

Moms – en "gammal" och en "ny" regel

Med denna artikel fortsätter jag på den från SkatteNytt 9/96 inslagna vägen med att ta upp momsfrågor från praktiken, där jag med begreppen "gammalt" och "nytt" markerar den vattendelare på området som Sveriges EU-inträde 1995 innebar. Den "gamla" frågan redovisas före den "nya" nedan.

1 Kan begreppet stadigvarande bostad ges den negrade bestämningen att därmed avses lägenheter som inte utgör hotell?

Svaret på frågan är enligt min mening kategoriskt nej.

Frågan föranleds av att vissa skattemyndigheter tycks tolka avdragsförbudet för ingående skatt avseende stadigvarande bostad i 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (ML) som att därmed avses lokaler på vilka hotellagen från 1966 inte är tillämplig.

Det enligt min mening felaktiga synsättet bygger på att förarbetena till hotellagen kommenteras i det s.k. Långröstamålet (RÅ 1988 not 642). I det ärendet (förhandsbesked) behandlades frågan om Långrösta stughotell, som utnyttjades som flyktingförläggning, utgjorde sådan tillfällig bostad som omfattades av hotellagen och därmed utgjorde skattepliktig verksamhet enligt ML. I förarbetena till hotellagen uttalades bl.a. att med hotell- eller pensionärsrörelse - i tveksamma fall - inte skulle räknas längre upplåtelse än motsvarande längsta normala semestertid, dvs. en månad. Trots att de asylsökande normalt sett stannade i perioder överstigande en månad, ansågs karaktären på tillhandahållandet utgöra skattepliktig rumsuthyrning. Idén med förläggningen var ju inte att de asylsökande skulle bosätta sig där. Även om bolaget uppbar ersättning på långtidskontrakt från invandrarverket, skulle alltså den momsmässiga bedömningen ske med utgångspunkt i bolagets tillhandahållande av tjänster till de asylsökande. Vissa skattemyndigheter gör med stöd härav den enligt min mening felaktiga tolkningen att lägenheter som inte omfattas av hotellagen träffas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad, dvs. att "icke-hotell" (eller andra lokaler som inte räknas som hotell eller liknande eller som campingverksamhet enligt 3 kap. 3 § första stycket 4 ML) träffas av nämnda avdragsförbud.

Som bekant skiljer sig MLs begrepp stadigvarande bostad från inkomstskattens begrepp permanent användning som bostad. Det är karaktären på lokalen som bedöms momsmässigt, inte den faktiska användningen. Avgörande enligt ML är om lokalen i fråga är inrättad som bostad eller inte. Man måste alltså skilja bedömningen av avdragsförbudets omfattning från utgåendesidan, dvs. från frågan om omsättningen i verksamheten där lokalen används är skattepliktig eller ej. Självklart är ett hotellrum inte ägnat som bostad, men fördenskull kan man inte säga att alla lägenheter som är "icke-hotell" träffas av avdragsförbudet för ingående skatt. En självständig bedömning av lokalens i fråga karaktär måste ske - vad är den inrättad för, bostad eller annan användning? Om lokalen inte är inrättad som stadigvarande bostad, föreligger inte något avdragsförbud för ingående skatt på förvärv till densamma. Om en sådan lokal används i en momsskyldig verksamhet, har företagaren i fråga sålunda rätt till avdrag för ingående skatt på t.ex. reparationer av lokalen som denne bekostar. En annan sak är det att företagaren, om denne hyr lokalen på fastigheten, har rätt till avdrag för moms på hyresersättningen endast under förutsättning av att hyresvärden har erhållit beslut från skattemyndigheten om s.k. frivilligt inträde i momssystemet för lokaluthyrningen.

Att "icke-hotell" inte generellt sett träffas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad beläggs i RÅ 1993 ref 30. Enligt det förhandsbeskedet ansågs servicelägenheter och gruppboheter för

senildementa utgöra stadigvarande bostad och sålunda omfattade av avdragsförbudet i fråga, då vårdtagaren brukade lägenheten på villkor som inte i något avgörande hänseende skilde den från bostäder i det allmänna bostadsbeståndet. Att särskild handikappanpassning skett innebar inte att lägenheten inte skulle anses utgöra stadigvarande bostad. Hade däremot vårdtagaren inte haft ett hyreskontrakt liknande vad som förekommer på den allmänna hyresmarknaden, utan fråga enbart hade varit om en möjlighet till nyttjande av lägenheten i samband med vården, hade det enligt min mening sålunda inte varit fråga om stadigvarande bostad. Då hade avdragsrätten kunnat prövas med utgångspunkt i om uthyraren bedrev momsfri vårdverksamhet eller exempelvis momspliktig rekreativ verksamhet. I det senare fallet men inte i det förra hade då avdragsrätt för ingående skatt förelegat för uthyraren för dennes reparationer etc avseende lägenheten. En avskattning skulle i det fallet uppkomma genom att hyresgästen debiterades moms för rekreationstjänsterna - varvid lägenheten förutsätts ingå som ett underordnat led i tillhandahållandet av dessa tjänster (jfr ang. s.k. sammansatta transaktioner på fastighetsområdet, riksskatteverkets, RSVs, rekommendationer RSV Im 1993:4) - och att reparationsutgifterna avseende lägenheten därvid ingår som ett kostnadselement vid prissättningen av dylika tjänster. I rekommendationen RSV S 1996:7, avsnitt 2.4, berörs dessa gränsdragningsproblem något översiktligt genom att RSV för in begreppet "patienthotell", och talar om skattepliktig omsättning av hotelltjänst, när rumsuthyrning på dylika "hotell" sker till andra än öppenvårdspatienter eller inskrivna vårdare. Därmed kan, för den läsare som inte gör en åtskillnad mellan bedömningen av avdragsförbudet och utgåendesidan, det felaktiga intrycket - att det skulle föreligga ett direkt gränssnitt mellan å ena sidan hotell som icke omfattade av avdragsförbudet för stadigvarande bostad och å andra sidan "icke-hotell" som omfattade av avdragsförbudet - förstärkas.

