

Godtrosvärvarv av ingående moms

vid inköp från beskattningsbara personer med låg omsättning

Har lagstiftaren genom de nya reglerna om skattebefrielse för beskattningsbara personer med låg omsättning i sin verksamhet vridit klockan tillbaka till tiden före 1991 – till momsproblem som då kunde förekomma vid tillämpningen av begreppen skattskyldighet och redovisningsskyldighet? I denna artikel kommenterar Björn Forssén de regler som infördes i mervärdesskatte-lagen (1994:200), ML, 1 januari 2017 om skattebefrielse för beskattningsbara personer med låg omsättning i sin verksamhet. Han framhåller 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 debiterar moms i faktura till köpare trots skattebefrielse enligt ML.

I denna artikel berörs vissa reformer avseende den svenska mervärdesskatterätten, vilka i kronologisk ordning är följande:

- Begreppet redovisningsskyldig försvann som självständigt begrepp i svensk mervärdes-skatterätt 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 redovisningsskyldiga¹.
- Genom SFS 2003:1134 ändrades 11 kap. 1 § ML 1 januari 2004, så att numera faktureringskyldigheten enligt ML knyts till omsättningen i stället för till skatt-skyldighetens uppkomst.
- Genom SFS 2007:1376 infördes 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 1 juli 2013 begreppet yrkesmässig verksamhet i ML med beskattningsbar person enligt EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG).
- Genom SFS 2016:1069 infördes 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.

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 bokföringslagen (1999:1078), 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 2002:74². Det förslaget har inte genomförts, och i dag gäller att den som är skattskyldig enligt ML också är redovisningsskyldig enligt ML. Genom nämnda koppling bestäms när moms ska redovisas och deklarerar. Före 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 ske³.

Således är förhållandet mellan skattskyldighet, redovisningsskyldighet och faktureringskyldighet enligt ML följande: skattskyldigheten medför redovisningsskyldighet 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.

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 mervärdesskattelhänseende"⁴. 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 redovisningsskyldiga, 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 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, enligt min mening. Det vore i så fall fråga om en faktisk villfarelse hos köparen angående förhållandena hos säljaren – inte om en rättstvillfarelse från

köparens sida. Vid faktisk villfarelse kan – till skillnad från vid rättstvillfarelse – 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 staten⁵. Med andra ord kan enligt min uppfattning 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 (rättstvillfarelse).

• En rättstvillfarelse 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 skatteplikt⁶, 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 rättstvillfarelse, och kan inte göra ett godtrosvärk av ingående moms eftersom om 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 moms⁷. Emellertid gäller det enligt min mening inte från och med 2017 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 mervärdesskattelhänseende. I ett sådant fall bör således – som nämnts – en köpare ha möjlighet till godtrosvärk av ingående moms, om denne är i faktisk villfarelse angående säljarens skattskyldighet.

Björn Forssén är Juris doktor och verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.

Fotnoter

- 1.) *Jfr prop. 1989/90:111 s. 133.*
- 2.) *Jfr SOU 2002:74 Del 1 s. 20.*
- 3.) *Jfr prop. 2003/04:26 s. 42, 48 och 84.*
- 4.) *Se prop. 2016/17:1 s. 398.*
- 5.) *Jfr följande domar från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD): RÅ 2000 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.*
- 6.) *Jfr även prop. 2007/08:25 s. 91.*
- 7.) *Jfr exempel 7 på s. 91 i prop. 2007/08:25.*