

© UPPFÅNGAT I MOMSNÄTET

Aktualiteter och därav föranledda praktiska råd angående framförallt mervärdesskatt
Nummer ~ 5 ~ 2007 ☒ *Ansvarig utgivare:* Björn Forssén ☒ November 2007

Momsnyheter den 1 januari 2008 – förslag i Regeringens proposition (prop.) 2007/08:25 om förlängd redovisningsperiod och vissa andra momsfrågor

De ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, och skattebetalningslagen (1997:483), SBL, som är mest angelägna att iaktta är givetvis de som gäller redovisningsperioderna. Den genomgången baseras dels på propositionen, dels på vad Skatteverket (SKV) anger på sin hemsida (www.skatteverket.se). Informationen om övriga materiella momsnyheter bygger enbart på propositionen. Kom ihåg att när detta skrivs har lagförslaget inte tagits av riksdagen ännu. Lagrådet räknar med att det sker den 12 december 2007, medan SKV räknar med att det sker den 14 december 2007. Det gäller alltså att bevaka om lagförslaget genomförs av riksdagen inför det tänkta ikraftträdandet den 1 januari 2008.

1. Förslag om förlängning av redovisningsperioden för moms till 3 kalendermånader för mindre företag

Om underlaget för utgående moms för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kronor, är som en huvudregel redovisningsperioden för företaget i fråga 3 kalendermånader från och med den 1 januari 2008. Vid den bedömningen medräknas inte införsel från tredje land (import) eller förvärv från annat EU-land (gemenskapsinterna förvärv) [mindre företag].

Företag som har högre skattepliktig årsomsättning än nämnda 40 miljoner kronor redovisar momsen varje månad [större företag].

De mindre företagen kan begära att få tillämpa månadsredovisning av momsen, dvs. momsredovisning varje månad, och SKV kan också på eget initiativ besluta att månadsredovisning skall gälla för sådant företag om särskilda skäl föranleder det.

I samband med skattedeklarationen i oktober 2007 angav SKV i ett utskick tillsammans med deklarationen att de mindre företag som vill behålla månadsredovisning skall anmäla det senast den 10 december 2007 till SKV. På SKV:s hemsida anges i stället senaste datum till den 15 januari 2008 för sådan anmälan. Lagrådet har också uttalat att den 10 december 2007 inte är lämpligt, då lagförslaget beräknas bli behandlat av riksdagen först den 12 december 2007 (14 december 2007 enligt SKV:s bedömning). Det har lett till att det i punkt 3 i förslaget till ikraftträdandebestämmelser anges att om en begäran om månadsredovisning inkommit till SKV senast den 15 januari 2008 skall redovisningsperioden om en kalendermånad gälla från och med den 1 januari 2008.

Det företag vars årsomsättning underskrider 40 miljonersgränsen kommer automatiskt att få 3-månadersperiod från och med den 1 januari 2008, förutsatt att riksdagen beslutar enligt propositionen (om de inte lämnar begäran om att månadsredovisning skall gälla också från och med den 1 januari 2008 senast den 15 januari 2008). Det innebär att sådant företag skall

redovisa och betala moms för perioden januari-mars 2008 senast den 12 maj 2008. Skattedeklarationen för den perioden skickas ut i mars 2008 enligt SKV. Därefter får företaget deklarationsblanketter i juni (för perioden april-juni), september (för perioden juli-september) och december (för perioden oktober-december) med senaste deklarationsdagarna/förfallodagarna 17 augusti 2008, 12 november 2008 och 12 februari 2009 enligt SKV (se även föreslagna 10 kap. 18 § SBL).

Större företag, dvs. vars årsomsättning överstiger 40 miljonersgränsen, skall även fortsättningsvis redovisa moms månadsvis med senaste deklarationsdag/förfallodag vanligen den 26:e i månaden efter redovisningsperioden (se 10 kap. 19 § SBL).

De mindre företag som lämnar en begäran om att fortsätta med månadsredovisning kan enligt SKV få redovisa moms varje månad på två sätt: med senaste deklarationsdag/förfallodag vanligen antingen 26 eller 42 dagar efter redovisningsperiodens utgång. Företaget skall i så fall ange i sin begäran att månadsredovisning fortsatt skall gälla från och med 2008-01-01, och begäran därom skall alltså ha inkommit till SKV senast den 15 januari 2008. Enligt SKV skall ett beslut om månadsredovisning gälla i minst 24 månader, om det inte finns särskilda skäl däremot (se även föreslagna 10 kap. 14b § SBL), varom mera nedan. Om det finns särskilda skäl kan SKV besluta om månadsredovisning utan ansökan därom från företaget. [På SKV:s hemsida finns information om hur att göra ändringsanmälan manuellt eller, om förutsättningar därtill finns, elektroniskt.] Om redovisningsperioden ändras till en månad på initiativ av SKV på grund av särskilda skäl, gäller månadsredovisning tills SKV beslutar annat (se prop. 2007/08:25 s. 72). På grund av särskilda skäl kan SKV besluta att den som annars redovisar moms årligen i självdeklarationen skall redovisa moms per månad, t.ex. kan sådana särskilda skäl anses finnas då SKV fattar beslut om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal. Då anges i förarbetena att det framstår som rimligt att senaste deklarationsdag/förfallodag för det mindre företaget i fråga bör vara, som hittills för månadsredovisning, som regel den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens slut, dvs. vanligen 42 dagar efter redovisningsperiodens utgång (se prop. 2007/08:25 s. 73).

På SKV:s hemsida anges att de mindre företag som väljer månadsredovisning, i stället för den nya huvudregeln för dem om 3-månadersredovisning av moms, kan välja mellan 26 eller 42 dagar angående senaste deklarationsdag/förfallodag efter redovisningsperioden, bara ansökan om månadsredovisning inkommer senast den 15 januari 2008. Om det inkommer en ansökan om månadsredovisning därefter, kommer emellertid det mindre företaget i fråga automatiskt att få 3-månadersredovisning. Då gäller enligt föreslagna 10 kap. 18 § SBL första och andra stycket SBL att det mindre företaget inte kan gå direkt från huvudregeln till att månadsredovisa moms som större företag med senaste deklarationsdag/förfallodag senast 26 dagar efter redovisningsperioden. I praktiken blir det dock inte fråga om att det mindre företaget som ansökt om månadsredovisning av moms med senaste deklarationsdag/förfallodag 26 dagar efter redovisningsperioden först måste tillämpa 42 dagars-varianten, om det inte vill det. Det enda som krävs formellt sett är att SKV fattar två beslut vid ett och samma tillfälle, dvs. ett beslut om att momsredovisningen skall följa vad som gäller för punktskatt med månadsredovisning enligt 42 dagars-varianten och ett beslut som ersätter det första och som innebär att det mindre företaget i fråga skall redovisa moms såsom de större företagen med månadsredovisning enligt 26 dagars-varianten. Om det mindre företaget anger i ansökan att det vill tillämpa månadsredovisning enligt 42 dagars-varianten, får det bara ett beslut från SKV (se prop. 2007/08:25 s. 74, 79 och 80).

