 kap. 1 § första st. 6 SFL); och
- den som är skyldig att jämka ingående moms avseende s.k. investeringsvaror enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9-13 §§ ML (7 kap. 1 § första st. 8 SFL).¹¹⁹⁸

Den som enbart är skattskyldig på grund av UIF av punktskattepliktiga varor eller av nya transportmedel ska, som nämnts, senast 35 dagar efter sådant UIF lämna en *särskild skattedeclaration* till SKV, och det ska ske för varje sådant UIF.¹¹⁹⁹ Den som är skattskyldig för import av vara redovisar momsen till Tullverket, men redovisar från och med 2015 sådan moms i momsdeklarationen till SKV om vederbörande är momsregistrerad.

Redovisningsperioden omfattar en kalendermånad eller, om den skattepliktiga och/eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningen av varor eller tjänster exklusive UIF och import av vara från tredje land (plats utanför EU) för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kr, tre kalendermånader. Redovisningsperioden ska vara ett beskattningsår om beskattningsunderlaget för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 1 miljon kr, varvid momsdeklaration (MVD) lämnas på årsbasis enligt följande:¹²⁰⁰

Fysiska personer och dödsbon som har beskattningsår som redovisningsperiod och ska lämna inkomstdeklaration, ska lämna MVD senast den 12 maj året efter utgången av beskattningsåret.¹²⁰¹ Enligt 26 kap. 33 a § andra st. SFL gäller det dock inte den som under redovisningsperioden har genomfört:

1. omsättningar, förvärv eller överföringar av varor som transporteras mellan EU-länder, eller
2. omsättningar eller förvärv av tjänster som förvärvaren är

¹¹⁹⁸ Se 26 kap. 2 § 2-4 SFL.

¹¹⁹⁹ Se 26 kap. 7 § andra st. och 35 § SFL.

¹²⁰⁰ Se även Forssén 2019 (8), avsnitt 5.1.3.1.

¹²⁰¹ Se 26 kap. 33 a § första st. SFL.

skattskyldig för i Sverige eller ett annat EU-land i enlighet med tillämpningen av art. 196 i EU:s mervärdesskattedirektiv.¹²⁰²

Juridiska personer, med undantag för dödsbon och handelsbolag, som har beskattningsår som redovisningsperiod och ska lämna inkomstdeklaration, ska lämna MVD enligt följande uppställning:¹²⁰³

<i>Om beskattningsåret går ut den</i>	<i>ska deklarationen ha kommit in senast den</i>
31 december	12 juli
30 april	12 november
30 juni	27 december
31 augusti	12 mars

Den som lämnar MVD elektroniskt får lämna den i månaden efter den månad som följer av uppställningen närmast här ovan. I januari och augusti ska deklarationen i så fall ha kommit in senast den 17, i april och december den 12.¹²⁰⁴ Uppställningen närmast här ovan och vad nyss sagts gäller dock inte den som under redovisningsperioden genomfört sådana omsättningar, förvärv eller överföringar som avses i 26 kap. 33 a § andra st. SFL (se ovan).¹²⁰⁵

För den som är skyldig att registrera sig enligt 7 kap. 1 § första st. 4, 5 eller 6 SFL är redovisningsperioden ett kalenderkvartal.¹²⁰⁶ Om det inte är fråga om att redovisningsperioden ska vara ett beskattningsår, ska MVD lämnas till SKV enligt tabell nedan beroende på om beskattningsunderlaget beräknas överstiga eller uppgå till högst 40 miljoner för beskattningsåret.¹²⁰⁷

Om beskattningsunderlag över 40 miljoner kr		Om beskattningsunderlag högst 40 miljoner kr	
MVD till SKV senast	för redovisningsperioden	MVD till SKV senast	för redovisningsperioden
26 februari	Januari	12 februari	Oktober-december
26 mars	Februari		
26 april	Mars		
26 maj	April	12 maj	Januari-mars
26 juni	Maj		
26 juli	Juni		
26 augusti	Juli	17 augusti	April-juni
26 september	Augusti		
26 oktober	September		
26 november	Oktober	12 november	Juli-september
27 december	November		
26 januari	December		

¹²⁰² Se 26 kap. 33 a § andra st. SFL.

¹²⁰³ Se 26 kap. 33 b § första st. SFL.

¹²⁰⁴ Se 26 kap. 33 b § andra st. SFL.

¹²⁰⁵ Se 26 kap. 33 b § tredje st. SFL.

¹²⁰⁶ Se 26 kap. 10-12 §§ SFL.

¹²⁰⁷ Se 26 kap. 26 och 30 §§ SFL.

Sista deklarationsdag är också sista dag att betala moms.¹²⁰⁸ Utgående moms – ingående moms=positivt belopp för perioden och således moms att betala. Om redovisning av överskjutande ingående moms (utgående moms – ingående moms=negativt belopp för perioden) sker i månaden efter redovisningsperioden, ska den registreras den 12, i januari den 17, i denna månad. Överskjutande ingående moms som redovisas senare ska registreras den dag då redovisning senast ska lämnas.¹²⁰⁹

Mervärdesskattedirektivet innehåller inte någon regel om när redovisningen ska ske till skillnad från ML, där det i huvudreglerna för när utgående respektive ingående moms ska redovisas anges i 13 kap. 6 § 1 respektive 16 § 1 ML att så ska ske för den redovisningsperiod under vilken omsättning respektive förvärv har bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed. Utgående respektive ingående moms på förskott eller a conton för beställd vara eller tjänst ska redovisas i den redovisningsperiod under vilken förskotts- eller a conto-betalningen har mottagits respektive lämnats enligt 13 kap. 6 § 3 resp. 16 § 2 ML.¹²¹⁰ Det utgör en skillnad jämfört med inkomstskatten, där det s.k. kopplade området gäller även redovisning av förskott och a conton (14 kap. 2 § IL). Tankar har dock förekommit om att upphäva kopplingen till den civilrättsliga redovisningsrätten och god redovisningssed angående när redovisning ska ske avseende moms respektive inkomstskatt – se SOU 2002:74 respektive SOU 2008:80.¹²¹¹

De nyss nämnda allmänna bestämmelserna för redovisning av utgående resp. ingående moms i 13 kap. 6 resp. 16 § ML benämns faktureringsmetoden, och utgör således huvudregeln för momsredovisningen. Den som tillämpar de allmänna bestämmelserna kan ansöka hos SKV om att i stället få tillämpa en modifierad kontantmetod som benämns bokslutsmetoden för sin momsredovisning. Det kräver enligt 13 kap. 8 a § ML att särskilda skäl föreligger för ett sådant byte av redovisningsmetod avseende moms. Om en företagare redan från början av sin verksamhet använder bokslutsmetoden eller på ansökan därom till SKV får byta från faktureringsmetoden till bokslutsmetoden, gäller enligt 13 kap. 8 § ML följande beträffande tillämpningen av bokslutsmetoden:

- ”Den utgående skatten får redovisas för den redovisningsperiod under vilken betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige tillgodo, om värdet av den

¹²⁰⁸ Se 62 kap. 3 § första st. SFL.

¹²⁰⁹ Se 61 kap. 4 § SFL.

¹²¹⁰ Se även 1 kap. 3 § andra st. ML. Ang. 13 kap. 6 och 16 §§: se också bl.a. 31 250 100.

¹²¹¹ Jfr 12 201 022, 12 201 031 och 12 202 070.

skattskyldiges sammanlagda årliga omsättning här i landet normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor”.¹²¹²

- ”Den utgående skatten för samtliga fordringar som är obetalda vid beskattningsårets utgång ska dock alltid redovisas för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut”.¹²¹³
- Bokslutsmetoden får inte tillämpas av ”företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag”, och inte heller av ”finansiella holdingföretag som ska upprätta koncernredovisning enligt någon av de nämnda lagarna”.¹²¹⁴
- Det som ovan nämnts ang. bokslutsmetoden ”gäller också för den som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2-4 e” (jfr bl.a. 31 243 013).¹²¹⁵
- ”Om en skattskyldig redovisar utgående skatt enligt” bokslutsmetoden, ska ”den ingående skatten dras av först för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut eller under vilken betalning dessförinnan har gjorts”.¹²¹⁶

För övrigt får nämnas att den som tillämpar bokslutsmetoden inte får redovisa utgående resp. ingående moms för omsättning resp. förvärv av en enfunktionsvouchert enligt de särskilda reglerna därom i 13 kap. 7 a § första st. resp. 17 a § första st. ML:¹²¹⁷ se under 12 216 312.

32 200 000 Periodisk sammanställning, skyldighet att lämna

Den som är momsregistrerad eller registreringskyldig ska lämna en periodisk sammanställning (PS) över följande uppgifter.

- Värdet av varor som vederbörande säljer med nollbeskattning till företag i andra EU-länder, när varan transporteras från Sverige till ett annat EU-land och köparen har uppgett sitt VAT-nummer.
- Värdet av tjänster som vederbörande säljer med nollbeskattning enligt huvudregel I (5 kap. 5 § ML) när köparen har uppgett sitt VAT-nummer.

¹²¹² Se 13 kap. 8 § första st. ML.

¹²¹³ Se 13 kap. 8 § andra st. ML.

¹²¹⁴ Se 13 kap. 8 § tredje st. ML.

¹²¹⁵ Se 13 kap. 8 § fjärde st. ML.

¹²¹⁶ Se 13 kap. 18 § ML.

¹²¹⁷ Se 13 kap. 7 a § andra st. resp. 17 a § andra st. ML.

Tillhandahållande av tjänst enligt 5 kap. 5 § ML till en beskattningsbar person i annat EU-land är således det fall av tjänst för vilken skyldighet att redovisa omsättningen i PS föreligger, förutsatt att förvärvad tjänst är skattepliktig där och att den förvärvande näringsidkaren ska redovisa moms på förvärvet.¹²¹⁸ Lagstiftaren utgår beträffande kravet på att tjänsten ska vara mervärdesskattepliktig i det andra EU-landet från att den svenske tillhandahållaren av tjänsten ska sätta sig in i det andra landets nationella momsregler.¹²¹⁹ Enligt ett ställningstagande från SKV ska det dock räcka med att säljaren stämmer av i mervärdesskattedirektivet att omsättningen av tjänsten i fråga omfattas av obligatoriskt undantag från skatteplikt enligt art. 132-137 och 142-153.¹²²⁰ Då kan säljaren anta att det andra landet inte har skatteplikt för tjänsten, och anger *inte* omsättningen i periodisk sammanställning. Dessa frågor nämns för övrigt även i samband med att de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende berörs: se under 12 216 523.

- Värdet av vidareförsäljning av varor vid så kallad trepartshandel inom EU.
- Värdet av varor som vederbörande överför från sin verksamhet i Sverige till en verksamhet som denne bedriver i ett annat EU-land. Enligt SKV ska dock inte någon uppgift lämnas i en PS avseende följande varuöverföringar:
 - När en vara ska omsättas ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under färd från ett EU-land till ett annat EU-land.
 - När arbete på en överförd vara ska utföras i ett annat EU-land och varan därefter ska sändas tillbaka till den i Sverige som har överfört varan (den utförda tjänsten ska förvärvsbeskattas i Sverige).
 - När en vara ska användas tillfälligt i det andra EU-landet i samband med omsättning av tjänst, eller i högst två år.
 - När en vara överförs för omsättning i ett annat EU-land och där anses vara en nollbeskattad försäljning till ett annat EU-land eller export. För att villkoret ska vara uppfyllt måste köparen vara känd vid tidpunkten för överföringen.
 - När en vara transporteras till ett annat EU-land och den svenske säljaren ska betala moms i detta EU-land enligt reglerna om distansförsäljning. Den svenske säljaren ska då momsregistrera sig i det andra EU-landet.
 - När en vara levereras i ett annat EU-land för montering eller installation.
 - När gas, el, värme eller kyla överförs genom distributionsnät till ett fast etableringsställe i ett annat EU-land.

¹²¹⁸ Se art. 196 och 214.1 d) i mervärdesskattedirektivet.

¹²¹⁹ Se prop. 2009/10:15 s. 95 och 233.

¹²²⁰ Se SKV:s ställningstagande 2009-12-07, dnr 131 805991-09/111.

En PS ska lämnas för uppgifter om varor varje kalendermånad, för uppgifter om tjänster varje kalenderkvartal och för uppgifter om varor och tjänster varje kalendermånad.¹²²¹

32 300 000 Krav på att ha kassaregister

I 39 kap. 4-10 §§ SFL stipuleras dokumentationsskyldighet som avser kassaregister. Dessa regler i SFL har ersatt lagen (2007:592) om kassaregister m.m.,¹²²² och innebär i översikt följande:

I SFL avses med kassaregister: kassaapparat, kassaterminal, kassasystem och liknande apparatur för registrering av försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort.¹²²³

39 kap. 4 §: Den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort ska använda kassaregister.¹²²⁴

39 kap. 5 §: Skyldigheten att använda kassaregister gäller inte för den som

1. bara i obetydlig omfattning säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort,
2. är befriad från skattskyldighet enligt IL för inkomst från sådan försäljning som avses i 39 kap. 4 § SFL,
3. bedriver taxitrafik enligt taxitrafiklagen (2012:211),
4. säljer varor eller tjänster genom distansavtal eller hemförsäljningsavtal,
5. säljer varor eller tjänster med hjälp av en varuautomat eller annan liknande automat eller i en automatiserad affärslokal, eller
6. anordnar automatspel enligt lagen (1982:636) om anordnande av visst automatspel eller enligt lotterilagen (1994:1000).¹²²⁵

Vid bedömningen enligt pkt 1 här ovan av om det är fråga om försäljning i obetydlig omfattning ska det särskilt beaktas om försäljningen normalt uppgår till eller kan antas komma att uppgå till sammanlagt högst fyra prisbasbelopp under ett beskattningsår.¹²²⁶

¹²²¹ Se 35 kap. 2 § första st. och 3 § första och andra st. SFL; prop. 2010/11:165 Del 2 s. 841. Jfr även SKV:s hemsida, www.skatteverket.se och Forssén 2019 (9) s. 23.

¹²²² Se pkt 21 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna i SFL.

¹²²³ Se 39 kap. 2 § första st. första ledet SFL.

¹²²⁴ Se 39 kap. 4 § SFL.

¹²²⁵ Se 39 kap. 5 § första st. SFL.

¹²²⁶ Se 39 kap. 5 § andra st. SFL.

39 kap. 6 §: Vid tillämpningen av 39 kap. 4 och 5 §§ SFL ska självständiga verksamheter inom ramen för en näringsverksamhet bedömas var för sig.¹²²⁷

39 kap. 7 §: All försäljning och annan löpande användning av ett kassaregister ska registreras i kassaregistret.¹²²⁸ Vid varje försäljning ska ett av kassaregistret framställt kvitto tas fram och erbjudas kunden.¹²²⁹

39 kap. 8 § Ett kassaregister ska på ett tillförlitligt sätt visa

1. alla registreringar som har gjorts, samt
2. programmeringar och inställningar som utgör behandlingshistorik enligt BFL.¹²³⁰

Kassaregistret ska vara certifierat.¹²³¹

39 kap. 9 §: SKV får i enskilda fall besluta om undantag från skyldigheter som gäller kassaregister om

1. behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt, eller
2. en viss skyldighet är oskälig.¹²³²

Ett beslut om undantag får förenas med villkor.¹²³³

39 kap. 10 §: Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela ytterligare föreskrifter om

1. krav på kassaregister,
2. teknisk kontroll av kassaregister,
3. användning av kassaregister, och
4. undantag från skyldigheter som gäller kassaregister.¹²³⁴

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om certifiering av kassaregister.¹²³⁵

I sistnämnda hänseende har inhämtats från SKV:s hemsida, www.skatteverket.se, att några certifierade kassaregister i egentlig mening inte finns. Ett kassaregister som har en tillverkardeklaration och som är anslutet till en certifierad kontrollenhet enligt

¹²²⁷ Se 39 kap. 6 § SFL.

¹²²⁸ Se 39 kap. 7 § första st. SFL.

