

Utdrag ur kapitel 3 i Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier: Tredje upplagan av Björn Forssén (första upplagan finns i DiVA på www.oru.se)

Utdrag ang. Beskattningsbar person, allmänt

Huvudregeln för vem som är skattskyldig enligt ML överensstämmer systematiskt med huvudregeln för vem som är betalningsskyldig enligt mervärdesskattedirektivet.¹ Skattskyldighetens uppkomst enligt huvudregeln beskrivs enligt följande: ”Mervärdesskatt ska betalas till staten enligt denna lag vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap”.²

Huvudregeln för bestämningen av räckvidden (omfattningen) av avdragsrätten för ingående moms enligt ML³ är förenlig med motsvarande huvudregel i mervärdesskattedirektivet.⁴ Enligt såväl ML som mervärdesskattedirektivet finns även s.k. återbetalningsrätt för ingående moms om avsikten är att skapa från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar.⁵ Det är enbart beträffande förvärv i avsikt att skapa från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar och beträffande förvärv som omfattas av avdragsförbud som investeringarna varken berättigar till avdrags- eller återbetalningsrätt och ingående momsen på förvärven i verksamheten blir kostnader.⁶ Schema 3 nedan ska ge en översikt beträffande grundbegreppen i ML och hur de hänger samman.

Schema 3⁷

Personer		
(1) <i>Beskattningsbar person</i> (bedriver självständigt en ekonomisk verksamhet)		<i>Andra är konsumenter/skattebärare</i>
Omsättning av vara eller tjänst		Ej avdrags- /återbetalningsrätt för ingående moms
(2) <i>Skattepliktig</i>	<i>Från skatteplikt Kvalificerat Undantagen</i>	<i>Från skatteplikt okvalificerat undantagen</i>
(3) Avdragsrätt för ingående moms	Återbetalningsrätt för ingående moms	Ej avdrags-/ återbetalningsrätt för ingående moms
Förvärv som omfattas av avdragsförbud: ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms		

¹ Se avsnitt 1.1.3.

² Se 1 kap. 1 § första st. 1 ML, dess lydelse enligt SFS 2013:368.

³ 8 kap. 3 § första st.

⁴ Art. 168 a). Se även avsnitt 1.3.

⁵ Se avsnitt 1.3 ang. 10 kap. 11 § första och andra st. ML och art. 169 c) i mervärdesskattedirektivet.

⁶ Se avsnitt 1.3.

⁷ Se även Forssén 2011 (1) s. 21 och Forssén 2011 (4) s. II.

Utdrag ang. enkla bolag och partrederier – en modell för problematisering ang. moms

Genomgången i det närmast föregående kapitlet visar att funktionaliteten med en neutral moms och mervärdesskatteprincipen enligt EU-rätten är en fråga som bör bedömas i fler led än ett. Att bara bedöma situationen mellan konsumenten och dennes motpart är ibland otillräckligt för att konstatera om konkurrensen snedvrids av att ett företag i förädlingskedjan fram till slutkund (konsument) felaktigt står utanför momssystemet och föranleder oönskade kumulativa effekter. Vid problematiseringen av subjektssidan och objektssidan hos skattskyldighetsbegreppet och frågan om avdragsrätten i samband med representantregeln använder jag därför det verktyg som jag kallar ABCSTUXY-modellen i samband med ett antal hypotetiska fallstudier avseende regeln.⁸ Poängen är, som ovan nämnts, enbart pedagogisk såtillvida att akronymen A-B-C-STUXY förenklar att hålla reda på vilken person som har getts vilken roll i modellen, genom att lägga dem på minnet med stöd av akronymen A-B-C-STUXY.⁹ Jag utvecklar här ytterligare idén med modellen för nämnda ändamål:

- A, B och C är de tänkta bolagsmännen i ett enkelt bolag eller delägarna i ett partrederi i min problematisering av representantregeln genom hypotetiska fallstudier. Om inte något annat sägs antas A och B, i de hypotetiska fallstudierna, ha egna verksamheter vid sidan av verksamheten i enkla bolaget eller partrederiet.
- Jag använder A och B för att illustrera att ett enkelt bolag eller partrederi föreligger i fallstudierna, och de båda antas ansöka om att SKV utser A till att sköta enkla bolagets eller partrederiets momsredovisning enligt 6 kap. 2 § ML. Personen C kan därefter tillkomma som bolagsman i bolaget eller delägare i partrederiet eller så kan C alternativt vara en icke bolagsman eller icke delägare, t.ex. någon av personerna S, T, U, X eller Y.
- S, kan stå för säljare, och är en leverantör i förhållande till en bolagsman eller delägare när denne representerar enkla bolagets eller partrederiets verksamhet.
- T, kan stå för taga emot, och är en kund i förhållande till en bolagsman eller delägare när denne representerar enkla bolagets eller partrederiets verksamhet.
- X och Y är leverantör respektive kund i förhållande till en bolagsman eller delägare när denne inte representerar enkla bolaget eller partrederiet utan agerar i sin egen verksamhet.
- U är en person med en indirekt relation till en bolagsman eller delägare när denne representerar enkla bolagets eller partrederiets verksamhet.

Schema 4 nedan sammanfattar det verktyg, ABCSTUXY-modellen, som jag har nämnt i inledningskapitlet och beskrivit närmare i detta kapitel.¹⁰ Det beskriver de roller som jag ger personerna A, B, C, S, T, U, X och Y i de hypotetiska fallstudierna i samband med tillämpningsfrågorna beträffande representantregeln.

⁸ Se avsnitt 1.2.1.

⁹ Se avsnitt 1.2.1.

¹⁰ Se avsnitten 1.2.1 och 3.2.

Schema 4

Enkelt bolag/partrederi	
A – bolagsman/representant B – bolagsman A och B ansöker hos SKV om att A ska redovisa moms i enkla bolaget eller partrederiet	S – leverantör till A eller B i deras egenskap av bolagsmän i enkla bolaget/partrederiet
	T – kund till A eller B i deras egenskap av bolagsmän i enkla bolaget/partrederiet
C Eventuellt tillkommande bolagsman i bolaget eller rederiet. Alternativt kan C vara en icke bolagsman, t.ex. någon av S, T, U, X eller Y	U – person med indirekt relation till A eller B i deras egenskap av bolagsmän i enkla bolaget
	X – leverantör till A eller B avseende deras verksamheter i övrigt
	Y – kund till A eller B avseende deras verksamheter i övrigt

Utifrån schema 3 i det närmast föregående avsnittet och schema 4 enligt ovan i detta avsnitt uppställer jag två grundexempel enligt nedan. I dessa utgår jag från att bolagsmännen A och B har egna ekonomiska verksamheter vid sidan av verksamheten i enkla bolaget eller partrederiet. Vid de hypotetiska fallstudierna i samband med tillämpningsfrågorna i avsnitten 6.4.1–6.4.7 beträffande representantregeln använder jag de båda grundexemplen och varierar förutsättningarna i dem.

Exempel 1. Förädlingskedjan X – A – Y [se Schema 4]:

A bedriver, vid sidan av enkla bolaget med B, självständigt en ekonomisk verksamhet [se (1) i Schema 3]. I den gör A en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst [se (2) i Schema 3] till kunden Y. Jag antar att det är fråga om en vara. För varuförsäljningen till Y är A skattskyldig och ska debitera utgående moms (25 procent) och redovisa i sin SKD. A har förvärvat varan från den tillika skattskyldige leverantören X, som har debiterat utgående moms (25 procent) i faktura till A. Eftersom A är skattskyldig, har han rätt att göra avdrag [se (3) i Schema 3] i sin SKD för ingående moms debiterad av X.

Exempel 2. Förädlingskedjan S – A – T [se Schema 4]:

Förutsättningarna från exempel 1 ändras så att A agerar för enkla bolagets eller partrederiets verksamhet i stället för avseende sin egen verksamhet. Varuleverantören respektive kunden i förhållande till A kallar jag nu S respektive T. S är, i likhet med X, skyldig att erlægga utgående moms, men frågan är vad som i förevarande fall gäller beträffande rätten att dra ingående moms respektive skyldigheten att debitera utgående moms på vidareförsäljningen till T.

Exempel 1 och 2 visar att jag i de hypotetiska fallstudierna i första hand håller mig till de allmänna bestämmelserna i ML. Jag har därför i Schema 3 numrerat rekvisiten för skattskyldighet respektive avdragsrätt avseende huvudreglerna i 1 kap. 1 § första st. 1 respektive 8 kap. 3 § första st. ML. Därmed kan jag i Exempel 1 använda den numreringen för att illustrera att jag vid prövningen av 6 kap. 2 § ML i första hand håller mig till nämnda huvudregler.¹¹

¹¹ Se avsnitt 2.8.