Ett beslut på ansökan därom om månadsredovisning för det mindre företaget gäller, som nämnts, minst 24 månader, om inte särskilda skäl talar emot det. Emellertid gäller det månadsredovisning enligt 42 dagars-varianten. Om det mindre företaget önskar erhålla månadsredovisning enligt 26 dagars-varianten, gäller SKV:s beslut därom minst 12 månader, om inte särskilda skäl talar emot det (se föreslagna 10 kap. 18 § tredje stycket andra meningen SBL).

Ett mindre företag kan alltså lämna en ansökan till SKV om månadsredovisning (med senaste deklaraionsdag/förfallodag antingen 26 eller 42 dagar efter redovisningsperiodens utgång) även efter den 15 januari 2008 och fortsättningsvis. Emellertid kommer, som nämnts, det mindre företaget i fråga då att ha erhållit 3-månadersredovisning från och med den 1 januari 2008, och därvid gäller ändring till månadsredovisning först vid ingången av det kalenderkvartal som följer närmast efter den tidpunkt då det förhållande som ligger till grund för ändringen inträffade eller beslutet om månadsredovisning fattades (se föreslagna 10 kap. 14c § första stycket SBL). Enligt föreslagna 10 kap. 14c § andra stycket SBL får SKV besluta att den nya redovisningsperioden skall gälla ett kalenderkvartal senare än vad nyss sagts, om omständigheterna talar för det. Om särskilda skäl föreligger kan SKV besluta att ny redovisningsperiod gäller omedelbart, oavsett om ändringen sker på företagets eller SKV:s initiativ (se föreslagna 10 kap. 14d § SBL).

Företag som lämnar självdeklaration kan ansöka om att redovisa moms en gång om året (OBS! gäller inte handelsbolag, kommanditbolag eller s.k. grupphuvudman i mervärdesskattegrupp), men då skall beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 1 miljon kronor. SKV:s beslut om årlig redovisning på ansökan därom skall gälla minst två på varandra följande beskattningsår.

2. Uttag och moms, generella regler

Överlåtelse av vara eller tillhandahållande av tjänst anses som beskattningsbart uttag endast när överlåtelsen eller tillhandahållandet sker utan ersättning. ML anpassas därmed formellt till vad EG-domstolen fastställde redan den 20 januari 2005 i målet C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck). EG-domstolen angav där att ML inte var EG-rättskonform i det att ML stipulerade uttagsbeskattning vid underprisöverlåtelser; enligt EG-domstolen kan uttagsbeskattning ske momsmässigt endast för gratistillhandahållanden.

ML stipulerar idag uttagsbeskattning inte bara för gratistillhandahållanden, utan också för det fall varor respektive tjänster levereras respektive tillhandahålls under värdet av inköps- eller tillverkningskostnaden för varan respektive under kostnaden för att utföra tjänsten (se 2 kap. 2 § 2 respektive 2 kap. 5 § första stycket 1 ML). EG-domstolen har alltså i ”Hotel Scandic Gåsabäck”-målet underkänt ML på den punkten och ML är därför enbart EG-rättskonform beträffande att uttagsbeskattning skall ske för gratistillhandahållanden – inte till den del ML sålunda stipulerar uttagsbeskattning för underprissättning. I sistnämnda hänseende följer av EG-domstolens ställningstagande att ML:s uttagsregler strider mot motsvarande bestämmelser i artiklarna 16 och 26 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG [tidigare artiklarna 5.6 och 6.2 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), sjätte direktivet], vilka enbart stipulerar uttagsbeskattning när varor levereras eller tjänster tillhandahålls gratis (utan ersättning). Reglerna måste därför ändras så att ML enbart stipulerar uttag för gratistillhandahållanden och inte för underprissättningar.

3. Omvärdering momsmässigt av vissa transaktioner mellan närstående parter

Mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) ersatte första direktivet (67/227/EEG) och sjätte direktivet (77/388/EEG) den 1 januari 2007. Genom mervärdesskattedirektivet infördes en ny direktivbestämmelse, nämligen artikel 80, som handlar om omvärdering av en underprisöverlåtelse mellan vissa förbundna parter och där åtminstone en part inte har full avdragsrätt för ingående moms i sin verksamhet. Emellertid handlar den nya artikeln om omvärdering av en underprisöverlåtelse till att gälla till "marknadsvärdet" under sådana omständigheter och inte om uttag. Därför förändrar den nya direktivbestämmelsen inte behovet av att ändra ML:s uttagsregler i enlighet med vad som följer av "Hotel Scandic Gåsabäck"-målet (se punkt 2 ovan). Av intresse är att den nya direktivbestämmelsen föreslås bli implementerad i ML den 1 januari 2008 enligt prop. 2007/08:25.

Syftet med den föreslagna regeln (7 kap. 3a § och 3b § ML) om momsmässig omvärdering av affärer mellan förbundna parter är att motverka undandragande av moms genom att den utgående momsen minskar eller att rätten till momsavdrag ökar. Förutsättningen är alltså att åtminstone en av de inblandade parterna (säljaren eller köparen) inte har full avdragsrätt i sin verksamhet. Annars uppkommer inte något sådant fall av undandragande som den föreslagna regeln avser att motverka. Omvärdering skall inte heller ske om ersättningen är marknadsmässigt betingad. Av den anledningen föreslås en regel (1 kap. 9 § ML) om en definition av begreppet "marknadsvärde" i ML. De föreslagna reglerna om omvärdering, marknadsvärde och när säljare och köpare är att anse som förbundna med varandra i förevarande hänseende (7 kap. 3d § ML) återges här.