¹²²⁹ Se 39 kap. 7 § andra st. SFL.

¹²³⁰ Se 39 kap. 8 § första st. SFL.

¹²³¹ Se 39 kap. 8 § andra st. SFL.

¹²³² Se 39 kap. 9 § första st. SFL.

¹²³³ Se 39 kap. 9 § andra st. SFL.

¹²³⁴ Se 39 kap. 10 § första st. SFL.

¹²³⁵ Se 39 kap. 10 § andra st. SFL.

SKVFS 2009:2 uppfyller enligt SKV lagstiftarens krav på certifierat kassaregister.¹²³⁶ Kombinationen av tillverkardeklarerat kassaregister och certifierad kontrollenhet benämns vardagligt ibland som "certifierat kassaregister". Av tillverkardeklarationen ska framgå att kassaregistret överensstämmer med de krav som ställs i SKVFS 2014:9.¹²³⁷ Certifiering av kontrollenheter utförs av företag som är ackrediterade för detta av Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll (SWEDAC).

39 kap. 8 a § Undantag för näringsidkare utan fast driftställe i Sverige

En näringsidkare utan fast driftställe i Sverige får, i stället för ett kassaregister som uppfyller kraven enligt svenska bestämmelser, använda ett kassaregister som har prövats enligt bestämmelserna i ett annat land inom EES, om prövningen visar att registret uppfyller likvärdiga krav.¹²³⁸

33 000 000 Frågor om skönsbeskattning och skattetillägg, m.m.

Beträffande fråga om oriktig uppgift som föranleder skattetillägg (49 kap. 4 och 5 §§ SFL) föreligger avseende redovisat avdrag för ingående moms i en verksamhet får följande nämnas ang. s.k. osanna fakturor från HFD:s mål HFD 2012 ref. 69 I-III:

- I HFD 2012 ref. 69 I anför HFD, med hänvisning till RÅ 2001 ref. 22 I och II, att det är en huvudprincip vid inkomstbeskattningen att bevisbördan ligger på SKV i fråga om intäkter och på den skattskyldige beträffande avdrag. Det gäller enligt HFD för det ordinarie förfarandet, medan det för det extraordinära förfarandet – efterbeskattning (numera 66 kap. 27 § SFL) – samt påförande av skattetillägg förutsätts att den uppgiftsskyldige lämnat en oriktig uppgift. HFD noterar att SKV sålunda har bevisbördan för att den uppgiftsskyldige har lämnat en oriktig uppgift och att beviskraven dessutom är högre därvidlag än vad som gäller vid det ordinarie förfarandet (jfr prop. 2002/03:106 s. 233). SKV hade utfört skatterevision hos en uppdragsgivare, som inte hade kunnat presentera något skriftligt underlag för vare sig affärsuppgörelser, entreprenadavtal eller de av SKV ifrågasatta fakturorna avseende inhyrd arbetskraft. HFD fann det anmärkningsvärt, med beaktande av bl.a. uppdragets art, tiden som uppdraget pågått (18 månader) och ersättningens storlek, att uppdragsgivaren inte genom anteckningar eller på annat sätt sett

¹²³⁶ Se SKVFS 2016:1, SKV:s föreskrifter om ändring i SKV:s föreskrifter (SKVFS 2009:2) om kontrollenhet till kassaregister.

¹²³⁷ Se även SKVFS 2014:15, SKV:s föreskrifter om ändring i SKV:s föreskrifter (SKVFS 2014:9) om krav på kassaregister.

¹²³⁸ Se 39 kap. 8 a § SFL, införd den 1 maj 2017 genom SFS 2017:194.

till att det funnits underlag för kontroll av dennes yrkanden om avdrag. Då vederbörande inte på något annat sätt heller förmått göra sannolikt att fakturorna avser ersättning för inhyrd arbetskraft, ansåg HFD att de av SKV ifrågasatta fakturorna inte skulle läggas till grund för beskattningen, varför inte heller rätt till avdrag för ingående moms förelåg enligt HFD.

- I målet HFD 2012 ref. 69 II var det också fråga om att SKV efter en skatterevision ifrågasatte ett bolags mottagna fakturor avseende anlåtande av underentreprenörer. Där medgav HFD rätt till avdrag för fakturabeloppen och sålunda också för ingående moms. HFD lyfte fram några omständigheter av betydelse för sin bedömning, nämligen följande. Bolaget hade bedrivit en relativt omfattande verksamhet – snöröjning – med både egna anställda och ett tiotal underentreprenörer, men trots att bolaget hade tillämpat samma rutiner avseende samtliga av dessa hade SKV bara ifrågasatt fakturorna från en av underentreprenörerna. Även om det skriftliga underlaget i det fallet var bristfälligt, talade det enligt HFD för att underentreprenören i fråga hade anlåtats för arbetet. Den muntliga bevisningen eller utredningen i övrigt kunde inte sägas ge stöd för att bolaget skulle ha betalat svarta löner. Sammantaget tydde utredningen enligt HFD i stället på att bolaget anlåt en fristående underentreprenör även för de aktuella arbetena och att det varit just underentreprenören i fråga som engagerats. Vid en samlad bedömning av vad som framkommit i målen fann sålunda HFD att det förelåg tillräckliga skäl för att godta fakturorna från underentreprenören i fråga.
- Även i målet HFD 2012 ref. 69 III var det fråga om att SKV efter en skatterevision ifrågasatte ett bolags mottagna fakturor, denna gång avseende anlåtande av ett bemanningsföretag. Målet gällde efterbeskattning och HFD noterade att SKV hade bevisbördan för att bolaget skulle ha köpt osanna fakturor från bemanningsföretaget och därmed lämnat oriktig uppgift. Den omständigheten att bemanningsföretaget må ha ägnat sig åt försäljning av sådana fakturor var enligt HFD inte tillräcklig för att inte det beviskrav som gäller i mål om efterbeskattning måste vara uppfyllt. HFD ställde upp omständigheter som talade för och emot att de aktuella fakturorna skulle vara osanna. HFD ansåg att uppgifterna i målet närmast gav stöd för uppfattningen att ägaren av bemanningsföretaget spelat en avgörande roll när det gällde tillhandahållande av arbetskraft till bolaget. Det framgick enligt HFD inte klart av utredningen att detta inte skett genom bemanningsföretaget. Sammanfattningsvis ansåg HFD att det inte framkommit tillräckliga skäl för att med de beviskrav

som gäller i mål om efterbeskattning underkänna fakturorna från bemanningsföretaget. Av intresse är också att HFD ansåg att SKV i och för sig hade haft fog för sin uppfattning att det hade förekommit osanna fakturor i bemanningsföretagets verksamhet, men att det inte med automatik betyder att samtliga dess kunder varit delaktiga i förfarandet. HFD ansåg att varje enskilt fall måste bedömas individuellt med beaktande av omständigheterna i just det fallet.

- Se även målet HFD 2019 ref. 6, där temat också var att SKV efter en skatterevision hävdade att ett bolag köpt osanna fakturor och vägrade bolaget avdrag för inhyrd arbetskraft. HFD hänvisade i det målet till sina avgöranden i HFD 2012 ref. 69 I-III (jfr 31 250 100), och påpekade i pkt 17 att den omständigheten att ett företag ägnar sig åt att utfärda och sälja osanna fakturor inte utesluter att det kan bedriva även annan verksamhet, t.ex. personaluthyrning eller tillhandahållande av byggtjänster. Enligt pkt 23 i HFD 2019 ref. 6 ansåg HFD att det i och för sig var besvärande för bolaget att skriftlig dokumentation – bortsett från knapphändiga uppgifter i fakturor och tidrapporter – saknades, särskilt med tanke på den omfattning i vilken bolaget anlitate underentreprenörsbolaget. Oavsett detta fann dock HFD enligt pkt 23 att utredningen i målen inte gav stöd för att de arbeten som de av SKV ifrågasatta fakturorna avsåg inte skulle ha utförts av personal som underentreprenörsbolaget tillhandahållit bolaget. HFD ansåg sålunda att bolaget borde ha fått avdrag för dessa fakturor. I pkt 27 ansåg HFD – med hänvisning till pkt 23 – att det förelåg särskilda skäl för att med stöd av 29 § andra men. FPL besluta till det bättre för bolaget (*reformatio in melius*), varför HFD i pkt 28 i HFD 2019 ref. 6 noterade att de följdändringar som domen föranleder får anses omfattade av bestämmelserna om omprövning av SKV på eget initiativ i 66 kap. 19 § och 27 § 4 SFL. För övrigt får nämnas att HFD beträffande frågan om *reformatio in melius* enligt 29 § andra men. FPL hänvisar – i pkt 26 i HFD 2019 ref. 6 – till sin tillämpning av den frågan i sitt mål HFD 2012 ref. 36, vilket gällde lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade.

I målet HFD 2012 ref. 65 undanröjde HFD av SKV skönmässigt påförda inkomst- och mervärdesskattebelopp på grund av att HFD fann att SKV inte hade visat att det förelåg förutsättningar för efterbeskattning på skönmässig grund. Det var fråga om en skatterevision som SKV hade utfört avseende en trafikskoleverksamhet, och SKV:s skönmässiga efterbeskattning baserades på konstaterade brister i bokföringen i kombination med en av SKV upprättad

bensinförbrukningskalkyl. Emellertid bedömde HFD att det inte hade visats av SKV att bristerna i bokföringen varit resultatpåverkande och att utredningen inte heller gav tillräckligt stöd för att bokföringen varit så bristfällig att den inte kunde läggas till grund för en beräkning av det skattemässiga resultatet av verksamheten. HFD ansåg således att bristerna i bokföringen inte räckte för beslut om skönsmässig efterbeskattning.

Vid sin bedömning i HFD 2012 ref. 65 hänvisade HFD till sina mål RÅ 1995 ref. 31 och RÅ 2009 ref. 27 I-IV. Beträffande RÅ 1995 ref. 31, som gällde skönsbeskattning i det ordinarie förfarandet (numera 57 kap. 1 § SFL), anförde HFD att HFD i det målet uttalat att det inte är möjligt att generellt ange vilket bevisvärde som i det sammanhanget bör tillmätas en bruttovinstberäkning från SKV:s sida. HFD noterade vidare att det framhölls i målet att det vid bedömningen måste beaktas att metoden normalt är behäftad med betydande osäkerhetsmoment såväl vid beräkningen av bruttovinsten som vid fastställandet av en rättvisande jämförelse. Dessutom noterade HFD att det i målet i fråga konstaterades att resultatet av en bruttovinstberäkning inte kan bedömas isolerat, utan måste ställas i relation till den skattskyldiges lämnade förklaringar och övriga omständigheter.¹²³⁹ HFD noterade också att liknande bedömningar av bevisvärdet har gjorts i HFD:s mål RÅ 2009 ref. 27 I-IV i fråga om kontantberäkningar vid skönsbeskattning i det ordinarie förfarandet. Jag noterar sålunda att HFD i RÅ 2009 ref. 27 IV ansåg att SKV med en kontantberäkning inte kunde anses ha gjort sannolikt att stöd förelåg för att genom skönsbeskattning höja den skattskyldiges intäkter av näringsverksamhet, när det av utredningen i målet inte kunde anses vederlagt att denne på annat sätt kunnat bestrida sina levnadskostnader och SKV inte hade ”någon konkret anmärkning” mot vederbörandes ”redovisning för sin näringsverksamhet”. HFD medgav nedsättning av skönsbeskattning baserade på kontantberäkningar i målen RÅ 2009 ref. 27 I och II (inkomst av tjänst) samt RÅ 2009 ref. 27 III (inkomst av näringsverksamhet).

Beträffande frågan om bevisbördan för att oriktig uppgift som föranleder skattetillägg lämnats har HFD – som ovan nämnts med hänvisning till HFD 2012 ref. 69 I och III – ansett att den åvilar SKV. Det följer också av målet RÅ 2008 ref. 72 (jfr även 12 200 001), där HFD i och för sig ansåg att ett bolag skulle påföras moms, men att det – mot bakgrund av de krav på bevisningens styrka som gäller vid påförande av skattetillägg – inte kunde anses visat från SKV:s sida att oriktig uppgift lämnats.

¹²³⁹ Se även lagstiftarens kommentarer av RÅ 1995 ref. 31 i prop. 2002/03:106 s. 134.

När det gäller mervärdesskatt och fråga om skattetillägg får även följande båda mål i HFD nämnas: RÅ 2008 ref. 1 och RÅ 2008 ref. 73. Där hänvisar HFD i frågan om befrielse från pålagan skattetillägg till den nyansering i en för den enskilde generösare riktning som genomfördes i dåvarande taxeringslagen (1990:324) resp. skattebetalningslagen (1997:483) – båda ersatta 2012 av SFL – genom SFS 2003:211 resp. SFS 2003:212. Därigenom utmönstrades det s.k. uppenbarhetsrekvisitet för hel eller delvis befrielse – uppenbar oskälighet – så att det enbart krävs att pålagan skattetillägg är oskäligen, för att sådan befrielse ska medges (jfr 51 kap. 1 § SFL). HFD hänvisade till motivuttalandena i förarbetena till 2003 års lagstiftning (prop. 2002/03:106 s. 145), och fann att enstaka räkenskapsfel avseende mervärdesskatt bör omfattas av befrielsegrunden oskälighet. Av den i RÅ 2008 ref. 1 citerade texten från motivuttalandena till 2003 års lagstiftning framgår att ”vid mervärdesskatt och andra skatter som skall betalas med korta intervall kan det anses inte stå i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten att ta ut skattetillägg vid *enstaka* felaktigheter i redovisningen”. I RÅ 2008 ref. 73 hänvisade HFD till målet RÅ 2008 ref. 1, och anförde, mot bakgrund av samma motivuttalanden till 2003 års lagstiftning, dessutom att någon mer ingående prövning av bokföringens kvalitet och förutsättningarna för att upptäcka det begångna felet senast vid bokslutet inte behövde ske i det aktuella fallet. ”Endast om det framstår som klart att felet inte skulle ha upptäckts bör skattetillägg tas ut”, och den situationen förelåg inte i målet enligt HFD. I RÅ 2008 ref. 1 medgavs hel befrielse från skattetillägget och i RÅ 2008 ref. 73 undanröjdes skattetillägget.¹²⁴⁰

Jämför även målet RÅ 2009 ref. 73, där HFD ansåg att en nedsättning av ett skattetillägg till en fjärdedel inte ansågs tillräcklig för att beloppet (150 000 kr) skulle anses stå i rimlig proportion till den skattskyldiges

¹²⁴⁰ Från tiden före 2003 års lagstiftning får målen RÅ 1993 ref. 95 I-III nämnas beträffande *uppenbar* oskälighet med pålagan skattetillägg eller att den skulle framstå som stötande att ta ut som dåvarande rekvisit för eftergift av (befrielse från) skattetillägg. Målen gällde s.k. periodiseringsfel beträffande redovisning av ingående moms hänförlig till införsel av vara, och – till skillnad från i de båda övriga målen – medgav HFD den skattskyldige eftergift av påfört skattetillägg i RÅ 1993 ref. 95 II. Den felaktiga periodiseringen av det aktuella avdraget som bolaget i fråga hade gjort var ett enstaka misstag i samband med upprättandet av årsredovisningen, och det ansågs uteslutet med hänsyn till de av bolaget tillämpade rutinerna att liknande fel skulle uppkomma i samband med övriga redovisningsperioder. Dessutom hade det inte ens påståtts i målet att bolaget skulle ha sökt vinna ekonomiska fördelar genom att göra avdraget, till vilket bolaget också var berättigat principiellt sett. HFD fann sålunda att det framstod som uppenbart oskäligt att ta ut det påförda skattetillägget, och att det sålunda skulle efterges. Resonemanget liknar således i viss mån de fall efter 2003 års lagstiftning och utmönstringen av uppenbarhetsrekvisitet, där befrielse från skattetillägg ansetts skola förekomma enbart på grund av oskälighet. I RÅ 1993 ref. 95 hänvisas under *Rättsfall* till målen RÅ 1976 ref. 175 I och II, RÅ 1977 Aa 122 och RÅ 1991 ref. 37.

försummelse. Felet bestod i att bolaget i fråga hade dragit av en av bolag i samma koncern felaktigt debiterad moms. Bolagen hade redovisat utgående moms resp. ingående moms, och HFD medgav bolaget som felaktigt dragit ingående moms hel befrielse från skattetillägg enligt 15 kap. 10 § skattebetalningslagen (1997:483) – numera 51 kap. 1 § SFL – bl.a. eftersom risken för skattebortfall framstod som synnerligen begränsad.