En lägenhet som är inrättad som kontor i en arkitektverksamhet, hos en revisionsbyrå eller i någon annan dylik verksamhet, utgör ju helt klart inte något som kan anses omfattat av begreppet stadigvarande bostad, trots att det inte heller är fråga om något "hotellliknande". Andra fall är t.ex. vandrarhem som på grund av antal rum eller beläggning inte omfattas av hotellagen, men som ändå inte kan anses inrättade som något som är jämförbart med det allmänna bostadsbeståndet. T.ex. arkitektkontoret är momsskyldigt och har alltså avdragsrätt för ingående skatt på hyran, om fastighetsägaren har ett beslut om s.k. frivilligt inträde. Vandrarhemmet är inte momsskyldigt om det faller utanför hotellagen (och inte heller utgör campingverksamhet) och upplåter rum i en byggnad som utgör fastighet. Då föreligger alltså inte avdragsrätt till följd av bristande momsskyldighet i verksamheten, inte på grund av att rummen skulle omfattas av begreppet stadigvarande bostad. Skulle det vara fråga om rum på ett fartyg som inte fastighetstaxeras, är vandrarhemmet momsskyldigt, eftersom huvudregeln om undantag från momsplikt på fastighetsområdet inte gäller i sådant fall. Då har vandrarhemmet avdragsrätt för ingående skatt avseende förvärv av fartyget, dvs. förvärvet av rummen.

Enligt min mening måste det sålunda, sett med utgångspunkt i bestämmelsen om avdragsförbud, föreligga ett tämligen stort spann mellan lägenheter som är jämförbara med det allmänna bostadsbeståndet och hotellliknande lokaler. Det är en grov förenkling att hävda att lägenheter som inte omfattas av hotellagen automatiskt utgör stadigvarande bostad.

2 Är undantaget från skatteplikten vid varuleverans från Sverige till köpare med VAT-nummer i annat EG-land enbart förbehållet säljare med momsregistrering i Sverige?

Svaret på frågan är enligt min mening även här nej.

Frågan föranleds av att RSV i broschyren Hur man fyller i kvartalsredovisningen (RSV 557 utgåva 1) på sidan 9 i exempel 11 uttalar att det kan ifrågasättas om inte en säljare i tredje land skall momsregistreras i Sverige för en varuleverans från Sverige till dennes kund i Tyskland. Situationen är följande: S i Sverige säljer en vara till P i Polen (tredje land, dvs. land utanför EG) som vidareförsäljer den till T i Tyskland (annat EG-land än Sverige), och varan går direkt från S till T.

Enligt 3 kap. 30a § första stycket 1 ML föreligger undantag från skatteplikten för omsättning av en vara som transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EG-land, "om köparen är registrerad i ett annat EG-land som skattskyldig till mervärdesskatt ... ". Det är alltså köparens momsstatus som är avgörande för om säljaren omfattas av undantaget eller inte. Det står ingenting om att säljaren måste vara momsregistrerad i Sverige. Att P inte är skyldig att momsregistrera sig i Sverige följer av att sådan skyldighet endast föreligger enligt 14 kap. 1 § första stycket ML för den som är momsskyldig. Enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML föreligger momsskyldighet för omsättning inom landet av varor eller tjänster som är momspliktig och som görs i en yrkesmässig verksamhet. Ps omsättning görs i varans avgångsland, Sverige, enligt 5 kap. 2 § första stycket 1 ML, men undantas från momsplikten enligt 3 kap. 30a § första stycket 1 ML på grund av att köparen åberopar VAT-nummer i annat EG-land än Sverige (t.ex. Tyskland). P är sålunda inte momsskyldig i Sverige, och därmed inte heller skyldig att momsregistrera sig här. Följande gäller därmed enligt min mening med avseende på skyldigheter och rättigheter i förhållande till svensk skattemyndighet.

S skall debitera moms i förhållande till P, under förutsättning att P inte har VAT-nummer i något annat EG-land än Sverige. P kan vända sig till det särskilda skattekontoret i Ludvika och ansöka om restitution av den momsen (och P får då som utländsk företagare tillbaka erlagd svensk moms, eftersom P inte har gjort förvärvet av varan för leverans till en köpare här, jfr 10 kap. 2 § andra stycket ML motsatsvis). P i sin tur skall inte debitera svensk moms i förhållande till T, om T har VAT-nummer i Tyskland eller i något annat EG-land än Sverige.