Föreslagna 1 kap. 9 § ML

Med marknadsvärde förstås hela det belopp som köparen av en vara eller tjänst, i samma försäljningsled som det där omsättningen av varan eller tjänsten äger rum, vid tidpunkten för omsättningen och i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende säljare inom landet för en sådan vara eller tjänst.

Om ingen jämförbar omsättning av varor eller tjänster kan fastställas, utgörs marknadsvärdet

1. när det gäller varor, av ett belopp som inte understiger inköpspriset för varorna eller för liknande varor eller, om inköpspris saknas, självkostnadspriset fastställt vid tidpunkten för transaktionen, eller
2. när det gäller tjänster, av ett belopp som inte understiger näringsidkarens kostnad för att utföra tjänsten

Föreslagna 7 kap. 3a § ML

I sådana fall som avses i 3 § 1 och 3 utgörs det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet av marknadsvärdet respektive marknadsvärdet och punktskatt som köparen påförts i ett annat EG-land, om

1. ersättningen är lägre än marknadsvärdet,
2. köparen inte har full avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 eller 11-13 §§,
3. säljaren och köparen är förbundna med varandra, och
4. den skattskyldige inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

Föreslagna 7 kap. 3b § ML

I sådant fall som avses i 3 § 1 utgörs det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet av marknadsvärdet, om

1. ersättningen är lägre än marknadsvärdet och avser en omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2, 4, 8, 9, 10, 11, 11 a eller 20 §, 23 § 3 eller 5, 24 eller 30 g §, eller är högre än marknadsvärdet,
2. säljaren inte har full avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 eller 11-13 §§,

3. säljarens avdragsbelopp med stöd av 8 kap. 13 § första stycket andra meningen bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 eller 11-13 §§ sätts i relation till den totala årsomsättningen,

4. säljaren och köparen är förbundna med varandra, och

5. säljaren inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad

Föreslagna 7 kap. 3d § ML

Säljare och köpare ska anses förbundna med varandra enligt 3 a och 3 b §§, om det föreligger familjeband eller andra nära personliga band, organisatoriska band, äganderättsliga band, finansiella band, band på grund av medlemskap, band på grund av anställning eller andra juridiska band.

Som band på grund av anställning ska även anses band mellan arbetsgivare och en arbetstagares familj eller andra personer som står arbetstagaren nära.

När det gäller familjeband bör enligt förarbetena till den föreslagna regeln följande personer anses ”förbundna med varandra”.

- En fysisk person och hans make eller sambo.
- En fysisk person och hans eller hans makes eller sambos
 - släktingar i rätt upp- eller nedstigande led,
 - barns make eller sambo,
 - syskon, syskons make eller sambo och deras barn,
 - förälders syskon och dennes make eller sambo, eller
 - kusin och dennes make eller sambo.

Dessutom anges i förarbetena att fysiska personer mellan vilka det finns andra nära personliga band bör anses som ”förbundna med varandra”, t.ex. nämns nära vänner samt fästnö eller fästman som inte är sambo. Vidare anges att partnerskap har samma rättsverkningar som äktenskap och att med sambor avses två personer som stadigvarande bor tillsammans i parförhållande med gemensamt hushåll samt att med barn avses också styvbarn och fosterbarn och att adoptivbarn anses som barn (se prop. 2007/08:25 s. 131 och 256).

När det gäller organisatoriska, äganderättsliga och finansiella band bör enligt förarbetena ett moderföretag och dess dotterföretag anses ”förbundna med varandra” och likaså dotterföretag till samma moderföretag. Företag som ingår i en s.k. oäkta koncern anses också ”förbundna med varandra”, och här avses enligt förarbetena situationer där två företag ägs av samma fysiska personer eller en blandning av fysiska och juridiska personer. Dessa företag bör enligt förarbetena anses ”förbundna med varandra” om det föreligger ägaridentitet till mer än 90% mellan företagen, och motsvarande gäller även för dotterföretag till dessa företag. Även ett företag och dess intresseföretag bör anses förbundna enligt förarbetena. För bedömningen av vad som utgör moderföretag, dotterföretag respektive intresseföretag hänvisar förarbetena till att bestämmelserna i årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, bör tjäna som utgångspunkt. Enligt ÅRL omfattar koncerndefinitionen endast företagsgrupper där moderföretaget är ett svenskt företag, men i förarbetena till den föreslagna regeln i ML anges att därvid bör både ett svenskt och utländskt företag kunna utgöra moderföretag. Såväl en fysisk som en juridisk person anges kunna vara moderföretag, men dotterföretaget, som kan vara såväl svenskt som utländskt, måste dock vara en juridisk person. För närmare vägledning hänvisar förarbetena till förarbetena till ÅRL och till bokföringslagen (1999:1078), BFL, nämligen till prop. 1995/96:10 Del 2 s. 105 ff och 176ff samt prop. 1998/99:130 Del 1 s. 456f., samt, beträffande begreppet intresseföretag, till prop. 1995/96:10 Del 2 s. 113ff och 178f samt prop. 1998/99:130 Del 1 s. 457.

[se prop. 2007/08:25 s. 131ff och 256-258]

I förarbetena anges att som förbundna i den föreslagna regelns mening bör också anses en fysisk person eller en person som är förbunden med denne genom familjeband eller andra personliga band och ett företag eller dess dotterföretag, som den fysiska personen själv, eller tillsammans med sådan förbunden person som anges ovan, har ett bestämmande inflytande över på grund av innehav av andelar, genom avtal eller på ett annat liknande sätt, t.ex. i bolagsordning.

[se prop. 2007/08:25 s. 134 och 257]

Vidare anges i förarbetena att som förbundna i den föreslagna regelns mening bör anses:

- ett företag och en ledamot av dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan,
- ett företag och en ledamot av styrelsen eller motsvarande ledningsorgan hos dess dotterföretag,
- ett dotterföretag och en ledamot av styrelsen eller motsvarande ledningsorgan hos dess moderföretag,
- ett företag och en ledamot av styrelsen eller motsvarande ledningsorgan hos dess intresseföretag samt
- ett intresseföretag och en ledamot av styrelsen eller motsvarande ledningsorgan hos företaget som har ett betydande inflytande över intresseföretaget.