Beträffande moms och skattetillägg får dessutom särskilt nämnas att HFD i RÅ 2002 ref. 46 ansåg att underlaget för skattetillägg i samband med en skönsbeskattning normalt sett utgörs av den skatt som till följd av sådan beskattning påförs den skattskyldige utöver vad som annars skulle ha skett. Det innebär att när en skattskyldig inte har redovisat någon moms, men senare lämnat uppgifter som SKV har godtagit har skattetillägg beräknats på skillnaden mellan utgående och ingående moms, dvs. på skatt att betala. I målen HFD 2016 ref. 63 I och II hänvisade HFD till 2002 års avgörande, och anförde att förhållandena var liknande i de senare målen. HFD ansåg därmed att de oriktiga uppgifterna inte avsåg någon enskild mervärdesskattepost, varför redovisningen av moms även i 2016 års fall kunde ses som en och samma fråga och underlaget för skattetillägg sålunda utgörs av skillnaden mellan utgående och ingående moms.

Ang. skattetillägg: jfr även bl.a. 11 100 000.

Beträffande moms och kostnadsränta har HFD i målet RÅ 2008 ref. 47 ansett att synnerliga skäl förelåg för hel befrielse från kostnadsränta enligt 19 kap. 11 § skattebetalningslagen (1997:483) – numera 65 kap. 15 § SFL – när en skattskyldigs redovisning av moms inte registrerades av SKV. Målet gäller tiden före SFL:s införande, och då fanns möjlighet att redovisa moms i inkomstdeklarationen, vilket den skattskyldige hade gjort. Skattsedeln för det aktuella året var inte utformad så att det kunde anses tydligt framgå att mervärdesskatten inte hade registrerats av SKV. HFD ansåg att omständigheterna inte heller i övrigt var sådana att det kunde anses ha framstått som uppenbart för den skattskyldige att dennes taxering blivit felaktig. Sålunda fann HFD att den skattskyldige skulle medges hel befrielse från kostnadsräntan.

KÄLLFÖRTECKNING

Litteratur

Alhager, Eleonor (*numera Kristoffersson*)

- Mervärdesskatt vid omstruktureringar. Iustus förlag. Uppsala 2001 [Cit. Alhager 2001]
- Något om den svenska uttagsbeskattningen på momsområdet efter EG-domstolens dom i Hotel Scandic Gåsabäck, artikel i Skattenytt 2005 s. 178-185 [Cit. Alhager 2005]

Avtalslagen 2010 (som inte är antagen av Sveriges Riksdag), www.avtalslagen2010.se

Bergström, Sture m.fl.

- Bergström, Sture, Håstad, Torgny, Lindblom, Per Henrik och Rylander, Staffan, Juridikens termer, åttonde upplagan. Almqvist & Wiksell Förlag/Liber AB. Falköping 1997 [Cit. Bergström m.fl. 1997]

Bernitz, Ulf m.fl.

- Bernitz, Ulf, Pehrson, Lars, Rosén, Jan och Sandgren, Claes, Immaterialrätt och otillbörlig konkurrens Fjortonde upplagan, 2017 [Cit. Bernitz m.fl. 2017]

Cervin, Ulf

- Piratens Lagsaga. Bokförlaget Signum i Lund. Lund 1982 [Cit. Cervin 1982]

Dahlberg, Mattias

- Beskattning av ”danska holdingbolag” – dansk internationell skatterätt i svensk jämförelse, artikel i Skattenytt 2001 s. 236-254 [Cit. Dahlberg 2001]

Dickson, Björn

- artikel i Svenska Dagbladet den 4 mars 1993, angående intygsmoms och köp av vissa fastigheter från konkursbon

Eklund, Erik

- Kultur utan moms, artikel i Svensk Skattetidning 1991 s. 267-275 [Cit. Eklund 1991]

Forssén, Björn

- Aktuella förslag på momsområdet sommaren/hösten 1995: Slopade fiktiva 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. Artikel i Redovisningskonsulten (numera Konsulten) 6 1995 s. 26-35 [Cit. Forssén 1995 (2)] Se: www.forssen.com
- Befrielse från skatt – en nåd att stilla bedja om hos Skatteverkets huvudkontor och Regeringen eller rättspröva hos HFD, artikel i Balans Fördjupningsbilaga 3 2018 s. 3-5, publicerad 2018-06-12 på www.tidningenbalans.se [Cit. Forssén 2018 (5)] Se: www.forssen.com
- Bemanningföretagens momsstatus inom vård och omsorg, artikel i Svensk Skattetidning 2017 s. 15-25 [Cit. Forssén 2017 (5)] Se: www.forssen.com
- Bitcoins och mervärdesskatt, artikel i Svensk Skattetidning 2017 s. 95-106 [Cit. Forssén 2017 (4)] Se: www.forssen.com

- EG-förordning om tillämpning av sjätte momsdirektivet, artikel i Ny Juridik 1/2005 s. 66-85 [Cit. Forssén 2005 (2)] Se: www.forssen.com
- EG-förordning om tillämpning av sjätte momsdirektivet, artikel i Svensk Skattetidning 2005 s. 118-133 [Cit. Forssén 2005 (1)] Se: www.forssen.com
- EG-rättskonformitet mellan vissa begrepp i ML och den nationella svenska inkomstskatterätten. VJS. Stockholm 2008 [Cit. Forssén 2008] (Finns som öppet dokument i fulltext på www.forssen.com.)
- EG-rättslig analys av hänvisningen till inkomstskattens näringsverksamhetsbegrepp för bestämning av begreppet yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelagen. VJS. Stockholm 2007 [Cit. Forssén 2007 (1)] (Finns som öppet dokument i fulltext på www.forssen.com.)
- Föredrag av Björn Forssén på Svensk Juriststämma 2001-11-14 (Stockholmsmässan i Älvsjö), Moms och omsättningsbegreppet. Karusellen hos skatte- och ekobrottsmyndigheten (SKM och EBM). Arrangör VJS. [Cit. Forssén FöreläsningsPM Svensk Juriststämma 2001-11-14] Se: www.forssen.com
- Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer: Fjärde upplagan. Eget förlag. Stockholm 2019 [Cit. Forssén 2019 (2)]
- Gamla momsfrågor som nya – intygsmoms då, korrigeringsmoms nu, artikel i Svensk Skattetidning 2006 s. 375-377 [Cit. Forssén 2006] Se: www.forssen.com
- Godtrosvärv av ingående moms vid inköp från beskattningsbara personer med låg omsättning, artikel i Balans Fördjupningsbilaga 2 2018 s. 18-19, publicerad 2018-04-27 på www.tidningenbalans.se [Cit. Forssén 2018 (1)] Se: www.forssen.com
- IMPAKT – Avtal och momsproblem: Tredje upplagan. Eget förlag. Stockholm 2019 [Cit. Forssén 2019 (4)]
- IMPAKT – Momsnyckeln: Tredje upplagan. Eget förlag. Stockholm 2019 [Cit. Forssén 2019 (9)]
- Juridisk semiotik och tecken på skattebrott i den artistiska miljön, artikel i Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT), JFT 5/2018 s. 307-328 [Cit. Forssén 2018 (3)] Se: www.forssen.com
- Konkurrensfördelar med varuomsättningar efter momsfria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster, artikel i Balans Fördjupningsbilaga 1 2018 s. 3-10, publicerad 2018-01-18 på www.tidningenbalans.se [Cit. Forssén 2018 (2)] Se: www.forssen.com
- Kulturproduktion i enkla bolag och tillämpliga momssatser samt momssituationen för bolag som producerar artistframträdanden, artikel i Svensk Skattetidning 2018 s. 646-658 [Cit. Forssén 2018 (4)] Se: www.forssen.com
- Lucka i tullagen öppnar för ej avsett momsavdrag på grund av två olika bestämmelser av vem som är beskattningsbar person, artikel i Balans Fördjupningsbilaga 3 2018 s. 17-19, publicerad 2018-08-20 på www.tidningenbalans.se [Cit. Forssén 2018 (6)] Se: www.forssen.com
- Luckor och andra brister i mervärdesskattelagen på fastighetsområdet, artikel i Balans Fördjupningsbilaga 1 2019 s. 10-16, publicerad 2019-03-27 på www.tidningenbalans.se [Cit. Forssén 2019 (11)] Se: www.forssen.com
- Mervärdesskatt En läro- och grundbok i moms. Publica. Stockholm 1993 [Cit. Forssén 1993]
- Mervärdesskatt En handbok (2 uppl.). Publica. Stockholm 1994 [Cit. Forssén 1994]
- Mervärdesskatt En handbok Supplement nr 1 1994. Publica. Stockholm 1994 [Cit. Forssén 1994 Supplement I]
- Momsavdrag på inköp av "hemdatorer", artikel i Skattenytt 1998 s. 848-854 [Cit. Forssén 1998 (2)] Se: www.forssen.com

- Momsen och fakturan: Tredje upplagan. Eget förlag. Stockholm 2019 [Cit. Forssén 2019 (10)]
- Momsens verksamhetsbegrepp i dåtid, nutid och framtid, artikel i Svensk Skattetidning 2007 s. 538-557 [Cit. Forssén 2007 (2)] Se: www.forssen.com
- Momsfritt i EU – moms i Sverige? Artikel i Ny Juridik 4/2000 s. 69-83 [Cit. Forssén 2000 (1)] Se: www.forssen.com
- Momsfråga om byggnadsentreprenader i samband med byggnadsentreprenör i konkurs, artikel i Balans Fördjupningsbilaga 1 2019 s. 28-31, publicerad 2019-03-04 på www.tidningenbalans.se [Cit. Forssén 2019 (12)] Se: www.forssen.com
- Momshandboken Enligt 1998 års regler. Norstedts Juridik. Stockholm 1998 [Cit. Forssén 1998 (1)]
- Momshandboken Enligt 2001 års regler. Norstedts Juridik. Stockholm 2001 [Cit. Forssén 2001]
- Moms – några frågor avseende "gamla" och "nya" regler, artikel i Skattenytt 1996 s. 533-541 [Cit. Forssén 1996] Se: www.forssen.com
- Momsreform II: Förslag för Sverige, EU och forskningen. Eget förlag. Stockholm 2019 [Cit. Forssén 2019 (3)]
- Om rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten, artikel i Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT), JFT 1/2019 s. 61-70 [Cit. Forssén 2019 (5)] Se: www.forssen.com
- Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn – skapar flera momsproblem än den åtgärdar? Artikel i Ny Juridik 1/2007 s. 46-60 [Cit. Forssén 2007 (3)] Se: www.forssen.com
- Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn – skapar den flera momsproblem än den löser? Artikel i Svensk Skattetidning 2007 s. 195-206 [Cit. Forssén 2007 (4)] Se: www.forssen.com
- Ord och kontext i EU-skatterätten – En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv: Tredje upplagan. Eget förlag. Stockholm 2019 [Cit. Forssén 2019 (13)]
- Pedaseminarium den 10 mars 2016, vid Örebro universitet (JPS), seminarieledare: jur. dr Björn Forssén; kontakt vid JPS, professor Laura Ervo. Titel: Pedagogisk plattform för skattestudier, se: www.forssen.com. I samband med seminariet distribuerades via JPS, bl.a. Paper on The Making of Tax Laws (se www.forssen.se)
- Personalvård, går utvecklingen mot en vidare avdragsrätt på momsområdet än på inkomstskatteområdet? Artikel i Balans 6-7 2000 s. 34-41 [Cit. Forssén 2000 (2)]
- Produktansvar – introduktionsbok: Tredje upplagan. Eget förlag. Stockholm 2019 [Cit. Forssén 2019 (7)]
- Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter: Andra upplagan. Eget förlag. Stockholm 2019 [Cit. Forssén 2019 (8)]
- Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier: Femte upplagan. Eget förlag. Stockholm 2019 [Cit. Forssén 2019 (1)] (Förstaupplagan finns som öppet dokument i fulltext på www.diva-portal.org och www.forssen.com.)
- Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB. Stockholm 2011 [Cit. Forssén 2011] (Finns som öppet dokument i fulltext på www.diva-portal.org och www.forssen.com.)

- Styrelseproffs med flera och F-skatten – faran med utveckling av en faktisk gällande rätt vid sidan av gällande rätt i en egentlig mening, artikel i Balans Fördjupningsbilaga 5 2017 s. 20-23, publicerad 2017-11-26 på www.tidningenbalans.se [Cit. Forssén 2017 (1)] Se: www.forssen.com
- Svensk moms i EU. Juridik & Samhälle. Stockholm 1995 [Cit. Forssén 1995 (1)]
- The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law: Fourth edition. Eget förlag. Stockholm 2019 [Cit. Forssén 2019 (6)]
- Två frågor om moms. Fördelningsnyckel vid förskott samt royalty i dödsbo, artikel i Skattenytt 1997 s. 467-468 [Cit. Forssén 1997] Se: www.forssen.com
- Vissa momsfrågor avseende fastighetsområdet, artikel i Svensk Skattetidning 2017 s. 309-320 [Cit. Forssén 2017 (3)] Se: www.forssen.com
- Vouchrar och moms – regeltekniska aspekter och förslag till forskning, artikel i Svensk Skattetidning 2019 s. 329-346 [Cit. Forssén 2019 (14)] Se: www.forssen.com
- Ang. e-brev från mig till finansdepartementet med förslag om lagändringar:
 - E-brev till finansdepartementet 2014-11-26 med mitt remissyttrande, med komplettering 2015-03-05, över SOU 2013:62 och utkastet till lagrådsremiss samt, genom kompletteringen, även över SOU 2014:76 (svar från finansdepartementet återfinns på s. 294 i prop. 2014/15:131), s. 229
 - E-brev till finansdepartementet 2014-12-12 och finansdepartementets svar 2014-12-16 (Dnr. Fi2014/4452), s. 100, 242 och 464
 - E-brev till finansdepartementet 2018-01-05 och finansdepartementets svar 2018-01-10 ang. COM(2017) 569 final, s. 374 och 375
- Ang. e-brev från mig till EU-kommissionen ang. TTIP-avtalet:
 - E-brev till EU-kommissionen 2016-02-05 och EU-kommissionens svar 2016-04-28 [(2016)679109], s. 63

Furberg, Per, Bernhard, Stefan, Lindgren, Lars och Johansson, Lars

- Elektroniska pengar: juridiska aspekter. Faktas Digitala Bibliotek. Fakta Info Direkt Sweden AB. Stockholm 2000 [Cit. Furberg m.fl. 2000]

Gunnarsson, Åsa och Svensson, Eva-Maria

- Genusrättsvetenskap. Studentlitteratur. Lund 2009 [Cit. Gunnarsson och Svensson 2009]

Henkow, Oskar

- Financial Activities in European VAT A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities. Kluwer Law International. Alphen aan den Rijn 2008 [Cit. Henkow 2008]

Kellgren, Johan Henric

- Afhandling om Naringstvangen i gemen och Skrán i synnerhet. Fristående parti i det av Johan Henric Kellgren utgivna Nya Handels-biblioteket 1784. Boken utgiven i ny upplaga av Natur och Kultur. Stockholm 1954. [Cit. Kellgren 1784]

- Kleerup, Jan och Melz, Peter
- Handbok i mervärdeskatt. Juristförlaget JF AB. Stockholm 1992 [Cit. Kleerup och Melz 1992]
- KPMG AB (revisions- och rådgivningsföretag)
- Bohlins Momshandbok, 1993
- Melin, Stefan
- Juridikens begrepp (4:e upplagan). Iustus förlag. Uppsala 2010 [Cit. Melin 2010]
- Moëll, Christina
- Harmoniserade tulltaxor: Införlivande, tolkning och tillämpning av internationella regler för varuklassificering. Juristförlaget i Lund. Lund 1996 [Cit. Moëll 1996]
- Nergelius, Joakim
- De europeiska domstolarna och det svenska äganderättsskyddet. Norstedts Juridik. Stockholm 2012 [Cit. Nergelius 2012]
- Nilsson Piraten, Fritiof
- Bombi Bitt och jag. © Fritiof Nilsson Piraten 1955. Alb. Bonniers boktryckeri 1967. Stockholm – originalutgåva 1932
- NORSTEDTS SVENSKA ORDBOK Utarbetad vid Språkdata Göteborgsuniversitet. Norstedts Förlag AB. Stockholm 1991 (red. Sture Allén) [Cit. Norstedts svenska ordbok 1991]
- Olsson, Stefan
- Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv. Iustus förlag. Uppsala 2001 [Cit. Olsson 2001]
- Papis-Almansa, Marta
- Insurance in European VAT On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GST Systems. Department of Business Law. School of Economics and Management. Lund University. Lund 2016 [Cit. Papis-Almansa 2016]
- Peczenik, Aleksander
- Rätten och förnuftet En lärobok i allmän rättslära. Norstedts Förlag AB. Stockholm 1986 [Cit. Peczenik 1986]
- Petri, Gunnar
- Rätten till menuetten: Historien om musikens värde. Kungl. Musikaliska akademiens skriftserie nr 92, Bokförlaget Atlantis AB. Stockholm 2000 [Cit. Petri 2000]
- Rendahl, Pernilla
- Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies. IBFD. Amsterdam 2009 [Cit. Rendahl 2009]
- Schultz, Mårten
- Condictio indebiti och obehörig vinst vid felaktiga antaganden om momsatsar, artikel i Svensk Skattetidning 2012 s. 576-594 [Cit. Schultz 2012]

Sonnerby, Mikaela

- Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet. Norstedts Juridik. Stockholm 2010 [Cit. Sonnerby 2010]

Stensgaard, Henrik

- Fradragsret for merværdiafgift. Jurist- og Økonomforbundets Forlag. København 2004 [Cit. Stensgaard 2004]

Sveriges advokatsamfund

- Remissvar 2004-12-22 till finansdepartementet på förslag om en EG-förordning med vissa tillämpningsföreskrifter för specifika regler i sjätte direktivet (Sveriges advokatsamfunds dnr R-2004/1266). Jag var med om att ta fram advokatsamfundets remissvar, s. 254
- Vägledande regler om god advokatsed: Med kommentar, reviderad juni 2016. www.advokatsamfundet.se [Cit. Sveriges advokatsamfund juni 2016]

Wennergren, Bertil

- Förvaltningsprocess. Norstedts. Stockholm 1971 [Cit. Wennergren 1971]

Westberg, Björn

- Mervärdesskatt – en kommentar. Nerenius & Santéus förlag. Stockholm 1997 [Cit. Westberg 1997]

Wiman, Bertil, Bjuvberg, Jan och Burmeister, Jari

- Fasta etableringsställen och fasta driftställen, artikel i Svensk Skattetidning 2016 s. 91-92 [Cit. Wiman m.fl. 2016]

Wikipedia – www.wikipedia.org

Öberg, Jesper

- Mervärdesbeskattning vid obestånd. (2 uppl.). Norstedts Juridik. Stockholm 2001 [Cit. Öberg 2001]

Offentligt tryck, m.m.

Regeringens propositioner

Prop. 1968:100 – Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om mervärdeskatt, m.m.

Prop. 1968:137 (avser ändringar i GML enligt SFS 1968:580)

Prop. 1973:163 – Kungl. Maj:ts proposition med förslag till ändring i förordningen (1968:430) om mervärdeskatt, m.m.

Prop. 1978/79:141 – om redovisning av mervärdeskatt, m.m.

Prop. 1989/90:74 – Ny taxeringslag m.m.

Prop. 1989/90:110 Del 1 – Reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Prop. 1989/90:111 – Reformerad mervärdeskatt m.m.

Prop. 1991/92:50 – om sänkning av mervärdeskatten på vissa varor och tjänster, m.m.

Prop. 1992/93:190 – om mervärdeskatt på väg- och broavgifter, m.m.

Prop. 1993/94:99 – Ny mervärdesskattelag

Prop. 1993/94:225 – Vissa mervärdesskattefrågor

Prop. 1994/95:19 Del 1 – Sveriges medlemskap i Europeiska unionen

Prop. 1994/95:54 – Ny lag om skatt på energi, m.m.

Prop. 1994/95:56 – Nya lagar om tobaksskatt och alkoholskatt, m.m.
 Prop. 1994/95:57 – Mervärdesskatten och EG
 Prop. 1994/95:202 – Mervärdesskatten på omsättning av begagnade varor, m.m.
 Prop. 1995/96:58 – EG:s andra förenklingsdirektiv och den svenska mervärdesbeskattningen
 Prop. 1996/97:10 – Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet
 Prop. 1996/97:100 Del 1 – Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.
 Prop. 1997/98:148 – Gruppregistrering i mervärdesskattesystemet, m.m.
 Prop. 1998/99:15 – Omstrukturering och beskattning
 Prop. 1998/99:69 – Särskilda mervärdesskatteregler för investeringsguld
 Prop. 1998/99:130 Del 1 – Ny bokföringslag m.m.
 Prop. 1999/2000:58 – Mervärdesskattefrågor med anledning av Öresundsförbindelsen
 Prop. 1999/2000:82 – Mervärdesskatt vid överlåtelse och nyttjande av fastigheter
 Prop. 2001/02:28 – Utländska företagens mervärdesskatt i Sverige
 Prop. 2001/02:45 – Sänkt mervärdesskatt på böcker och tidskrifter, m.m.
 Prop. 2002/03:5 – Vissa mervärdesskattefrågor, m.m.
 Prop. 2002/03:77 – Mervärdesskatteregler för elektronisk handel samt för radio- och TV-sändningar
 Prop. 2002/03:106 – Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.
 Prop. 2003/04:26 – Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt
 Prop. 2003/04:76 – Vissa fastighetstaxeringsfrågor, m.m.
 Prop. 2004/05:15 – Mervärdesskatt vid omsättning av gas och el, m.m.
 Prop. 2005/06:130 – Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn
 Prop. 2007/08:25 – Förlängd redovisningsperiod och vissa andra Mervärdesskattefrågor
 Prop. 2008/09:88 – Ny kommissionslag
 Prop. 2009/10:15 – Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning
 Prop. 2010/11:1 - Budgetpropositionen för 2011
 Prop. 2010/11:28 – Vissa tekniska mervärdesskattefrågor
 Prop. 2010/11:165 Del 2 – Skatteförfarandet
 Prop. 2011/12:1 – Budgetpropositionen för 2012
 Prop. 2011/12:94 – Nya faktureringsregler för mervärdesskatt m.m.
 Prop. 2012/13:124 – Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen
 Prop. 2013/14:1 – Budgetpropositionen för 2014
 Prop. 2013/14:16 – Förändrad hantering av mervärdesskatt vid import
 Prop. 2013/14:27 – Vissa skattefrågor
 Prop. 2013/14:224 – Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster
 Prop. 2014/15:1 – Budgetpropositionen för 2015
 Prop. 2014/15:131 – Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor
 Prop. 2015/16:19 – Vissa frågor på området för indirekta skatter
 Prop. 2015/16:51 – Undantag från mervärdesskatt för vissa posttjänster
 Prop. 2015/16:79 – En ny tulllag
 Prop. 2016/17:1 – Budgetpropositionen för 2017
 Prop. 2016/17:14 – Ny definition av fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen
 Prop. 2017/18:153 Elektroniska fakturor till följd av offentlig upphandling
 Prop. 2017/18:213 – Mervärdesskatteregler för vouchrar
 Prop. 2017/18:295 Ändrade mervärdesskatteregler för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster
 Prop. 2018/19:73 Extra ändringsbudget för 2019 – Sänkt mervärdesskatt på elektroniska publikationer

Prop. 2018/19:160 Ändrade mervärdesskatteregler vid gränsöverskridande handel mellan företag

Regeringens lagrådsremisser

Lagrådsremissen den 19 augusti 2009 – Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning, s. 291 och 504

Statens offentliga utredningar etc.

Ds 1998:14 – Digitala signaturer – en teknisk och juridisk översikt, s. 225 och 226
Ds 2009:58 – Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m., s. 69, 89, 155 och 357
Finansdepartementets brevsvår 2014-12-16 på uppmärksammande av förmodad lucka i lagen 2014-12-12, dnr. Fi2014/4452, s. 100, 242 och 464
Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23. Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen, s. 41 och 89
Finansdepartementets remiss 2004-11-04 med förslag om en EG-förordning med vissa tillämpningsföreskrifter för specifika regler i sjätte direktivet, dnr Fi2004/5143, s. 254
SOU 1989:35 Del 1 – Reformerad mervärdesskatt m.m., s. 204, 206, 232, 273, 321, 322, 343, 344 och 452
SOU 1994:31 – Vissa mervärdesskattefrågor III – Kultur m.m., s. 348
SOU 1994:88 – Mervärdesskatten och EG, s. 141
SOU 1995:69 – Betaltjänster, s. 227
SOU 1998:14 – E-pengar – näringsrättsliga frågor, s. 224, 225, 227, 228 och 321
SOU 1999:133 – Kommunkontosystemet och rättvisan – moms, kommunerna och konkurrensen, s. 352
SOU 2002:74 (Del 1 och Del 2) – Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv. Betänkande av Mervärdesskatteutredningen, s. 45, 46, 69, 71, 89, 114, 156, 177, 317, 356, 357, 499, 572 och 580
SOU 2006:90 – På väg mot en enhetlig mervärdesskatt, s. 200, 314, 325, 336, 340, 344, 346, 347, 348 och 356
SOU 2008:80 (Del 1 och Del 2) – Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet, s. 114 och 580
SOU 2009:58 Del 3 – Skatteförfarandet, s. 241 och 242
SOU 2009:65 – Moderniserade skatteregler för ideell sektor. Betänkande av stiftelse- och föreningsskatteutredningen., s. 357
SOU 2013:62 – Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet, s. 229
SOU 2014:76 – Fortsatt utveckling av förvaltningsprocessen och specialisering för skattemål, s. 229
SOU 2015:5 – En ny svensk tullagstiftning, s. 242
Fi2008/4219 (Regeringens svar till EU-kommissionen ang. 4 kap. 8 § ML) – återfinns på www.momsinstitutet.se, s. 356
Fi2011/414 (Regeringens ansökan till EU-kommissionen) – återfinns på www.momsinstitutet.se, s. 356
Veckobrevet från EU-representationen i Bryssel vecka 30 år 2004, www.regeringen.se, s. 315

RSV:s/SKV:s föreskrifter, skrivelser och ställningstaganden, m.m.

Föreskrifter

SKVFS 2005:14, SKV:s föreskrifter om förenklad faktura enligt mervärdesskattelagen, s. 554

SKVFS 2007:13, SKV:s föreskrifter SKVFS 2007:13 om ändring i SKV:s föreskrifter (SKVFS 2005:14) om förenklad faktura enligt ML, s. 540 och 555
SKVFS 2009:2, SKV:s föreskrifter om kontrollenhet till kassaregister, s. 585
SKVFS 2014:9, SKV:s föreskrifter om krav på kassaregister, s. 585
SKVFS 2014:15, SKV:s föreskrifter om ändring i SKV:s föreskrifter (SKVFS 2014:9) om krav på kassaregister, s. 585
SKVFS 2016:1, SKV:s föreskrifter om ändring i SKV:s föreskrifter (SKVFS 2009:2) om kontrollenhet till kassaregister, s. 585

Skrivelser och ställningstaganden samt anvisningar

RSN:s meddelanden RSN 1969:30.9 (upphörde genom att ML infördes den 1 juli 1994, jfr RÅ 1995 not. 16), s. 96
RSN:s meddelanden RSN 1969:124.7, s. 353
RSV:s information om nedsättning av eller befrielse från mervärdeskatt RSV Im 1982:3, s. 242
RSV:s anvisningar RSV Im 1984:2 (upphörde i och med utgången av maj månad 2001 enligt RSV 2001:18), s. 448
RSV:s anvisningar RSV Im 1986:5 (upphörde i och med utgången av mars månad 1995 enligt RSV S 1995:6), s. 201
RSV:s skrivelse dnr 26568-91/D29, s. 207
RSV:s skrivelse dnr 9623-96/900, s. 211
SKV:s skrivelse 2004-01-28, dnr 130 151294-04/113, s. 542, 544 och 545
SKV:s skrivelse 2004-02-23, dnr 130-205830-04/113, s. 542, 543, 554, 561 och 562
SKV:s skrivelse 2004-04-02, dnr 130-255556-04/113, s. 539, 541, 543, 545, 555, 556, 557, 558 och 559
SKV:s skrivelse 2004-06-23, dnr 130 407683-04/1152, s. 558
SKV:s ställningstagande 2004-07-08, dnr 130 407673-04/1152, s. 556
SKV:s ställningstagande 2004-07-23, dnr 477317-04/1153, s. 541, 542, 545 och 559
SKV:s ställningstagande 2004-08-18, dnr 130 439981-04/1152, s. 544
SKV:s ställningstagande 2004-09-23, dnr 130 563343-04/113, s. 558
SKV:s ställningstagande 2004-09-23, dnr 130 563353-04/111, s. 558
SKV:s ställningstagande 2004-11-12, dnr 130 641266-04/111, s. 545
SKV:s skrivelse 2005-03-07, dnr 130 113752-05/111, s. 561
SKV:s ställningstagande 2005-03-11, dnr 130 150780-05/111, s. 554
SKV:s ställningstagande 2005-06-27, dnr 130 357195-05/111, s. 553
SKV:s ställningstagande 2005-09-30, dnr 131 505964-05/111, s. 557
SKV:s ställningstagande 2006-01-13, dnr 131 19703-06/111, s. 540
SKV:s ställningstagande 2006-02-14, dnr 131 81324-06/111, s. 537, 540 och 555
SKV:s ställningstagande 2006-07-06, dnr 131 416724-06/111, s. 546
SKV:s ställningstagande 2006-12-13, dnr 131 706451-06/111, s. 535
SKV:s ställningstagande 2006-12-18, dnr 131 664715-06/111 (ersatt av ställningstagandet 2013-07-05), s. 275
SKV:s ställningstagande 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111, s. 434 och 469
SKV:s ställningstagande 2007-11-19, dnr 131 586267-07/111, s. 436 och 471
SKV:s ställningstagande 2008-10-21, dnr 131 373778-07/111, s. 68
SKV:s ställningstagande 2009-12-07, dnr 131 805991-09/111, s. 438, 495 och 582
SKV:s ställningstagande 2009-12-15, dnr 131 932140-09/111, s. 541
SKV:s ställningstagande av 2010-07-09, dnr 131 355983-10/111, s. 78
SKV:s ställningstagande 2011-01-25, dnr 131 38072-11/111 (ersatt av ställningstagandet 2016-05-26), s. 292
SKV:s ställningstagande 2012-06-26, dnr 131 359965-12/111 (ersatt av ställningstagandet 2018-11-26), s. 385
SKV:s ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111 (ersatte ställningstagande av 2010-03-11, dnr 131 19677-10/111), s. 478, 487, 509, 532, 547, 548, 550, 551 och 552