[se prop. 2007/08:25 s. 134 och 257]

Slutligen anges i förarbetena, beträffande band på grund av anställning eller andra juridiska band, att som förbundna bör anses ett företag och dess anställda, inbegripet anställda hos moder-, dotter- eller intresseföretag samt ett företag och sådana fysiska personer som är närstående till dess anställda.

[se prop. 2007/08:25 s. 135 och 257]

Avslutningsvis kan noteras att den föreslagna regeln om en definition i ML av marknadsvärde enbart får betydelse för de föreslagna reglerna om momsmässig omvärdering till marknadsvärde av underprisöverlåtelser mellan förbundna parter. Det kommer fortfarande att vara så, vilket gällt sedan Sveriges EU-inträde 1995, att ML inte använder marknadsvärde som riktmärke för uttagsbeskattning såsom är fallet beträffande inkomstskatten. Omvärderingsreglerna är undantag från ML:s allmänna bestämmelser om omsättningar mot ersättning eller uttag. Efter "Hotel Scandic Gåsabäck"-domen från EG-domstolen kan för övrigt inte underprisöverlåtelser uttagsbeskattas momsmässigt, utan enbart gratistillhandahållanden (se under punkt 2 ovan). Enligt den domen är det inte fråga om ett gratistillhandahållande, bara vederlaget kan uttryckas i pengar, oavsett om ersättningen därmed är blott symbolisk. [För övrigt får en definition av marknadsvärde betydelse även med avseende på gemenskapsinterna förvärv av varor. Om marknadsvärde skall fastställas för sådant förvärv, kommer det att ske med hänsyn till vad förvärvaren skulle ha fått betala till en oberoende säljare i Sverige. Se prop. 2007/08:25 s. 247.]

Är det fråga om gratistillhandahållanden skall reglerna om uttag gälla även för säljare som är förbunden med köparen och sålunda kommer då inte de här beskrivna särskilda reglerna om omvärdering i fråga. Då gäller även i fortsättningen för en sådan säljare de allmänna uttagsbestämmelserna i 7 kap. 2a och 2b §§ ML. Dvs., uttagsmoms beräknas på varornas inköpspris eller, om sådant pris saknas, självkostnadspriset vid tidpunkten för uttaget samt, beträffande tjänster, på kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten.

Angående ändringar i de särskilda uttagsreglerna på fastighetsområdet i 2 kap. 7 och 8 §§ ML, se nedan under punkt 5.

4. Betalningsskyldighet på grund av att moms anges på en faktura

I RÅ 2005 ref. 81 beslutade Regeringsrätten till den enskildes fördel, när det gäller debitering av moms i faktura av prestation som är skattefri enligt ML. En felaktigt debiterad moms i en faktura ansåg Regeringsrätten inte medföra skattskyldighet för utfärdaren på grund av att omsättningen i fråga inte var skattepliktig. Någon skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML uppkom inte på grund av omsättningens skattefria karaktär. Ett av de nödvändiga rekviriten för skattskyldighet i lagrummet i fråga saknades. Därmed fick enligt Regeringsrätten det faktum att artikel 21.1d i sjätte direktivet [artikel 203 i mervärdesskattedirektivet] stipulerade skyldighet att betala moms också för en sålunda felaktigt debiterad moms i faktura stå tillbaka för den grundlagsfästa legalitetsprincipen med ett lex scripta-krav för beskattningsåtgärder som innebär åligganden mot den enskilde. Nämda direktivbestämmelsen måste implementeras uttryckligen i ML för att kunna ges sådan rättsverkan, vilket nu också föreslås ske den 1 januari 2008 genom införande av 1 kap. 1 § tredje stycket ML, enligt prop. 2007/08:25.

Artikel 203 i mervärdesskattedirektivet [tidigare artikel 21.1d i sjätte direktivet] stipulerar att ”mervärdesskatt” skall betalas av den som anger ”mervärdesskatten” på en faktura. I problembeskrivningen hänvisas till RÅ 2005 ref. 81, och att staten utan implementering av bestämmelsen måste återbetala felaktigt debiterad mervärdesskatt utan att kunna kräva att kreditnota utfärdas. En felaktig debitering av mervärdesskatt skall därför, genom implementering av direktivbestämmelsen i fråga i ML, leda till betalningsskyldighet för felaktigt debiterad mervärdesskatt ”även om beloppet inte utgör mervärdesskatt enligt denna lag” (se föreslagna 1 kap. 1 § tredje stycket ML). Därför föreslås en separat bestämmelse (2e §) i 1 kap. ML ange, med hänvisning till 1 § tredje stycket, att betalningsskyldigheten i sådana fall av felaktig debitering av mervärdesskatt skall anses gälla ”beloppet” som betecknats som ”mervärdesskatt” i faktura eller liknande handling, trots att det alltså ”inte utgör mervärdesskatt” enligt ML. Enligt punkt 6 i föreslagna ikraftträdandebestämmelser tillämpas den nya betalningsskyldigheten inte på belopp som angivits i faktura eller liknande handling som har utfärdats före den 1 januari 2008. I sammanhanget kan noteras att ”liknande handling” tillagts så att den nya bestämmelsen om betalningsskyldighet också omfattar mervärdesskatt som nämns i en handling som inte uppfyller ML:s krav på en fakturas innehåll (se prop. 2007/08:25 s. 92).

Det lämpliga hade varit att i stället i likhet med den direktivbestämmelse som avses bli implementerad i ML benämna också felaktigt debiterad mervärdesskatt för mervärdesskatt och inget annat. Utifrån legalitetsprincipen kan annars ML anses gå utöver de ramar för beskattningsåtgärder mot den enskildes vilja som sätts av den principen. Då motverkas syftet med att implementera direktivbestämmelsen i fråga i ML.

SKV har som remissinstans framfört att det borde anges uttryckligen i ML att en felaktigt debiterad moms inte skall omfattas av vad som anges som ingående mervärdesskatt i 8 kap. 2 § ML (se prop. 2007/08:25 s. 89). Det åstadkoms genom att föreslagna 1 kap. 1 § tredje stycket och 2e § ML anger den felaktigt debiterade ”momsen” som ett belopp för vilket betalningsskyldighet föreligger och inte som mervärdesskatt, samtidigt som 8 kap. 2 § ML

även fortsättningsvis kommer att ange att med ingående moms avses ”beloppet av den skatt enligt denna lag” (ML) som hänför sig till ersättning för förvärv av varor eller tjänster.