SKV:s ställningstagande 2013-07-05, dnr 131 340930-13/111 (ersatt av ställningstagande 2018-10-25), s. 275
SKV:s ställningstagande 2014-02-14, dnr 131 770374-13/111, s. 370
SKV:s ställningstagande 2014-05-12, dnr 131 253470-14/111, s. 117 och 544
SKV:s ställningstagande 2014-11-13, dnr 131 622690-14/111, s. 515
SKV:s ställningstagande 2014-11-21, dnr 131 639684-14/111 (upphävdes av SKV genom ställningstagande 2017-11-20, dnr 202 458372-17/111), s. 463
SKV:s ställningstagande 2015-12-10, dnr 131 656823-15/111 (ersatt av ställningstagandet 2016-03-31), s. 275
SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111 (ersatt av ställningstagande 2018-10-25), s. 275, 278 och 280
SKV:s ställningstagande 2016-05-26, dnr 131 209264-16/111, s. 292
SKV:s ställningstagande 2017-06-29, dnr 202 279841-17/111, s. 562
SKV:s ställningstagande 2018-10-25 (Uthyrning vårdpersonal, mervärdesskatt), dnr 202 398355-18/111, s. 276 och 317
SKV:s ställningstagande 2018-10-25 (Social omsorg, mervärdesskatt), dnr 202 398382-18/111 (har ersatt ställningstagandena 2013-07-05 och 2016-03-31), s. 275, 276 och 317
SKV:s ställningstagande 2018-11-26, dnr 202 488720-18/111, s. 377 och 385
SKV:s ställningstagande 2018-12-06, dnr 202 508158-18/111, s. 400 och 407

Handledningar

RSV:s information om hur man redovisar moms i samband med en konkurs: Moms vid konkurs [RSV 556 utg 1 (maj 1984)] – Cit. RSV:s Moms vid konkurs 1984, s. 190
RSV:s Handledning för mervärdesskatt 1993 (RSV 553 utg 6), s. 448 och 452
SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005 (SKV 553 utgåva 16), s. 191
SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2009 Del 2 (SKV 554 utgåva 4), s. 192
SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2010 Del 2 (SKV 554 utgåva 5), s. 192
SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1 (SKV 553 utgåva 24), s. 38, 66, 68, 115, 116, 130, 132, 168, 200, 267 och 293
SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2013 del 2 (SKV 554 utgåva 8), s. 262
SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014 (SKV 553 & SKV 554), s. 115, 130, 168, 291, 292, 432, 433, 434, 436, 469 och 471

Övrigt offentligt material

1177Vårdguiden Uppsala län, www.1177.se, s. 352

EU-källor

Primärrätt

EG-fördraget [har ersatts av FEUF]

Fördraget om EU:s funktionssätt, FEUF [har ersatt EG-fördraget (Romfördraget)]

Sekundärrätt

EG:s andra förenklingsdirektiv (95/7/EG)

EG:s förordning (EG) nr 883/2004 om social trygghet

EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) – sjätte direktivet (ersatt av mervärdesskattedirektivet)

EU-kommissionens förslag den 11 oktober 2011 till En gemensam europeisk köplag baserad på valfrihet: Vanliga frågor (MEMO/11/680)

Europaparlamentets och rådets direktiv 98/48/EG av den 20 juli 1998 om ändring av direktiv 98/34/EG om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter

Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/55/EU av den 16 april 2014 om elektronisk fakturering vid offentlig upphandling
Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002
Faktureringsdirektivet 2001/115/EG [ersatt av faktureringsdirektivet 2010/45/EG]
Faktureringsdirektivet 2010/45/EU
Fusionsdirektivet 90/434/EEG [ersatt av fusionsdirektivet 2009/133/EG]
Fusionsdirektivet 2009/133/EG
Rapport från kommissionen till europaparlamentet och rådet om utvärdering av tillämpningen av direktiv 98/34/EG på området informationssamhällets tjänster [KOM (2003) 69 slutlig]
Rådets direktiv 94/5/EG (Harmonisering av beskattningen av begagnade varor m.m.)
Rådets direktiv 98/80/EG om komplettering av det gemensamma systemet för mervärdesskatt och om ändring av direktiv 77/388/EEG
Rådets direktiv 2003/92/EG av den 7 oktober 2003 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller bestämmelserna om platsen för leverans av gas och el
Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt – mervärdesskattedirektivet (ersatte den 1 januari 2007 EG:s första och sjätte mervärdesskattedirektiv)
Rådets direktiv 2008/8/EG om ändring av mervärdesskattedirektivet med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (omsättningslandsdirektivet för tjänster)
Rådets direktiv 2009/47/EG av den 5 maj 2009 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller reducerade mervärdesskattesatser
Rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009 om ändring av olika bestämmelser i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt
Rådets direktiv (EU) 2016/1065 av den 27 juni 2016 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller behandlingen av vouchrar
Rådets direktiv (EU) 2017/2455 av den 5 december 2017 om ändring av direktiven 2006/112/EG och 2009/132/EG vad gäller vissa skyldigheter på mervärdesskatteområdet för tillhandahållanden av tjänster och distansförsäljning av varor
Rådets förordning (EU) nr 967/2012 om ändring i EU-förordning 282/2011
Rådets förordning (EU) nr 1042/2013 om ändring i EU-förordning 282/2011
Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (omarbetning) [tillämpningsförordningen]
Rådets PRESSMEDDELANDE 533/18, 2.10.2018 – Elektroniska publikationer: rådet enigt om reducerad moms
Rådets trettonde direktiv (86/560/EEG) [det s.k. trettonde direktivet]
The E-Money Directive (2000/46/EC)
Unionstullkodexen, förordning (EU) nr 952/2013 (ersatte den 1 maj 2016 gemenskapstullkodexen (EEG) nr 2913/92)
Övergångsordningen för varuhandeln mellan EU-länderna (91/680/EEG)

EU-hemsidor

Europaparlamentets hemsida: www.europarl.europa.eu.
EU:s hemsida: www.europa.eu

Övrigt

COM(2017) 569 final – EU-kommissionens förslag den 4 oktober 2017 till ett definitivt system för handeln mellan EU-länder, s. 358, 375, 469 och 470

Den gemensamma politiska förklaringen av den 28 september 2011 från medlemsstaterna och EU-kommissionen om förklarande document, s. 377

2007/2311 K(2008) 2803 (EU-kommissionens formella underrättelse den 26 juni 2008 om behandlingen av ideella föreningar och registrerade trossamfund i ML) – återfinns på www.momsinstitutet.se, s. 356

EU-kommissionens e-svar av 2016-04-28 [(2016)679109] till Björn Forssén ang. TTIP, s. 63

Europakonventionen (EKMR)

Den Europeiska Konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna av den 4 november 1950 [och dess tp nr 1]

Momsinstitutet – Föreningen för forskning om mervärdesskatt och andra indirekta skatter

Hemsida: www.momsinstitutet.se

Rättsfall

EU-domstolens domar

26/62 (Van Gend en Loos), ECLI:EU:C:1963:1, s. 510
6-64 (Costa), ECLI:EU:C:1964:66, s. 510
EU-målen 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats), ECLI:EU:C:1981:38, s. 563
8/81 (Becker), ECLI:EU:C:1982:7, s. 510
89/81 (Hong-Kong Trade), ECLI:EU:C:1982:121, s. 27 och 111
268/83 (Rompelman), ECLI:EU:C:1985:74, s. 31, 126, 310, 526 och 570
235/85 (kommissionen mot Nederländerna), ECLI:EU:C:1987:161, s. 128 och 204
102/86 (Apple and Pear Development Council), ECLI:EU:C:1988:120, s. 111
Förenade målen 123 och 330/87 (Jeunehomme), ECLI:EU:C:1988:408, s. 398 och 567
342/87 (Genius Holding), ECLI:EU:C:1989:635, s. 46, 77, 398 och 567
348/87 (SUFA), ECLI:EU:C:1989:246, s. 106, 128, 204, 261 och 265
173/88 (Henriksen), ECLI:EU:C:1989:329, s. 170
320/88 (Safe), ECLI:EU:C:1990:61, s. 66
C-186/89 (Van Tiem), ECLI:EU:C:1990:429, s. 128 och 204
Förenade målen 6 och 9/90 (Francovich och Bonifaci), ECLI:EU:C:1991:428, s. 450
C-60/90 (Polysar), ECLI:EU:C:1991:268, s. 26 och 210
C-97/90 (Lennartz), ECLI:EU:C:1991:315, s. 568
C-202/90 (Ayuntamiento de Sevilla), ECLI:EU:C:1991:332, s. 26
C-163/91 (Van Ginkel Waddinxveen), ECLI:EU:C:1992:435, s. 298
C-281/91 (Muys' en De Winter's Bouw – en Aannemingsbedrijf), ECLI:EU:C:1993:855, s. 563
C-333/91 (Sofitam), ECLI:EU:C:1993:261, s. 26, 204 och 210
C-10/92 (Balocchi), ECLI:EU:C:1993:846, s. 519
C-16/93 (Tolsma), ECLI:EU:C:1994:80, s. 563
C-38/93 (Glawe), ECLI:EU:C:1994:188, s. 72
C-62/93 (BP Soupergaz), ECLI:EU:C:1995:223, s. 210
C-468/93 (Belastingdienst Grote Ondernemingen), ECLI:EU:C:1996:139, s. 171
C-4/94 (BLP Group), ECLI:EU:C:1995:107, s. 210, 211 och 283
C-155/94 (Wellcome Trust), ECLI:EU:C:1996:243, s. 26, 205 och 210
C-230/94 (Enkler), ECLI:EU:C:1996:352, s. 26 och 54
C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), ECLI:EU:C:1996:184, s. 207

C-317/94 (Elida Gibbs), ECLI:EU:C:1996:400, s. 68 och 560
C-2/95 (SDC), ECLI:EU:C:1997:278, s. 128, 204, 215, 216, 218, 226, 308, 373 och 444
C-80/95 (Harnas & Helm), ECLI:EU:C:1997:56, s. 26 och 210
C-85/95 (Reisdorf), ECLI:EU:C:1996:466, s. 398, 525, 567 och 568
C-258/95 (Julius Fillibeck Söhne), ECLI:EU:C:1997:491, s. 283
C-330/95 (Goldsmiths), ECLI:EU:C:1997:339, s. 560
C-346/95 (Blasi), ECLI:EU:C:1998:51, s. 152
C-141/96 (Langhorst), ECLI:EU:C:1997:417, s. 398, 525, 567 och 568
C-172/96 (First National Bank of Chicago), ECLI:EU:C:1998:354, s. 207
Förenade målen C-308/96 och C-94/97 (Madgett och Baldwin), ECLI:EU:C:1998:496, s. 450
C-349/96 (CPP), ECLI:EU:C:1999:93, s. 173, 207, 232, 233, 281, 292, 330 och 338
C-134/97 (Victoria Film), ECLI:EU:C:1998:535, s. 70
C-216/97 (Gregg), ECLI:EU:C:1999:390, s. 26 och 183
C-358/97 (kommissionen mot Irland), ECLI:EU:C:2000:425, s. 128 och 204
C-23/98 (Heerma), ECLI:EU:C:2000:46, s. 26 och 223
C-98/98 (Midland Bank), ECLI:EU:C:2000:300, s. 111 och 210
Förenade målen C-110/98-C-147/98 (Gabalfrisa m.fl.), ECLI:EU:C:2000:145, s. 519 och 569
C-400/98 (Breitsohl), ECLI:EU:C:2000:304, s. 111, 310 och 519
C-408/98 (Abbey National), ECLI:EU:C:2001:110, s. 112 och 210
C-454/98 (Schmeink & Cofreth och Strobel), ECLI:EU:C:2000:469, s. 46 och 569
C-455/98 (Salumets m.fl.), ECLI:EU:C:2000:352, s. 228, 230 och 317
C-34/99 (Primback), ECLI:EU:C:2001:271, s. 560 och 563
C-142/99 (Floridienne och Berginvest), ECLI:EU:C:2000:623, s. 26, 204 och 210
C-150/99 (Stockholm Lindöpark), ECLI:EU:C:2001:34, s. 128, 173 och 204
C-240/99 (Skandia), ECLI:EU:C:2001:140, s. 233 och 292
C-409/99 (Metropol och Stadler), ECLI:EU:C:2002:2, s. 568
C-498/99 (Town & County Factors), ECLI:EU:C:2002:494, s. 72
C-16/00 (Cibo), ECLI:EU:C:2001:495, s. 101, 112, 210, 526 och 527
C-99/00 (Lyckeskog), ECLI:EU:C:2002:329, s. 89
C-144/00 (Hoffmann), ECLI:EU:C:2003:192, s. 183
C-169/00 (kommissionen mot Finland), ECLI:EU:C:2002:149, s. 183
C-235/00 (CSC), ECLI:EU:C:2001:696, s. 207, 215, 216, 219, 221, 226, 308, 373 och 444
C-269/00 (Seeling), ECLI:EU:C:2003:254, s. 128 och 204
C-8/01 (Taksatorringen), ECLI:EU:C:2003:621, s. 112 och 233
C-77/01 (EDM), ECLI:EU:C:2004:243, s. 223
C-185/01 (Auto Lease Holland), ECLI:EU:C:2003:73, s. 68
C-275/01 (Sinclair Collins), ECLI:EU:C:2003:341, s. 128 och 204
C-90/02 (Bockemühl), ECLI:EU:C:2004:206, s. 568
C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel), ECLI:EU:C:2004:268, s. 525 och 568
Förenade målen C-255/02 (Halifax m.fl.), ECLI:EU:C:2006:121, s. 77 och 569
C-320/02 (Stenholmen), förhandsavgörande i RÅ 2004 ref. 45, ECLI:EU:C:2004:213, s. 446
C-395/02 (Transport Service), ECLI:EU:C:2004:118, s. 569
C-172/03 (Heiser), ECLI:EU:C:2005:130, s. 230
C-204/03 (kommissionen mot Spanien), ECLI:EU:C:2005:588, s. 112
C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), förhandsavgörande i RÅ 2005 not. 51, ECLI:EU:C:2005:47, s. 69, 70, 71 och 103
C-465/03 (Kretztechnik), ECLI:EU:C:2005:320, s. 208, 210, 526 och 527
C-472/03 (Arthur Andersen), ECLI:EU:C:2005:135, s. 233
C-41/04 (Levob Verzekeringen och OV Bank), ECLI:EU:C:2005:649, s. 130 och 168
C-63/04 (Centralan Property), ECLI:EU:C:2005:773, s. 124

C-89/04 (Mediakabel), ECLI:EU:C:2005:348, s. 302
C-212/04 (Adeneler m.fl.), ECLI:EU:C:2006:443, s. 79
Förenade målen C-394/04 och C-395/04 (Diagnostiko och Ygeia),
ECLI:EU:C:2005:734, s. 292
C-409/04 (Teleos m.fl.), ECLI:EU:C:2007:548, s. 448
C-111/05 (Aktiebolaget NN mot Skatteverket), förhandsavgörande i RÅ 2007 not.
164, ECLI:EU:C:2007:195, s. 130 och 168
C-401/05 (VDP Dental Laboratory), ECLI:EU:C:2006:792, s. 269
C-434/05 (Horizon College), ECLI:EU:C:2007:343, s. 284, 289 och 290
C-445/05 (Haderer), ECLI:EU:C:2007:344, s. 289 och 292
C-453/05 (Ludwig), ECLI:EU:C:2007:369, s. 216
C-437/06 (Securenta), ECLI:EU:C:2008:166, s. 112 och 310
C-124/07 (Beheer), ECLI:EU:C:2008:196, s. 219, 232 och 233
C-291/07 (Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet), förhandsavgörande i RÅ
2009 ref. 54, ECLI:EU:C:2008:609, s. 466 och 471
C-515/07 (VNLTO), ECLI:EU:C:2009:88, s. 112
C-29/08 (SKF), förhandsavgörande i RÅ 2010 ref. 56, ECLI:EU:C:2009:665, s. 112,
208, 209 och 210
C-74/08 (PARAT), ECLI:EU:C:2009:261, s. 112
C-461/08 (Don Bosco Onroerend Goed, ECLI:EU:C:2009:722, s. 170
C-84/09 (X), förhandsavgörande i HFD 2011 ref. 28, ECLI:EU:C:2010:693, s. 479
C-88/09 (Graphic Procédé), ECLI:EU:C:2010:76, s. 78, 79, 130 och 168
C-175/09 (AXA UK), ECLI:EU:C:2010:646, s. 170
C-540/09 (Skandinaviska Enskilda Banken), förhandsavgörande i HFD 2011 ref. 38,
ECLI:EU:C:2011:137, s. 217
C-480/10 (kommissionen mot Sverige), ECLI:EU:C:2013:263, s. 105
C-587/10 (VSTR), ECLI:EU:C:2012:592, s. 469
C-44/11 (Deutsche Bank), ECLI:EU:C:2012:484, s. 171, 207 och 208
C-224/11 (BGZ Leasing), ECLI:EU:C:2013:15, s. 171
C-273/11 (Mecsek-Gabona), ECLI:EU:C:2012:547, s. 469
C-392/11 (Field Fisher Waterhouse LLP), ECLI:EU:C:2012:597, s. 169
C-651/11 (X BV), ECLI:EU:C:2013:346, s. 137
C-26/12 (PPG Holdings), ECLI:EU:C:2013:526, s. 210
C-104/12 (Becker), ECLI:EU:C:2013:99, s. 210
C-124/12 (AES-3C Maritza East 1), ECLI:EU:C:2013:488, s. 210
C-7/13 [Skandia America (USA), filial Sverige], ECLI:EU:C:2014:2225, s. 472
C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit), ECLI:EU:C:2015:164, s. 92, 93, 274, 275, 278 och
316
C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa), ECLI:EU:C:2015:229, s. 169
C-126/14 (Sveda), ECLI:EU:C:2015:712, s. 210
C-264/14 (Hedqvist), förhandsavgörande i HFD 2016 ref. 6, ECLI:EU:C:2015:718, s.
28, 213, 220, 221, 222, 224, 227, 230, 317 och 321
C-24/15 (Plöckl), ECLI:EU:C:2016:791, s. 469
C-390/15 (RPO), ECLI:EU:C:2017:174, s. 337
C-624/15 (Litdana), ECLI:EU:C:2017:389, s. 449
C-21/16 (Euro Tyre), ECLI:EU:C:2017:106, s. 469
C-251/16 (Cussens m.fl.), ECLI:EU:C:2017:881, s. 569
C-532/16 (SEB bankas), ECLI:EU:C:2018:228, s. 457 och 574
C-647/17 (Srf konsulterna), förhandsavgörande i HFD 2019 ref. 22,
ECLI:EU:C:2019:195, s. 504
C-273/18 (Kuršu zeme), ECLI:EU:C:2019:588, s. 570

HFD

RÅ 1917 Fi 64, s. 211

RÅ 1955 ref. 21, s. 179 och 195
RÅ 1961 ref. 8, s. 179
RÅ 1969 Fi 369, s. 134
RÅ 1970 Fi 1465, s. 156
RÅ 1973 A 13, s. 209
RÅ 1973 A 390, s. 563
RÅ 1973 Fi 143, s. 134
RÅ 1975 ref. 60, s. 521
RÅ 1975 Aa 639, s. 72
RÅ 1976 ref. 175 I och II, s. 589
RÅ 1977 Aa 122, s. 589
RÅ 1978 1:51, s. 283
RÅ 1978 1:57, s. 283
RÅ 1979 1:15, s. 156
RÅ 1981 1:33, s. 570
RÅ 1983 1:26, s. 156
RÅ 1984 1:59, s. 134
RÅ 1984 1:67, s. 46 och 574
RÅ 1984 1:69, s. 287
RÅ 1985 1:40, s. 68
RÅ 1985 Aa 97, s. 150
RÅ 1986 ref. 45, s. 563
RÅ 1986 ref. 46, s. 206 och 364
RÅ 1986 ref. 67, s. 521
RÅ 1986 ref. 125, s. 570
RÅ 1986 ref. 178, s. 64 och 338
RÅ 1986 not. 675, s. 156
RÅ 1987 ref. 115, s. 179, 519 och 521
RÅ 1987 ref. 163, s. 134
RÅ 1988 ref. 42, s. 270 och 271
RÅ 1988 ref. 74, s. 46 och 574
RÅ 1988 ref. 136, s. 265
RÅ 1988 ref. 143, s. 521
RÅ 1989 ref. 86, s. 101
RÅ 1990 ref. 20, s. 521
RÅ 1990 ref. 50, s. 29
RÅ 1991 ref. 37, s. 589
RÅ 1991 ref. 76, s. 162
RÅ 1991 ref. 105, s. 206 och 364
RÅ 1992 ref. 55 II, s. 211
RÅ 1992 ref. 62, s. 134
RÅ 1992 ref. 66, s. 330
RÅ 1992 ref. 87, s. 156
RÅ 1992 ref. 103, s. 162
RÅ 1993 ref. 13, s. 262
RÅ 1993 ref. 30, s. 284 och 287
RÅ 1993 ref. 38, s. 156
RÅ 1993 ref. 45, s. 330
RÅ 1993 ref. 57, s. 605
RÅ 1993 ref. 75, s. 330
RÅ 1993 ref. 78, s. 179, 193, 195 och 197
RÅ 1993 ref. 95 I, II och III, s. 589
RÅ 1993 not. 71, s. 220
RÅ 1994 not. 11, s. 293
RÅ 1994 not. 13, s. 218

RÅ 1994 not. 422, s. 220
RÅ 1995 ref. 9, s. 282
RÅ 1995 ref. 31, s. 588
RÅ 1995 ref. 60, s. 452
RÅ 1995 ref. 94, s. 571
RÅ 1995 not. 16, s. 96
RÅ 1995 not. 105, s. 234
RÅ 1995 not. 224, s. 208 och 210
RÅ 1995 not. 392, s. 350
RÅ 1995 not. 393, s. 350
RÅ 1996 ref. 10, s. 69
RÅ 1996 ref. 50, s. 510
RÅ 1996 ref. 74, s. 266
RÅ 1996 not. 168, s. 265
RÅ 1996 not. 243, s. 220
RÅ 1997 ref. 15, s. 177
RÅ 1997 ref. 16, s. 265, 283 och 519
RÅ 1997 ref. 42, s. 233
RÅ 1997 not. 71, s. 264
RÅ 1997 not. 180, s. 68
RÅ 1997 not. 245, s. 287
RÅ 1998 ref. 31, s. 179
RÅ 1998 ref. 40, s. 279 och 283
RÅ 1998 not. 50, s. 570
RÅ 1998 not. 249, s. 220
RÅ 1999 ref. 2, s. 179
RÅ 1999 ref. 9, s. 207 och 338
RÅ 1999 ref. 14, s. 206
RÅ 1999 ref. 16, s. 570
RÅ 1999 ref. 31, s. 192
RÅ 1999 ref. 33, s. 110 och 111
RÅ 1999 ref. 37, s. 283
RÅ 1999 not. 46, s. 218
RÅ 1999 not. 176, s. 283
RÅ 1999 not. 245, s. 236, 237, 238, 239, 240, 241, 243 och 244
RÅ 1999 not. 253, s. 179
RÅ 1999 not. 282, s. 111 och 210
RÅ 2000 ref. 5, s. 510
RÅ 2000 ref. 63, s. 560
RÅ 2000 not. 61, s. 64
RÅ 2000 not. 65, s. 83
RÅ 2000 not. 196, s. 446
RÅ 2001 ref. 22 I och II, s. 585
RÅ 2001 ref. 34 I och II, s. 265
RÅ 2001 ref. 41, s. 480
RÅ 2001 ref. 51, s. 265
RÅ 2001 ref. 64, s. 330
RÅ 2001 ref. 69, s. 207
RÅ 2001 not. 15, s. 265
RÅ 2001 not. 23, s. 207
RÅ 2001 not. 40, s. 258
RÅ 2001 not. 69, s. 210 och 211
RÅ 2001 not. 70, s. 210 och 211
RÅ 2001 not. 97, s. 138
RÅ 2001 not. 98, s. 138

RÅ 2001 not. 99, s. 54, 138 och 574
RÅ 2002 ref. 9, s. 183, 207, 338 och 347
RÅ 2002 ref. 13, s. 155 och 156
RÅ 2002 ref. 41, s. 560
RÅ 2002 ref. 46, s. 590
RÅ 2002 ref. 51, s. 336
RÅ 2002 ref. 67, s. 287
RÅ 2002 ref. 110, s. 53
RÅ 2002 ref. 112, s. 72
RÅ 2002 ref. 113, s. 422
RÅ 2002 not. 26, s. 519
RÅ 2002 not. 108, s. 66
RÅ 2002 not. 174, s. 287
RÅ 2002 not. 175, s. 287
RÅ 2003 ref. 5, s. 264
RÅ 2003 ref. 21, s. 280, 281 och 282
RÅ 2003 ref. 24, s. 207
RÅ 2003 ref. 25, s. 111
RÅ 2003 ref. 29, s. 257
RÅ 2003 ref. 32, s. 298
RÅ 2003 ref. 36, s. 210
RÅ 2003 ref. 39, s. 83 och 325
RÅ 2003 ref. 72, s. 207
RÅ 2003 ref. 80, s. 170
RÅ 2003 ref. 90, s. 207
RÅ 2003 ref. 94, s. 207
RÅ 2003 ref. 99, s. 156
RÅ 2003 ref. 100 I och II, s. 287
RÅ 2003 ref. 102, s. 563
RÅ 2004 ref. 7, s. 337
RÅ 2004 ref. 26, s. 468
RÅ 2004 ref. 34, s. 105
RÅ 2004 ref. 36, s. 452
RÅ 2004 ref. 45, s. 446
RÅ 2004 ref. 60, s. 527
RÅ 2004 ref. 65, s. 46 och 574
RÅ 2004 ref. 100, s. 207
RÅ 2004 ref. 112, s. 570
RÅ 2004 not. 64, s. 183 och 338
RÅ 2005 ref. 6, s. 336
RÅ 2005 ref. 11, s. 226 och 371
RÅ 2005 ref. 19, s. 28
RÅ 2005 ref. 20, s. 69
RÅ 2005 ref. 23, s. 32
RÅ 2005 ref. 34, s. 287
RÅ 2005 ref. 70, s. 479
RÅ 2005 ref. 71, s. 302
RÅ 2005 ref. 74, s. 111
RÅ 2005 ref. 80, s. 34
RÅ 2005 ref. 81, s. 79
RÅ 2005 ref. 82, s. 338
RÅ 2005 ref. 92, s. 183
RÅ 2005 not. 51, s. 69
RÅ 2005 not. 106, s. 238
RÅ 2005 not. 115, s. 232 och 233

RÅ 2006 ref. 11, s. 297
RÅ 2006 ref. 19 I och II, s. 526 och 527
RÅ 2006 ref. 25, s. 237 och 238
RÅ 2006 ref. 31, s. 265
RÅ 2006 ref. 47, s. 111
RÅ 2006 ref. 58, s. 76
RÅ 2006 ref. 72, s. 238
RÅ 2006 not. 29, s. 104
RÅ 2006 not. 90, 223
RÅ 2006 not. 93, s. 282
RÅ 2007 ref. 6, s. 28 och 223
RÅ 2007 ref. 13, s. 170
RÅ 2007 ref. 24, s. 558
RÅ 2007 ref. 33, s. 172
RÅ 2007 ref. 39, s. 162
RÅ 2007 ref. 57, s. 162
RÅ 2007 ref. 61 I och II, s. 25
RÅ 2007 ref. 88 I, II och III, s. 263
RÅ 2007 not. 164, s. 130 och 168
RÅ 2008 ref. 1, s. 589
RÅ 2008 ref. 47, s. 590
RÅ 2008 ref. 72, s. 54 och 588
RÅ 2008 ref. 73, s. 589
RÅ 2008 not. 19, s. 223
RÅ 2009 ref. 6, s. 527
RÅ 2009 ref. 22, s. 238
RÅ 2009 ref. 27 I, II, III och IV, s. 588
RÅ 2009 ref. 40 I och II, s. 448
RÅ 2009 ref. 49, s. 216 och 218
RÅ 2009 ref. 54, s. 466
RÅ 2009 ref. 56, s. 28 och 223
RÅ 2009 ref. 72, s. 29
RÅ 2009 ref. 73, s. 589
RÅ 2009 ref. 92, s. 34
RÅ 2009 ref. 95, s. 282
RÅ 2009 not. 145, s. 332 och 333
RÅ 2009 not. 172, s. 223
RÅ 2010 ref. 3, s. 156
RÅ 2010 ref. 27, s. 216 och 218
RÅ 2010 ref. 43, s. 129
RÅ 2010 ref. 50 I och II, s. 455
RÅ 2010 ref. 54, s. 162, 163 och 357
RÅ 2010 ref. 56, s. 210
RÅ 2010 ref. 76, s. 53
RÅ 2010 ref. 94, s. 284
RÅ 2010 ref. 95, s. 106 och 238
RÅ 2010 ref. 98, s. 111
HFD 2011 ref. 9, s. 281 och 282
HFD 2011 ref. 21, s. 211
HFD 2011 ref. 28, s. 479
HFD 2011 ref. 38, s. 217
HFD 2011 ref. 87, s. 502
HFD 2011 ref. 88, s. 28 och 29
HFD 2011 not. 30, s. 289
HFD 2011 not. 75, s. 155

HFD 2012 ref. 5, s. 289 och 290
HFD 2012 ref. 30, s. 300
HFD 2012 ref. 36, s. 587
HFD 2012 ref. 43, s. 502
HFD 2012 ref. 52, s. 279
HFD 2012 ref. 53, s. 147
HFD 2012 ref. 56 I, s. 117 och 544
HFD 2012 ref. 65, s. 587 och 588
HFD 2012 ref. 68, s. 422
HFD 2012 ref. 69 I, II och III, s. 585, 586, 587 och 588
HFD 2012 ref. 71, s. 163
HFD 2012 ref. 73, s. 139
HFD 2013 ref. 12, s. 569
HFD 2013 ref. 25 I och II, s. 108
HFD 2013 ref. 32, s. 609
HFD 2013 ref. 65, s. 163
HFD 2013 ref. 67, s. 264
HFD 2013 ref. 78, s. 46
HFD 2013 ref. 79 I och II, s. 284
HFD 2013 not. 27, s. 28
HFD 2014 ref. 1, s. 137
HFD 2014 ref. 14, s. 82
HFD 2014 ref. 20, s. 261
HFD 2014 ref. 40, s. 370
HFD 2014 ref. 73, s. 219
HFD 2015 ref. 22, s. 472
HFD 2015 ref. 29, s. 219, 232 och 233
HFD 2015 ref. 34, s. 270
HFD 2015 ref. 54, s. 155
HFD 2015 ref. 62, s. 176
HFD 2015 ref. 69, s. 46
HFD 2015 not. 56, s. 129
HFD 2016 ref. 5, s. 183
HFD 2016 ref. 6, s. 213, 220, 221, 222, 223, 224, 226, 227, 228, 229, 230, 303, 317
och 319
HFD 2016 ref. 50, s. 129
HFD 2016 ref. 51, s. 284
HFD 2016 ref. 58, s. 28
HFD 2016 ref. 63 I och II, s. 590
HFD 2016 ref. 75, s. 150
HFD 2016 ref. 82, s. 263
HFD 2016 not. 29, s. 223
HFD 2017 ref. 20, s. 208, 209 och 210
HFD 2017 ref. 41, s. 25
HFD 2017 not. 1, s. 350
HFD 2017 not. 9, s. 333
HFD 2017 not. 11, s. 336
HFD 2017 not. 12, s. 170 och 172
HFD 2017 not. 13, s. 338
HFD 2018 ref. 18, s. 329
HFD 2018 ref. 29, s. 96
HFD 2018 ref. 34, s. 110 och 111
HFD 2018 ref. 40, s. 156 och 170
HFD 2018 ref. 41, s. 275, 278 och 317
HFD 2018 ref. 42, s. 472

HFD 2018 ref. 63, s. 147
HFD 2018 ref. 77, s. 336
HFD 2018 not. 13, s. 284
HFD 2018 not. 29, s. 111
HFD 2018 not. 31, s. 345
HFD 2018 not. 32, s. 207
HFD 2018 not. 34, s. 163
HFD 2019 ref. 6, s. 587
HFD 2019 ref. 22, s. 504
HFD 2019 ref. 37, s. 338
HFD 2019 ref. 44, s. 338
HFD 2019 ref. 45, s. 208
HFD 2019 ref. 46, s. 152