En debitering av ”mervärdesskatt” kan vara felaktig på olika grunder, och i förarbetena anges följande exempel på olika situationer av sådan felaktig debitering:

- 1) En skattskyldig debiterar mervärdesskatt på en omsättning av vara eller tjänst som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. ML.
- 2) En skattskyldig debiterar mervärdesskatt på en ersättning som inte motsvaras av någon omsättning, t.ex. på en skadeståndersättning.
- 3) En person som inte är skattskyldig debiterar mervärdesskatt, t.ex. en fastighetsägare som hyr ut lokal med momsdebitering i avierna utan att ha ansökt om frivillig skattskyldighet.
- 4) En skattskyldig debiterar mervärdesskatt med felaktig moms.
- 5) En skattskyldig debiterar mervärdesskatt i en situation där förvärvaren är skattskyldig för omsättningen inom landet, s.k. omvänd skattskyldighet, t.ex. när fråga är om utländsk företagare som debiterar moms för omsättning inom landet för vilken mervärdesskatteregistrerad köpare är skattskyldig, guldhandlare tar ut mervärdesskatt för omsättning inom landet av investeringsguld när köparen är näringsidkare som är skattskyldig för omsättningen eller när byggmästare omsätter byggtjänst inom landet för vilken köparen är näringsidkare som från och med den 1 juli 2007 är skattskyldig för omsättningen.
- 6) En skattskyldig debiterar mervärdesskatt på vara som transporteras till annat EU-land under omständigheter som medför att omsättningen undantas från skatteplikt här (gemenskapsintern omsättning) eller på export av vara till tredje land.
- 7) En person som inte är skattskyldig på grund av att han inte uppfyller kraven på yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. ML har av misstag tagit ut mervärdesskatt på en transaktion.
- 8) En person begår skattebedrägeri genom att utställa fakturor med mervärdesskatt som inte motsvarar någon reell transaktion (skentransaktioner).

[se prop. 2007/08:25 s. 91]

När det s.k. faktureringsdirektivet (2001/115/EG) implementerades i ML den 1 januari 2004 hänvisade Regeringen till EG-domstolens praxis, bl.a. EG-målen 342/87 (Genius Holding) och C-141/96 (Langhorst), och att reglerna om fakturainnehåll inte får ”leda till att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten” (se prop. 2003/04:26 s. 30 och 31). Regeringen hänvisar nu till samma praxis och att EG-domstolen ger uttryck för en osäkerhet kring ”syfte och tillämpningsområde” med artikel 203. Ändå anser Regeringen att bestämmelsen i ML inte skall ges ett så ”snävt tillämpningsområde” att den bara skulle omfatta felaktig debitering av mervärdesskatt då den som utför prestationen felaktigt tagit ut moms på omsättning som var undantagen från skatteplikt (rättsvillfarelse), och exemplifieringen strax här ovan på fall av felaktig debitering av ”mervärdesskatt” visar på att Regeringen avser att den nya betalningsskyldigheten skall få ett vitt tillämpningsområde. För att undvika enkla kringgåenden vill Regeringen ge bestämmelsen ett så pass ”vitt tillämpningsområde” att den även omfattar t.ex. att den som utför prestationen felaktigt tror sig driva yrkesmässig verksamhet. Regeringen hänvisar till att de förenade målen C-78/02, C-79/02 och C-80/02 (Karageorgou m.fl.) stöder att den som debiterar moms och felaktigt tror (eng., ”erroneously believes”) sig vara beskattningsbar person omfattas av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet (se prop. 2007/08:25 s. 90-92). Det kan emellertid ifrågasättas om EG-domstolen därmed stöder att en motsvarande faktisk villfarelse om vederbörandes status

hos förvärvaren av prestationen aldrig skulle kunna ge denne rätt att dra felaktigt debiterad ingående mervärdesskatt i god tro, om det skulle visa sig att den som utför prestationen har haft en felaktig uppfattning om sin egen, dvs. subjektets, status. Det skulle dock föra för långt att utveckla den frågeställningen här, men noteras bör att den föreslagna lagtexten inte definierar vad som är felaktigt debiterad mervärdesskatt mera än att det är belopp som debiterats i faktura eller liknande handling och angivits som mervärdesskatt men ”inte utgör mervärdesskatt” enligt ML, utan vägledning får, innan rättsutvecklingen gått vidare i frågan, sökas i exemplifieringen i förarbetena som återges ovan. Samtidigt anges inte i den föreslagna lagtexten vad som skall utgöra fall där kravet på utfärdande av kreditnota för rättelse av felaktigt debiterad mervärdesskatt kan efterges på grund av särskilda skäl, utan en exemplifiering sker i förarbetena, varom mera nedan, och Länsrätten i Stockholms län har som remissinstans uttryckt att alternativet till att räkna upp flera situationer i förarbetena (!) på vad som utgör sådana särskilda skäl vore att det ”i lagtexten uttryckligen stadgas att kravet på kreditnota får efterges när detta krav omöjligen kan uppfyllas”, medan SKV som remissinstans förorddat att den föreslagna lagtexten förtydligas så att det klart framgår att en ändring av den ingående skatten vid felaktigt debiterad mervärdesskatt skall kunna göras oberoende av om en kreditnota har utfärdats eller ej av säljaren och förenar sig med länsrättens krav på förtydligande av när särskilda skäl för eftergift av kravet på utfärdande av kreditnota kan efterges av SKV (se prop. 2007/08:25 s. 89).

Regeringen noterar emellertid att EG-domstolen har framhållit att medlemsstaterna måste se till att den nationella lagen möjliggör att en korrigerings skall kunna göras av felaktigt debiterad ”mervärdesskatt” när den som utfärdat fakturan visar att han har varit i god tro (se prop. 2007/08:25 s. 88). Har risken för förlust av skatteintäkter undanröjts skall enligt EG-domstolens praxis sådan rättelse kunna ske oberoende av om den som utfärdat handlingen med den felaktiga mervärdesskatten varit i god tro eller ej. Därför föreslås regler i ML om redovisning av felaktig utgående moms samt om det avdrag som köparen kan ha gjort av den felaktiga mervärdesskatten (se prop. 2007/08:25 s. 94).