*RSV:s nämnd för rättsärenden/Skatterättsnämndens förhandsbesked*¹²⁴¹

RSV/FB Im 1985:13. Beskedet lämnat 1984-11-22, och fastställt 1985-05-24 av HFD i RÅ 1985 Aa 97, s. 150
SRN 2005-05-16. Refererat i SKV:s Rättsfallsprotokoll. Beskedet ej överklagat (lagakraftvunnet), s. 223
SRN 2005-06-23. Refererat i SKV:s Rättsfallsprotokoll. Överklagat, men avskrivet hos HFD 2005-11-07 på grund av återkallande av överklagandet, s. 223
SRN 2005-12-21, dnr 3-05/I. Refererat i SKV:s Rättsfallsprotokoll. Beskedet ej överklagat (lagakraftvunnet), s. 268, 269 och 277
SRN 2017-01-19, dnr 7-16/I. Beskedet ej överklagat (lagakraftvunnet), s. 34
SRN 2017-03-21, dnr 30-15/I. Beskedet ej överklagat (lagakraftvunnet), s. 336
SRN 2017-07-06, dnr 20-16/I. Beskedet ej överklagat (lagakraftvunnet), s. 264
SRN 2017-09-15, dnr 6-17/I. Beskedet ej överklagat (lagakraftvunnet), s. 336
SRN 2018-05-07, dnr 24-17/I. Beskedet ej överklagat (lagakraftvunnet), s. 325
SRN 2018-06-05, dnr 29-17/I. Beskedet ej överklagat (lagakraftvunnet), s. 282
SRN 2018-07-06, dnr 4-18/I. Beskedet ej överklagat (lagakraftvunnet), s. 337
SRN 2019-01-11, dnr 8-18/I. Beskedet ej överklagat (lagakraftvunnet), s. 218
SRN 2019-02-27, dnr 30-18/I. Beskedet ej överklagat (lagakraftvunnet), s. 263
SRN 2019-05-29, dnr 39-18/I. Beskedet ej överklagat (lagakraftvunnet), s. 209

Svea hovrätt/HD

NJA 2010 s. 168 I och II, s. 315
NJA 2013 s. 502, s. 229, 315 och 316
Svea hovrätts mål B 1378/96, s. 212, 225 och 226
HD:s mål nr Ö 257-99 (avslag på resningsansökan ang. Svea hovrätts mål B 1378/96), s. 243, 254 och 255
Svea hovrätts mål B 5292-01 m.fl., s. 323

Högsta förvaltningsdomstolen i Finland (KHO)

Beslut den 21 mars 2001 (Liggarenr 513), s. 210 och 211

Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen i Nederländerna)

Dom den 23 april 1997, nr 32, 165, s. 265
Dom den 14 mars 2003, Nr. 38253 (Derde Kamer – tredje kammaren), s. 211

¹²⁴¹ För förhandsbesked från tiden före 2007 hänvisar SRN på sin hemsida www.skatterattsnamnden.se till SKV:s Rättsfallsprotokoll (www.skatteverket.se).

SAKREGISTER

A conto	375, 532
A conton	561, 580
ABCSTUXY-modellen	90
Administrativa stödfunktioner	35
Advokater	256
Affärsmässig	53
Agent	44
Agentförhållande	85, 86, 407
Aktiebolag	27, 75, 186
Alkoholskatt	74
Allmän varuskatt	85
Allmännyttiga ideella föreningar	353
Aluminium	361
Anläggningstillgång	137, 540, 554
Anläggningstillgångar	565
Annat identifieringstecken	539
Anställningsavtal	25
Anställningsförhållande	25, 27
Antikviteter	446, 546, 551, 552
Arbetsgivare	25
Arkitektbyråer	256
Artists verksamhet	184
Auktion	39
auktionsförrättare	542
Autoliquidation	550
Avdrags- eller återbetalningsrätt i blandad verksamhet	132
Avdragsförbud 32, 126, 128, 129, 151, 153, 176, 283, 447	
Avdragsrätt	389, 521
Avdragsrätt för ingående moms	31
Avdragsrättens uppkomst	525
Avfall	36, 549
Avhjälpan av skada	113
Avropslager	374, 468
Azorererna	32
Bank- eller finansieringstjänster	230
Bank- och finansieringstjänster	50,
203, 212, 256, 329	
skattepliktiga om ej undantag stipulerades	205
Banker	256
Bankräntan innehåller mervärde	205
Barntillsyn i hemmet	279
Base Erosion and Profit Shifting	63
Batches of invoices	544, 560
Batterier	36
Begagnade varor	446, 546, 551, 552
BEPS	63
Beskattningsbar person	23, 24, 27, 42,
388, 528	
Beskattningsbar återförsäljare	446
Beskattningsbara personer med liten omsättning skattebefrielse enligt ML sedan 2017	30, 384
Beskattningsrätten	382, 393, 394, 395
Beskattningsunderlag	395, 400, 555
Beskattningsunderlaget	71, 409, 544
Beskattningsunderlaget och bidrag	112
Betalautomat	554
Betalkraft	225
Betalningsinstrument	379
Betalningsskyldig	23
Betalningsskyldighet	46
Bevara räkenskapsinformation	576
Bevarande av fakturor	575
Bevisbördan oriktig uppgift som föranleder skattetillägg	588
Bevismål	223
Bevisning	568
Bevisregeln	525
Bevissäkring	577
Biblioteksverksamhet	337
Bidrag	110
Bidragssituation	239
Bildkonst	39, 198
Biografverksamheter	376
Bitcoins	58, 220, 309, 445
Blandad verksamhet	131
sammansatta transaktioner	133
Bly	361
Bombi Bitt och jag	319
Bostadsrätt	565
Brevbefordran	501
Bygg- eller anläggningstjänster	530
Byggbranschen	452
Bygghandlingar	336
Byggmoms	57
Byggsektorn	37
Byggtjänster	36, 549
Börsmäklare	256
Böter	110
Call-off stock	374
Capital goods	456
CD-skivor	185
Composite supplies	371
Corporate finance sammansatt tillhandahållande	207

Dansk rätt	26	EU:s råd	32
Datum		EU-domstolen	30
omsättning	544	EU-nivå.....	378
Datum för utfärdandet	538	Euro.....	545, 562
De icke harmoniserade		Europeisk ekonomisk	
inkomstskattereglerna.....	59	intressegruppering	37
De sententia ferenda	93	Europeiska centralbanken	562
Del av verksamhet.....	138	EU-rätten.....	30
Delningsprincipen	130, 167	Faktura	567
Delrätter till föremål.....	121	definition enligt ML	536
Deponerade belopp.....	113, 580	elektronisk form	561
Detaljhandeln	376	Fakturans innehåll.....	537
Digital cash.....	225	Fakturera utan företag	95
Digitala kontanter.....	225	Faktureringsdirektivet.....	521
Dispositionsrätten.....	54	Faktureringsreglerna	105
Distansförsäljning.....	530	Faktureringssskyldig.....	572
Distributions- eller		huvudregeln.....	529
marknadsföringstjänster.....	381	Faktureringssskyldighet.....	521
Distributören.....	406, 408	Faktureringssskyldigheten.....	522, 529,
DJ-duo	183	534, 561	
Droit de suite	199	undantag från.....	531
Dubbelbeskattning.....	378	Fartyg	50, 330, 551
Dödsbon	37, 39	Fast egendom	181, 195, 196
EEIG.....	37	Fast etableringsställe	34
Ekonomisk verksamhet 24, 25, 26, 27,		Fastighet.....	57, 103, 195, 196, 550
389		Fastigheter.....	31, 565
konstitueras inte av tillgång i sig 27,		Fastigheter i konkursbon.....	188
205		Fastighetsbegreppet.....	181
Electronic money.....	224	Fastighetsområdet	47, 50, 140, 328
Elektrisk kraft.....	31, 540	Fastighetstjänst.....	37
Elektriska ackumulatorer.....	36	Fastighetsägare.....	57
Elektronisk faktura	536	Felaktig punktskatt.....	73
Elektronisk form.....	380, 565	Femdagarskurs	
Elektroniska böcker		i redovisning i annat EU-land.....	504
strömmade eller nedladdade	337	Fettsyrametylestrar	362
Elektroniska fakturor		FEUF.....	33
flera.....	544, 560	Fiktiv moms	57
Elektroniska pengar.....	224	Filmverk i enkla bolag	186
Elektroniska tjänster. 37, 57, 105, 299,		Financial Transaction Tax.....	16, 304
383, 510, 511, 546		Finansieringsföretag.....	256
Elnät	540	Finansinspektionen	227, 576
E-money	225	Finanssektorn	256
Empiriska studier.....	57	Finguld	36, 549
Empiriska undersökningar.....	57, 279	Fiscal sociology 57, 99, 192, 277, 278,	
Energialstring	87	316, 318, 319, 320, 322, 323, 324,	
Enfunktionsvouchers 393, 394, 403, 405		352	
Enfunktionsvouchrar	376	Flerfunktionsvouchers	394, 407
Engångsersättning	68	Flerfunktionsvouchrar	376, 395, 403
Enkelt bolag	41	Floaten	445
Enkla bolag.....	37, 40	Flygbensin.....	31
Entréavgifter.....	332	Flygbensin och flygfotogen	332
E-pengar	224	Flygfotogen	31
Ersättning eller partiell ersättning 404,		Form och tillvägagångssätt	33, 80
407		Formella krav	569
Etylalkohol.....	362	Formella regler.....	19

Frankrike	310
Fri etableringsrätt	30
Fri rörlighet	30
Fria och därmed likställda yrken	27
Frimärken	294, 330, 377
Frisörtjänst.....	119
Fritiof Nilsson Piraten	319
Frivillig skattskyldighet.....	37, 39, 57, 174, 177
Funds	224
Fusk	569
Fysisk aktivitet	27
Fysisk form.....	380
Färdbiljett för en specifik resa	377
Färdbiljetter	377
Fördraget om EU:s funktionssätt.....	30, 33
Föremål	119
Förenklad faktura	552, 555
Förenkling	378
Förfarandebestämmelserna.....	567
Förfarandemissbruk.....	77, 569
Förmedlare	44, 82, 91, 95
Förmedlingsprovisionen.....	85
Förmedlingstjänster	381
Förskott	375, 532, 539, 559, 561, 580
Förskott- och a conto	113, 580
Förskotts- och a conto-regeln	120
Förströelse- eller nöjesattraktion ...	333
Försäkrings- eller finansieringstjänster	57
Försäkringsersättning utbetalning av	234
Försäkringsföretag viss varuomsättning av	234
Försäkringstjänster ..	50, 231, 256, 329
Förvaltningstjänster	28
Förvaltningsåtgärder.....	205
Förvärvssyfte	27
Förädlingskedja	402
Förädlingskedjan	77
Galvaniska element	36
Gas	31, 36, 549
Gasnät.....	36
Gemensam bokföring	42
Generell skatteplikt	47
Generella momssatsen	395
Generella skatteplikten	381
God redovisningssed ..	71, 114, 537, 580
Godtrosvärv av ingående moms ..	571
Goodwill.....	138
Gravöppning eller gravskötsel på allmän begravningsplats	332
Grundläggande regler om moms	19
Gruppboende	284
Grupphuvudman.....	105
Gruvdrift	27
Gränsdragningen	165
Gränsdragningsproblem	125
Guidad försrättningstur	338
Guld	31
Guld som levereras till Sveriges riksbank.....	332
Gummi	362
Göra sannolikt.....	588
Handelsbolag.....	27, 29, 37, 38, 186
Handelsbruk	554
Handlare	27
Hanteringen av fordringar	35
Harmonisering.....	378
HFD	29
HIJ-modellen.....	132
Holdingsbolag.....	26, 529
Hotell- och restaurangbranschen.....	376
Hotellrörelse.....	153
Hotellrörelse eller liknande verksamhet	152
Hur skyldigheter och rättigheter enligt ML hänger ihop.....	127
Husvagnar	150
Huvudman.....	44
Huvudsaklighetsprincipen.....	130
sammansatta transaktioner	133
Hyresrätt.....	565
Högsta förvaltningsdomstolen	29
i eget namn ..	44, 45, 56, 83, 85, 88, 91, 296, 298, 386, 403, 450, 466, 498, 502, 508, 542, 546, 551
Ideella andelar i föremål och objekt	123
Ideella föreningars och registrerade trossamfunds verksamhet	24
Identifiering	554
Identitetskontroll köpare	247
Idrott.....	48, 51, 324
Idrottsområdet	330, 333, 338
Immateriella rättigheter	138
Immovable property.....	181, 195, 196
Import.....	31, 45, 52
Import av gas.....	97
Importmoms.....	57
Inbyte	540
Indium	361
Industritillbehör.....	147
Ingenjörbyråer	256
Inhibition avregistrering från moms	521
dom om återbetalning moms	521, 571
Inkasso	256
Inkomstslaget näringsverksamhet ..	74

Inlösen.....	381	Koncern.....	107, 527
Internationella affärer.....	19	Konduktiv pedagogik.....	264
Internetbaserad sjukvård.....	263	Konferensarrangemang.....	172
Inträdesbiljett till en viss teaterföreställning.....	377	Konkurrenssnedvridning.....	378, 389
Inträdesbiljetter till biografier och museer.....	377	Konkurrera på lika villkor.....	382
Intygsmomsen.....	197	Konkursboets status som rättslig figur	57, 195, 196
Inventarier.....	565	Konkursbon.....	37, 39
Inventarium.....	540, 554	Konstnärer.....	39
Investeringsguld. 36, 39, 57, 244, 329, 548, 549		Konstnärs framförande.....	256
avdrag som kan göras om beskattningsoptionen inte utnyttjats.....	250	Konstverk.....	446, 546, 551, 552
vad som avses med.....	246	Konsulter.....	256
varför undantag finns.....	248	Konsultföretag.....	256
översikt tillämpning av reglerna.....	249	Konsultregeln.....	465
Investeringsvara.....	540, 554, 564	Konsulttjänster avdrag vid avyttring aktier.....	209
Investeringsvaror.....	31, 456	Konsumenten.....	375
Johan Henric Kellgren.....	319	Konsumenter.....	382, 402
Jordbruksarrende.....	151	Kontantberäkning.....	588
Jordbruksverksamhet.....	27	Kontantkort för mobiltelefoni.....	376
Jämka avdrag för ingående skatt ...	565	Kontrolländamål.....	576
Jämkning av ingående moms.....	31	Koppar.....	361
Jämkningsreglerna avseende ingående moms.....	196	Korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning	161
Kaffe.....	362	Kostnadsfördelning respektive vidarefakturerings.....	115
Kakaoböner.....	362	Kostnadsmassan.....	409
Kartor.....	336	Kostnadsränta.....	590
Karusellhandel.....	254	Kreditnota.....	556
Kassaapparater.....	541	enligt ML.....	555
Kassakvitto.....	555	Kreditnotan.....	539
Kassarabatten.....	556	Kreditnotor.....	545
Kassaregister.....	583	Kultur.....	48, 324
tillsyn över.....	577	Kulturområdet.....	51, 329
Kemikalier i bulk.....	362	Kumulativa effekter.....	76
Kommanditbolag.....	27, 28, 29, 38	Kundens registreringsnummer.....	542
Kommanditdelägare.....	29	Kundkreditering.....	556
Kommission.....	44	Kupongföretag.....	445
Kommissionen.....	381	Kvalificerade undantag.....	338
Kommissionsavtal.....	45, 85, 87	Kvalificerat undantagen omsättning 31	
Kommissionsavtal om köp eller försäljning.....	87	Kvalificerat undantagna omsättningarna.....	31
Kommissionär.....	407	Kvalificerat undantagna varor eller tjänster.....	389
Kommissionären.....	44	Kyla.....	31
Kommissionärsförhållanden.....	90	Köplagen.....	65
Kommunikation.....	48, 292	Lager vissa.....	358
Kommuns upplåtelse av markområden respektive hamnanläggningar.....	157, 170, 172	Lars Forsell.....	315
Kommuns upplåtelse av rum till missbrukare.....	129	Legalbevisning.....	567, 569
Komplementär.....	28, 29	Legalitetsprincip.....	33
Komplementären.....	29	Leverans av varor.....	66
		Livsmedel.....	48, 324, 340
		Livsmedelsverket.....	342