Enligt föreslagna särskilda redovisningsregeln 10 kap. 32 § första stycket uppkommer redovisningsskyldighet av felaktigt debiterad ”mervärdesskatt” på en faktura eller liknande handling. Ett sådant belopp skall redovisas i särskild skattedeklaration, om inte vederbörande redovisar moms i övrigt i vanlig skattedeklaration eller självdeklaration (enligt punkt 4 i föreslagna ikraftträdandebestämmelser tillämpas den nya bestämmelsen i 10 kap. 32 § första stycket SBL inte på belopp som angivits i faktura eller liknande handling som har utfärdats före den 1 januari 2008). I sistnämnda fall redovisas enligt föreslagna 13 kap. 27 § ML även belopp varom nu är fråga i vanliga skattedeklarationen eller självdeklarationen. Om särskild skattedeklaration skall lämnas för felaktigt debiterad ”mervärdesskatt”, skall den lämnas före utgången av månaden efter den då den felaktiga handlingen utfärdades, om förslaget genomförs. Särskild skattedeklaration finns redan för vissa gemenskapsinterna förvärv som görs av personer som inte är deklarationsskyldiga för moms av annan anledning, och sådan särskild skattedeklaration skall lämnas senast 35 dagar efter förvärvet.

Om den föreslagna regeln om betalningsskyldighet för felaktigt debiterad ”mervärdesskatt” införs, måste en kreditnota utfärdas för att utfärdaren skall kunna krediteras beloppet, enligt föreslagna 13 kap. 28 § första stycket ML.

Ändringen av den felaktigt redovisade mervärdesskatten skall göras för den redovisningsperiod under vilken kreditnotan har utfärdats, vilket innebär tillämpning av en ”fakturadatummetod”, för att undvika rättelser i tidigare perioder (se prop. 2007/08:25 s. 94).

För att en justering skall kunna göras av den ingående momsens hos köparen föreslås ett tillägg i 13 kap. 26 § (andra stycket) ML av innebörd att rättelse av den ingående momsens skall göras vid mottagande av en kreditnota avseende ändring av felaktigt debiterad moms (se prop. 2007/08:25 s. 94). I sammanhanget kan noteras att om rättelse sker under redovisningsperioden för den ursprungliga händelsen, dvs. innan redovisning har skett i skattedeklarationen, skall någon inbetalning av beloppet inte göras och det blir sålunda inte fråga om rättelse i den föreslagna rättelseregeln (13 kap. 28 § ML) mening (se prop. 2007/08:25 s. 94).

Genom kravet på utfärdande av kreditnota för rättelse av felaktigt debiterad mervärdesskatt anser Regeringen att risken för skattebortfall för staten kan undanröjas om inte den ingående momsens redan tidigare har återförts på initiativ av den skattskyldige köparen själv eller av SKV vid skattekontroll hos köparen. Genom kravet på utfärdande av kreditnota anser Regeringen också att parterna förmås att reglera den felaktiga debiteringen mellan sig och det kan undvikas att köparen får stå den finansiella risken av att ha betalat ett belopp till säljaren som denne inte kan återfå i form av ingående moms från staten. Om det finns särskilda skäl, skall enligt föreslagna 13 kap. 28 § andra stycket kravet på kreditnota för kreditering av felaktigt debiterad moms kunna efterges av SKV, men det förutsätter att det inte föreligger någon risk för skattebortfall. Exempel på fall av eftergift av kravet i fråga är i så fall att köparen är okänd för säljaren, t.ex. vid betalningar för varor och tjänster i automater, i de fall då köparen har avlidit eller om företaget har upplösts på grund av konkurs eller likvidation. Vid t.ex. omsättning via automater eller vid kontantförsäljning i detaljhandeln kan det vara så att kunden är näringsidkare som är skattskyldig till mervärdesskatt och därmed kan ha avdragsrätt för ingående moms och i sådana fall där kunden har avlidit kan denne ha haft avdragsrätt. I dessa fall anser lagstiftaren att det vid en prövning av om det föreligger särskilda skäl för eftergift av kravet på utfärdande av kreditnota bör kunna godtas att ett mindre skattebortfall kan uppstå för statskassan (se prop. 2007/08:25 s. 95).

Notera att skattetillägg kan förekomma vid felaktig debitering av mervärdesskatt, om förutsättningarna för detta är uppfyllda, varvid de generella reglerna om skattetillägg har ansetts tillräckliga enligt Regeringen (se prop. 2007/08:25 s. 95 och 96).

Notera att om kunden har upprättat fakturan i enlighet med bestämmelserna om självfakturering (eng. *self-billing*) i 11 kap. 4 § ML skall säljaren anses betalningsskyldig enligt de föreslagna reglerna om betalningsskyldighet för felaktigt debiterad mervärdesskatt, trots att det är köparen som faktiskt har upprättat fakturan, förutsatt att säljaren inte har ifrågasatt uppgiften på densamma (se prop. 2007/08:25 s. 246).

Notera att om det inte är fel på själva skattedebiteringen, utan att fråga är om prisnedsättning på grund av bristande kvalitet eller annat fel på själva prestationen i sig och parterna t.ex. gör ett underhandsackord eller att fråga är om rabatt till kund, gäller de vanliga reglerna om att prisnedsättningen inte skall ingå i beskattningsunderlaget. Då måste utgående moms motsvarande prisnedsättningen korrigeras av säljaren och kreditnota utfärdas till köparen som måste minska sin ingående moms, om inte parterna avtalat om att momsens skall lämnas oförändrad vid prisnedsättning efter tillhandahållandet (se 7 kap. 6 §, 11 kap. 10 § och 13 kap. 24 § och 26 § första stycket ML och prop. 2002/03:5 s. 73 samt även Nyh 2 2003). I fall av korrigering gäller då att den normalt skall företas för den redovisningsperiod under vilken prisnedsättning enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts, och någon "fakturadatummetod" gäller alltså inte (se 13 kap. 25 § första stycket ML).

5. Ändringar av regler om moms på bygg- och fastighetsområdet

Beträffande de särskilda uttagsreglerna i 2 kap. 7 och 8 §§ ML föreslås i prop. 2007/08:25 dels att de från och med den 1 januari 2008 även skall omfatta fastighet som utgör anläggningstillgång och inte som hittills enbart avseende tjänster på egen fastighet som utgör lagertillgång i byggnadsrörelse (2 kap. 7 § ML), dels att de från samma datum skall gälla också tjänster som tillförs en lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt och inte bara egna fastigheter (2 kap. 7 och 8 §§ ML).

Beträffande bygg- och anläggningsentreprenader föreslås att redovisningsreglerna ändras så att moms skall debiteras löpande på förskott och a conton under byggtiden. Enligt den föreslagna ändringen i 13 kap. 14 § ML skall utgående moms redovisas vid omsättning av bygg- eller anläggningstjänster eller av varor som omsätts i samband med sådana tjänster för den redovisningsperiod under vilken faktura utfärdats. Här föreslås en särskild regel (11 kap. 3 § andra stycket ML) om att faktura skall utfärdas senast vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits eller varorna levererats. I övrigt kommer även fortsättningsvis ML att sakna särskilda tidsregler om när faktura skall utfärdas (se prop. 2003/04:26 s. 42 och 48). Om den som utför bygg- eller anläggningstjänsten har fått betalning i förskott eller a conto utan faktura, skall redovisning ske för den redovisningsperiod under vilken betalning har mottagits. Redovisning skall dock enligt förslaget ske senast för den redovisningsperiod som omfattar den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits eller varorna levererats.

Det föreslås också att faktureringsskyldighet införs för omsättning av bygg- och anläggningstjänster till privatpersoner den 1 januari 2008 (se föreslagna 11 kap. 1 § andra stycket tredje strecksatsen ML).

Angående de regler om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn som infördes den 1 juli 2007 föreslås att anknytningen till den s.k. SNI-koden (Svensk standard för näringsgrensindelning) tas bort den 1 januari 2008 vid bestämmande av vilka tjänster som skall omfattas av omvänd skattskyldighet. I viss utsträckning kommer sålunda den omvända skattskyldigheten att även innefatta tjänster som inte anses som byggverksamhet enligt SNI eller omvänt att vissa tjänster som enligt SNI skulle anses som byggverksamhet inte omfattas, men lagstiftaren anser att uppräkningsreglerna i 1 kap. 2 § andra stycket 1 ML av tjänster som motsvarar de kategorier som anges under byggverksamhet i SNI 2002 medför att SNI 2002 alltjämt kan tjäna som vägledning för att bestämma om en tjänst omfattas av omvänd skattskyldighet (se prop. 2007/08:25 s. 245). [Vissa frågor om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn berörs i artikeln Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn – skapar den flera momsproblem än den löser? Artikeln har publicerats i två versioner i Svensk skattetidning 2007 s. 195-206 respektive i Ny Juridik nr 1 år 2007 (s. 46-60), vilka båda återges i helhet under Artiklar här på hemsidan.]

Beträffande frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler har hittills gällt att sådan skattskyldighet inte kan beviljas för uthyrning till en kommun eller ett kommunalförbund, om fastigheten vidareuthyrs till en verksamhet som inte berättigar till avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående moms. Den begränsningen i 3 kap. 3 § andra stycket ML av frivillig skattskyldighet föreslås bli ändrad så att den inte omfattar kommunens eller kommunalförbundets vidareuthyrning till en sådan verksamhet annat än om

den så att säga moms fria verksamheten bedrivs av någon annan än staten, en kommun eller ett kommunalförbund.

6. Kulturella verksamheter som finansieras med bidrag från det allmänna

Regeringsrätten har, med hänvisning till EG-målet C-204/03 (kommissionen mot Spanien), funnit i förhandsbeskedet RÅ 2006 ref. 47 att specialregeln om begränsning av rätten att dra ingående moms i vissa kulturella verksamheter i förhållande till bidrag som de mottar från det allmänna, och som infördes i ML 1997 som 8 kap. 13a §, inte kan tillämpas på verksamheter med full avdragsrätt, bara på blandade verksamheter. Nu föreslås dessutom i prop. 2007/08:25 att begränsningsregeln 8 kap. 13a § ML helt utmönstras ur ML den 1 januari 2008.

7. Fakturans innehåll enligt 11 kap. 8 § ML

11 kap. 8 § ML räknar uttömmande upp vilka uppgifter en faktura skall innehålla, om inte fråga är om tillämpning av regler om förenklad faktura (11 kap. 9 § ML). Om förslaget genomförs den 1 januari 2008 kommer följande uppgifter att krävas i en faktura enligt 11 kap. 8 § ML:

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 gemenskapsintern varuförsäljning enligt 3 kap. 30a eller 30b §,
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. vid befrielse från skatt eller när köparen i enlighet med 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4a, 4b, 4c eller 5 är skyldig att betala mervärdesskatt, en hänvisning till
 - a) den relevanta bestämmelsen i denna lag,
 - b) den relevanta bestämmelsen i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, eller
 - c) en annan uppgift om att omsättningen är skattebefriad eller att köparen är skyldig att betala mervärdesskatt,
12. vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EG-land, de uppgifter i 1 kap. 13a § som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel,
13. vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9a kap. eller 9b kap., en hänvisning till
 - a) dessa bestämmelser
 - b) artikel 313, 326 eller 333 respektive artikel 306 i rådets direktiv 2006/112/EG, eller

- c) en annan uppgift om att vinstmarginalsystemet skall tillämpas.

De ändringar som föreslås i 11 kap. 8 § ML har kursiverats och det är, förutom att ”skall” ändras till ”ska” på ett par ställen, att i punkterna 11 b) och 13 b) sker justeringar med hänsyn till att mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG ersatte sjätte direktivet (77/388/EEG) den 1 januari 2007 (dessa ändringar borde alltså redan ha genomförts men nu föreslås de ske den 1 januari 2008).