Lotterier.....	51	Mängd och art av omsatta varor och tjänster.....	543
inräknat vadhållning och andra former av spel.....	332	Mönsterrätt.....	138
Lucka i lagen.....	56, 57, 58, 100, 102, 242, 456, 464, 466	NATO.....	32
Luftfartyg.....	330, 551	Natura 2000-områden.....	335
Lunchkort.....	376	Naturgassystem.....	36, 549
Lunchkuponger.....	376, 377, 445	Nedladdat.....	380
Lån, aktieägartillskott och dylikt...	101	Nedsättning av priset.....	555
Läkemedel.....	332	Negotiorum gestio.....	113
Läkemedel som säljs till sjukhus....	31	Netto-dealavgiften.....	422
Löpnnummer.....	538, 539, 554, 557	Nickel.....	361
Madeira.....	32	Normalskattesatsen.....	30
Marknadsmässigt betingad.....	53	Ny-, till- eller ombyggnad.....	565
Maskin.....	540, 554	Nya transportmedel.....	530
Maskiner.....	565	Nytt transportmedel.....	550
Maskiner och utrustning.....	145	Näringsidkare.....	75, 528
Massmedieområdet.....	51, 330, 349	Näringsidkare utan fast driftställe i Sverige.....	585
Materiella ting.....	31	Nöjen.....	48, 324
Means of payment.....	224	Obehandlat ris.....	361
Medierna.....	48, 324	Objekt.....	119
Medlemsavgifter och serviceavgifter.....	110	Objekt som utgör immateriella rättigheter.....	122
Mellanman.....	44, 407	Offentlig verksamhet.....	30
Mellanmannen.....	86	Okvalificerade undantag.....	338
Mellanmän.....	37	som ger återbetalningsrätt vid omsättning till tredje land.....	338
Mervärde		Okvalificerat undantagen omsättning.....	31, 380
finansiell tjänst.....	205	Okvalificerat undantagna respektive kvalificerat undantagna omsättningar.....	49
Mervärdesskatt enligt EU-rätten....	236	Okvalificerat undantagna varor eller tjänster.....	389
Mervärdesskattebelopp.....	546	Olika tillämpliga momssatser.....	125
Mervärdesskattegrupp ...	104, 105, 222	Olikbehandling.....	382
Mervärdesskattegrupper.....	40, 103	Oljevaxter och oljehaltiga frukter ..	362
Mervärdesskatteprincipen.....	23	Omsättning.....	42, 94
Mervärdet.....	409	Omsättning av varor och tjänster	31
Mikroskrift.....	577	Omsättning i flera led samtidigt.....	68
Mindre belopp.....	555	Omsättning kontra ej omsättning ...	100
Mineraloljor.....	362	Omsättningar.....	402
Modernisering.....	378	omsättningsbegreppet.....	65
Modersmjölk, blod eller organ från människor.....	332	Omsättningstillgång.....	137
Moms enligt EU-rätten.....	237	Omvänd betalningsskyldighet.....	549
Momsbelopp.....	393, 395	Omvänd skattskyldighet.....	549, 568
Momsbeloppet.....	394	Omvärdering av beskattningsunderlaget.....	53
Momsens belopp.....	555	Optioner.....	373, 444
Money.....	224	Ord och kontext.....	55
Motorbränslen.....	554	regler om investeringsguld.....	250
Motorcykel.....	550	Organisationer utan vinstsyfte.....	59
Motorcyklar.....	32	Oskiftade dödsbon.....	57
Motorfordon till utländska beskickningar.....	31	Osund konkurrens.....	382
Multisportanläggning.....	332	Otillåtet statligt stöd.....	230
Musikverk i oskiftade dödsbon	187		
Månadskort på ett gym.....	377		
Mäklare.....	31		

Outsourcing.....	533, 540
Oädla metaller	36
Oäkta kommissionärsförhållanden ..	95
Palladium.....	362
Pappersform	565
Papperslösa.....	380
Parkering	57
Parkering, förtöjning och ankring av transportmedel	153
Parkeringsplatser	170
Parkeringsverksamhet	170
Partrederi	41
Partrederier.....	37, 40
Pengar.....	224
Periodisk organisationstidskrift.....	351
Periodisk sammanställning	19
skyldighet att lämna.....	581
Periodiska medlemsblad.....	31
Periodiska publikationer.....	548
Personbefordran ...	296, 502, 508, 546, 551
Personbil.....	550
Personbilar.....	32
Personbilar och motorcyklar	457
Personliga tjänster	48, 256
Persontransporter.....	554
Platina.....	362
Polismyndigheten	153
Post- och telestyrelsen	375
Posttjänster	294, 330
Potatis	362
Presentkort.....	376, 377
Prestationer gratis	27
Prestationer på föremål, förmedling och personliga tjänster	121
Prisreduktioner	381
Producent.....	27
Producentföretag	39
Proportionalitetsprincipen	378
Punktskatt.....	54
Punktskattedirektivet.....	75
Punktskatter energiskatt	74
reklamskatt	74
Rabatter	381
Rabattvouchrar	381
Radio- och tv-sändningar	37, 105, 299, 383, 510, 511, 546
Receptbelagda läkemedel.....	31
Redovisning.....	35, 399, 400
Redovisningsregler.....	19
Redovisningsregler om moms.....	577
Redovisningsskyldig	572
Redovisningsskyldighet.....	521, 522
Redovisningsvaluta	545
Reducerad skattesats	30
Reducerade momssatser	327, 333
Reducerade momssatserna	395
Refill för kontantkort	377
Regeringsformen.....	17, 33
Registrerade trossamfund.....	353
Registreringsnummer till mervärdesskatt	553
Registreringsnummer till mervärdesskatt.....	105
Registreringsskyldighet till moms..	519
Reklambyråer.....	256
Ren ränta	205
Representantregeln.....	40, 41, 196
Representation och liknande	32
Resebyrå.....	508
Resebyråer	450, 546, 551
Reseprestationer	296
Resetjänst	508
Resetjänsten	296, 297
Resetjänster.....	57, 295, 450, 546, 551
Restaurang- och cateringtjänster ...	340
Restaurangvouchrar	376, 445
Resultat	27
Reverse Charge	550, 568
Revision	577
Revisorer	256
Rhodium.....	362
Riksbanken.....	227
Råsocker.....	362
Rätallolja	362
Ränta	205, 206, 363, 445
definieras ej skatterettsligt.	206, 321
Rätt till patent.....	200
Rättelse i efterhand	117, 544
Rätten till patent.....	138
Rätten till varumärke.....	138
Rättigheter.....	48, 57, 182, 201
Rättsliga band.....	25
Samlarföremål.....	446, 546, 551, 552
Samlingsfaktura	560
Sammansatt eller flera omsättningar.....	169
Sammansatt prestation fastighetsområdet	165
Sammansatt rättighet äganderätten	118
Sammansatt tillhandahållande.....	131
corporate finance.....	207
konsulttjänst och betalningsförmedling.....	133
Sammansatt transaktion	130, 167, 168, 371
ej uppdelning på fiktiv väg	130, 168
eller flera omsättningar.....	371

fastighetsområdet.....	173	Skattskyldig	23, 388, 522, 572
synundersökning och glasögon.....	263	Skattskyldighet.....	521
Sammansatta omsättningar.....	130	Skattskyldighetens inträde	395, 400
och omsättningar med olika		Skattskyldighetsbegreppet	31
momssatser	127	Skogsmaskin	
Sammansatta tillhandahållanden		en utgör inte fast etableringsställe	
resebyrås paket	296	34
Sammansatta transaktioner.....	60, 167,	Skrot.....	36, 549
169, 206, 208, 371		SKV	39
blandad verksamhet	133	Skyldigheter och rättigheter	19
delning huvudregel	294	Skönsbeskattning	585
fastighetsområdet.....	143, 145, 165,	Slussning av ingående moms	106
167, 168, 169, 173		Slussningsregeln	102, 107
huvudsaklighetsprincip om		Slutkonsumenter	375, 402
prestationer ej åtskiljbara	294	Små företag	384
huvudsaklighetsprincipen	133	Social omsorg.....	57, 272, 328
internationella researrangemang.....	295	Socialavgiftslagen	72
resebyråer	296	Sojaböner	362
transportområdet.....	294	Spannmål	361, 362
Samäganderättsförhållande	124	Språket	564
Sedlar och mynt.....	331	Spökhus.....	336
Self-billing.....	533, 540, 554, 555	Statliga affärsverk	39
Separat tillhandahållande av tjänster		Statligt affärsverk.....	37
.....	381	Steuerschuldnerschaft des	
Serverrack i en datorhall.....	150	Leistungsempfängers.....	550
Servicesedel.....	380	Stipendier	110
Silver	362	Storbritanniens och Nordirlands	
Sjukvård	262, 328	väpnade styrkor på Cypern.....	32
Självfakturerar	540, 554, 555	Store of value	224
Självfakturering.....	533, 540, 547	Streamingtjänster för film och musik	
Självständighet	25	377
Självständighetskriteriet	25	Subsidiaritetsprincipen.....	378
Skadestånd.....	110	Supplementärregeln	74
Skattebasen för momsen.....	378	SWEDAC.....	585
Skattebortfall	408	Svensk rättskällelära	
Skatteflykt	378	tung lojalitet till förarbeten vid	
Skatteförmågeprincipen.....	87, 90	lagtolkning.....	237
Skatteplikt	47	Svenska kronor.....	545
Skatteplikt och undantag från		Sveriges riksbank	31
skatteplikt respektive momssatser		Syfte	27
.....	52	Säljarens registreringsnummer.....	541
Skatteplikten.....	47	Särskild ordning	
Skatteplikten och undantag från		vinstmarginalsystemet.....	546
skatteplikten.....	19	Särskilda frågor	19
Skattepliktig	522	Särskilda ordningar	546
Skattepliktig karaktär	380	Särskilda ordningarna	383, 511, 512,
Skattepliktig omsättning.....	23	513	
Skatterättslig god redovisningssed ..	89	Särskilda regler	375
Skattesats	545	Särskilda reglerna.....	383
Skattesatser.....	47	Tandvård	57, 268, 328
Skattesociologi	57, 277, 278, 316	Te 362	
Skattesuveränitet	33	Teaterföreställningar	336
Skattetillägg.....	28, 585	Teknikneutral	380
Skatteupplag	358, 370	Teknikneutralt begrepp	380
Skatteverket.....	39	Tekniska konsulttjänster	256

Telefonabonnemang.....	377
Telefonkort.....	377
Telekomföretag.....	376
Telekommunikationstjänster ..	37, 105, 299, 383, 510, 511, 546
Tenn.....	361
Tidsgräns för fakturas utfärdande..	535
Tilldelade befogenheter.....	33
Tillgångstänkande	177
Tillgångsoverlåtelser	47, 134
Tillhandahållande av tjänster.....	66
Tillsatser i motorbränsle	362
Tillämpad mervärdesskattesats.....	544
Tillämplig momssats	47
Tillämpningsförrordningen.....	80, 375
Tillämpningsområdet	523
Tjänst.....	31, 61
Tjänst avseende fastighet.....	39
Tjänsteleverantör.....	27
Tjänster av olika kategorier.....	118
Tjänster som skapas av parterna själva	116
Trampolinpark.....	333
Transaktioner.....	402
Transaktionstänkande.....	177
Translator	564
Transportområdet	292
Tredje part	112
Tredjelandlordningen.....	383
Triangeltransaktion.....	37
Tryckeriprodukter.....	78
Tullager	358
UIF	31, 45, 52
Ull.....	362
Undantag	47
Undantag från skatteplikt	327, 381, 547
Undantag från skatteplikten för vissa omsättningar av varor och tjänster	47
Underskrift	562
Unionsinterna varuomsättningar ..	548
Unionsinternt förvärv ..	31, 45, 52, 534
Unionsnivå	378
Unionsordningen	383
Upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk	138
Upphovsrätten	182
Upphovsrätter	184
Upplagshavare.....	74
Upplevelseindustrin.....	48, 324
Upplåtelse av parkeringsplats.....	554
Upplåtelse av förvaringsboxar.....	157
Upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer.....	164
Upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter.	158
Upplåtelse för djur av byggnader eller mark	159
Upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel.....	554
Upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast eller liknande konstruktion.....	164
Uppströms	98
Utbildande underentreprenör	288
Utbildning	50, 286, 328
Utbildningsområdet.....	284
Utbildningstjänster	57
omsättning utom landet	290
Utdelningar från dotterbolag och koncernbidrag.....	101
Utebliven beskattning	378
Utfärdanden av fakturor	35
Utförande av nya tjänster	123
Utgående moms	23, 35
Uthyrning av verksamhetslokaler ...	37, 39
Utlägg.....	115
Utläggning av faktureringsfunktionen till tredje person	540
Utläggning av faktureringsfunktionen	533
Utländsk beskattningsbar	530
Utländsk beskattningsbar person.....	36
Utländsk mervärdesskattegrupp	37
Utländsk valuta	545
Utsläppsrätter för växthusgaser	36, 549
Utsäde	362
Uttag.....	365
Uttagsbeskattning.....	54
Utöva avdragsrätten för ingående moms	567
Utövande konstnärs framförande av litterärt eller konstnärligt verk...	346
Valuta.....	562
Vara.....	31, 61, 70
Varor i vissa lager	32, 37, 39
Varor respektive tjänster	61
Varulagerinventering	86
Vatten eller luft på flaska	119
Vatten som driver vattenturbiner för att tillhandahålla elkraft.....	119
Vatten som levereras.....	119

Vegetabiliska oljor och fetter och deras fraktioner	362	Vägförbindelsen över Öresund	40
Verifikation	556	Värdebevis	375, 379
Verifikationen.....	537	Värdepapper.....	380
Verifikationsnummer.....	539	Värdepappershandel..	50, 57, 203, 205, 214, 329, 373, 380, 444
Verklig ränta.....	363, 445	Värme.....	31
Verksamhet	138, 139	Växande skog.....	150
Verksamhet som medför skattskyldighet.....	139	Växelkurs	562
Verksamhetsgren.....	138	Växlingstjänster	220
Verksamhetsorter	542	Yrkesmässig.....	529
Verksamhetstillbehör.....	147	Yrkesmässig verksamhet huvudregel.....	74
Verksamhetstänkande.....	177	supplementärregel	74
Verkshöjd	122	Zink.....	361
självständighetskriteriet	122	Återbetalningsrätt.....	389
unikumprincipen.....	122	Återbetalningsrätt för ingående moms	31
Verkshöjd eller särprägel.....	122	Återbetalningsrätt för ingående moms i verksamhet med omsättning av försäkringstjänster	235
Villavagnar	150	Återföring.....	197
Vinst	27	Återförsäljare	540
Vinstmarginalbeskattning.....	446, 450, 546, 551, 552	Äganderätt till varor.....	380
Vinstmarginalsystemet	447	Äganderätten en sammansatt rättighet.....	118
Virke.....	362	Äkta koncerner.....	106
Virtuell valuta.....	220	Äldre svensk mervärdesskatterätt	56
Viss offentlig verksamhet.....	24	Öresundsbron	161
Vissa andra varor och tjänster	331	Öresundsförbindelsen.....	160
Vissa anläggningstillgångar	50, 134	Öresundskonsortiet	160
Vissa branscher	19	Övergångsordningen för varuhandeln mellan EU- länderna	358
Vissa fartyg eller luftfartyg	31	Överlåtelse av verksamhet	50
Vissa interna tjänster	106, 333	Överlåtelse av verksamhet eller av vissa anläggningstillgångar	135
VMB.....	57	Överlåtelse av vissa tillgångar	333
Voucher	375, 379, 390		
Vouchrar.....	375		
Vouchrar i momshänseende	30, 33, 402		
Vård.....	50		
Vårdområdet.....	257		
Vägar, broar, tunnlar och spåranläggningar för järnvägstrafik	159		