8. Övriga förslag till ändringar i ML

Offentliga verksamheter

I artikel 13 i mervärdesskattedirektivet [tidigare artikel 4.5 i sjätte direktivet] anges att ett offentligt organ (*eng.* ”public body”) inte är beskattningsbar person när det gäller verksamhet eller transaktioner som det utför i sin myndighetsutövning. Däremot är det en beskattningsbar person om avgift, arvode, bidrag eller inbetalningar uppbärs i samband med myndighetsutövningen, och det skulle medföra konkurrensnedvridning av viss betydelse att det offentligt organet, t.ex. en svensk kommun eller staten, inte gavs sådan karaktär. Ett offentligt organ kan sålunda för viss aktivitet eller transaktion betraktas som beskattningsbar person. Den prövningen sker utifrån grundtanken om konkurrensneutralitet, och det handlar inte om att pröva t.ex. kommunen som subjekt på temat företagare eller konsument, utan mera om att pröva om en viss del i kommunens verksamhet skall anses som beskattningsbar person enbart på grund av att det finns en konkurrensutsatt bransch med motsvarande aktiviteter eller transaktioner som måste skyddas därigenom. I ML sker det tekniskt på det sättet att det allmännas omsättningar av varor eller tjänster medför att just de omsättningarna utgör yrkesmässig verksamhet hos exempelvis kommunen, om inte omsättningen sker som ett led i myndighetsutövning eller den avser t.ex. bevis om myndighetsutövning (se 4 kap. 6 och 7 §§ ML). Nu föreslås att det från och med den 1 januari 2008 anges i ML att ett offentligt organs omsättning utgör yrkesmässig verksamhet, om den medför betydande konkurrensnedvridning. ML blir därmed förenlig med direktivrätten på den punkten.

Finansiella tjänster till tredje land

Omsättning av vissa finansiella tjänster (3 kap. 9 § utom tredje stycket 2 ML), av försäkringstjänster (3 kap. 10 § ML) och av sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel utan att vara samlarföremål (3 kap. 23 § 1 ML) berättigar till återbetalning av ingående moms i verksamheten om omsättningen har direkt samband med varor som skall exporteras till ett land utanför EU. Nu föreslås det tillägget i 10 kap. 11 andra stycket ML att den ordningen också skall gälla samma slags tjänster om

- förvärvaren är näringsidkare med säte eller fast etableringsställe i ett land utanför EG som har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls där eller, om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i det landet, han är bosatt eller stadigvarande vistas där,
- förvärvaren inte är en näringsidkare och han är bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EG.

Undantaget från skatteplikt för omsättning av sedlar och mynt (3 kap. 23 § 1 ML)

Lagrummet föreslås ändrat så att en särskild definition av samlarföremål införs i anslutning till undantaget från skatteplikt för omsättning av sedlar och mynt som utgör gällande betalningsmedel, varvid uttrycket "gällande betalningsmedel" samtidigt föreslås ändras till "lagligt betalningsmedel". De samlarföremål som inte skall omfattas av undantaget är; guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse.

Återbetalning till diplomater m.fl.

Rätten till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 7 § ML till diplomater m.fl. vid utländska beskickningar i Sverige gäller vissa uppräknade varor och tjänster för personligt bruk, om ersättningen uppgår till minst 1.000 kronor. Den gränsen behålls men föreslås gälla varje faktura samt föreslås att återbetalningsrätten utsträcks till vissa bränslen samt alkohol- och tobaksvaror, varvid ersättningen enligt varje faktura skall uppgå till minst 200 kronor.

Gemenskapsinterna förvärv av s.k. nya transportmedel och vinstmarginalbeskattning

Kravet på att nya transportmedel enligt 1 kap. 13a § ML skall användas stadigvarande i Sverige för att gemenskapsinternt förvärv skall anses föreligga enligt 2a kap. 3 § första stycket 1 ML föreslås bli slopat den 1 januari 2008. Det innebär att om t.ex. en svensk privatperson köper en ny bil från annat EG-land skall denne redovisa och erlagga beräknad utgående moms till SKV, även om avsikten inte är att stadigvarande använda bilen i Sverige (se ovan under punkt 4 angående särskild skattedeklaration i sådant fall).

Samtidigt med nyss nämnda förslag föreslås att det anges i 9a kap. 1 § andra stycket ML att reglerna om s.k. vinstmarginalbeskattning i 9a kap. ML inte omfattar omsättning av sådana transportmedel som har förvärvats enligt nyss nämnda 2a kap. 3 § första stycket 1 ML.

Export av varor, bland annat personbilar och motorcyklar

Export föreligger enligt 5 kap. 9 § ML bland annat när en utländsk företagare hämtar en vara för sin verksamhet i utlandet och den hämtas här i landet för direkt utförsel till en plats utanför EG. Den regeln, 5 kap. 9 § första stycket 3 ML, föreslås bli justerad så att kravet på att varan hämtas "här i landet" inte längre upprätthålls.

Exportregeln för personbilar och motorcyklar i 5 kap. 9 § första stycket 7 ML föreslås bli justerad så att den fortfarande gäller sådant fordon tillfälligt registrerat enligt lagen (2001:558) om vägtrafikregister, närmare bestämt 23 § första stycket 1 i den lagen, men under förutsättning att

- a) fordonet levereras till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande visats i ett annat land än ett EG-land och
- b) säljaren kan visa att fordonet varaktigt förts till en plats utanför EG före utgången av den sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades.

Återinförsel av gemenskapsvaror från tredje land

Vissa justeringar föreslås i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m., för att den lagen skall överensstämja med EG-rätten. Frihet från skatt skall medges för gemenskapsvaror som efter att ha förts ut från EG till tredje land förs in till Sverige av den som fört ut dem utan att de har bearbetats under tiden de varit utförda från EG. Genom

förslaget ändras 2 kap. 5 § första stycket i lagen i fråga så att det inte längre är krav på att varan skall ha utförts från Sverige, utan det räcker att den förts ut från EG. Därjämte föreslås bl.a. att det anges att frihet från skatt enligt 2 kap. 5 § första stycket inte medges

- om den tidigare utförelsen av varorna har medfört en rätt till återbetalning av skatt eller
- om varorna annars inte har blivit belagda med skatt på grund av den tidigare utförelsen.

Nyss nämnda begränsningar av skattefriheten gäller dock inte enligt förslaget om ett köp har gått åter och varorna återinförs av säljaren eller överlämnas till säljaren i omedelbar anslutning till återinförelsen.

Enligt 3 kap. 30 § första stycket ML undantas även fortsättningsvis från skatteplikt enligt ML sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

Stockholm den 26 november 2007

Björn Forssén

Förkortningar: C=curia (domstolen, här EG-domstolen); EEG=europiska ekonomiska gemenskaperna; EG=europiska gemenskaperna; EU=Europeiska unionen; f respektive ff=en respektive flera följande sidor; ML=mervärdesskattelagen (1994:200); prop.=Regeringens proposition; SBL=skattebetalningslagen (1997:483); SKV=Skatteverket; SNI=Svensk standard för näringsgrensindelning