

4 Skattskyldighet

4.1 Allmänt

Vad som medför skattskyldighet enligt ML, dvs. i vilka situationer en transaktion ska mervärdesbeskattas och vem som är skattskyldig för en sådan transaktion framgår av 1 kap. 1 och 2 §§ ML. När denna skattskyldighet uppkommer framgår av 1 kap. 3-5 §§ ML.

Genom införandet av ML ändrades vissa centrala begrepp inom lagstiftningen på momsområdet. Begreppet skattskyldig står nu enbart för den som är skyldig att betala moms till staten. De som tidigare var s.k. tekniskt skattskyldiga, t.ex. exportörer och nystartade företag utan omsättning under ett uppbyggnadsskede, är inte längre skattskyldiga utan är i stället berättigade till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. ML, se avsnitt 16.

4.2 Beskattningens omfattning

Vad som ska beskattas och vilka transaktioner som medför skattskyldighet enligt ML framgår av 1 kap. 1 § ML. Moms ska betalas till staten i följande situationer.

1. Vid en *skattepliktig omsättning av varor eller tjänster som sker inom landet i en yrkesmässig verksamhet*. Notera att samtliga förutsättningar i punkten måste vara uppfyllda för att skattskyldighet ska föreligga.
2. Vid ett skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv (GIF) av varor, när omsättningen av samma varor skett utomlands.
3. Vid en skattepliktig import till Sverige av varor.

Omsättningsbegreppet beskrivs i avsnitt 7. Vad som är skattepliktig omsättning av varor och tjänster framgår av avsnitt 5. Vad som förstås med yrkesmässig verksamhet redovisas i avsnitt 8. I vilka fall en omsättning anses ha skett inom landet, vad som är ett gemenskapsinternt förvärv, beskattningen vid EG-handel och vid import av varor behandlas i avsnitt 10 och 11.

VAD
1 kap. 1 § ML

4.3 Skattskyldig

VEM 1 kap. 2 § ML

Vem som är skyldig att betala skatten till staten, dvs. vem som är skattskyldig, framgår av 1 kap. 2 § ML. Det är i allmänhet säljaren som är skattskyldig, men i vissa fall vid EG-handel och i samband med varuimport samt vid vissa tjänsteomsättningar gäller omvänd skattskyldighet, dvs. det är i stället köparen som är skattskyldig. Vem som är skattskyldig i olika situationer framgår nedan.

Omvänd skattskyldighet

1. Skattskyldig för skattepliktig omsättning inom landet i yrkesmässig verksamhet är, enligt huvudregeln, den som omsätter. I följande fall är dock förvärvaren skattskyldig:

- vid utländsk företagares omsättning till näringsidkare av sådana tjänster som avses i 5 kap. 7 § ML, t.ex. konsulttjänster,
- vid utländsk företagares omsättning av vissa tjänster i samband med EG-handel, 5 kap. 5 § 3 st. samt 5 a, 6 a, 6 b och 7 a §§ ML om förvärvaren är registrerad till moms,
- vid s.k. trepartshandel inom EG (den till vilken vidareomsättningen görs),
- vid omsättning mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till moms här, om omsättningen avser guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller avser investeringsguld, under förutsättning att säljaren är frivilligt skattskyldig för omsättning av investeringsguld enligt 3 kap. 10 b § ML, och
- vid uttag av vara från skatteupplag, tullager m.m. enligt 9 c kap. 5 § ML (se även avsnitt 38.5).

Omvänd skatt- skyldighet fr.o.m. den 1 juli 2002

Den omvända skattskyldigheten får en vidgad tillämpning. En utländsk företagare får, enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML, vid omsättning för vilken skattskyldighet inträder från och med den 1 juli 2002 välja att låta en i Sverige momsregistrerad förvärvare av varorna eller tjänsterna bli skattskyldig. Denna bestämmelse gäller vid omsättning i Sverige av varor och andra tjänster än de som nämns ovan.

Omvänd skattskyldighet är dock inte tillåten för all omsättning som en utländsk företagare har i Sverige. Omvänd skattskyldighet får inte tillämpas vid omsättning av tjänster som avses i 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML (kulturella aktiviteter, artistiska framträdanden, idrott, underhållning m.m.) eller tjänster som avser personbefordran enligt 7 kap. 1 § 3 st. 11 p. ML. Det är inte heller tillåtet att tillämpa omvänd skattskyldighet vid frivillig

skattskyldighet enligt 3 kap. 3 § 2-3 st. ML (uthyrning av verksamhetslokaler).

Valfrihet

Den nya bestämmelsen om omvänd skattskyldighet kan sägas gälla som huvudregel vid utländska företagens omsättning inom landet till momsregistrerade köpare. Enligt 1 kap. 2 d § ML kan dock en utländsk företagare begära att själv få bli skattskyldig för sin omsättning. Om han efter begäran blir skattskyldig kommer denna skattskyldighet att gälla för all omsättning i Sverige.

2. Skattskyldig vid GIF (gemenskapsinternt förvärv) är den som gör förvärvet.

3. Skattskyldig vid en skattepliktig varuimport är den som enligt tullagstiftningen är betalningsskyldig för tull eller skulle ha varit det om varorna hade varit tullbelagda (1 kap. 2 § 1 st. 6 a och b p. ML).

Beskattningen vid EG-handel och vid handel med länder utanför EG behandlas i avsnitt 10 och 11.

4.4 Frivillig skattskyldighet

Uthyrning av verksamhetslokaler

I ML finns i några fall möjlighet att ansöka om skattskyldighet trots att sådan normalt inte föreligger enligt de allmänna bestämmelserna. Den frivilliga skattskyldigheten för fastighetsuthyrning, uthyrning av verksamhetslokaler, ger möjlighet att undvika kumulativa effekter genom att hyran beläggs med moms och uthyraren får avdragsrätt för ingående moms, se avsnitt 21.

Konstnärer 1 kap. 2 a § ML

Fr.o.m. den 1 november 1995 infördes skatteplikt för konstnärers omsättning av egna konstverk och med en gräns för skattskyldighet satt vid 300 000 kr i beskattningsunderlag för beskattningsåret. Bestämmelsen gäller även för motsvarande omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannens dödsbo. Samtidigt infördes en möjlighet för konstnärer att begära att få bli skattskyldiga även om omsättningsgränsen inte uppnåtts, 1 kap. 2 b § ML. Gränsen för skattskyldighet innebär att skyldigheten att betala in moms till staten för en skattepliktig omsättning är satt vid en viss nivå. Detta medför att när omsättningsgränsen är överskriden ska moms redovisas för all omsättning under året och då från första kronan. Den frivilliga skattskyldigheten för konstnärer gäller från dagen för beslutet eller, på den skattskyldiges begäran, från annan tidpunkt, jfr prop. 1994/95:202 s. 74. Den frivilliga skattskyldigheten gäller t.o.m. andra året efter det år SKM fattat beslut om sådan skattskyldighet.

Exempel

En konstnär med en årsomsättning understigande 300 000 kr ansöker hos SKM 2000-12-15 om frivillig skattskyldighet fr.o.m. 1999-11-01. Om SKM beslutar om skattskyldighet 2000-12-20 gäller den frivilliga skattskyldigheten under tiden 1999-11-01 -- 2002-12-31. För omsättning av konstverk under nämnda tidsperiod ska således utgående och ingående moms redovisas. Redovisningen ska ske i självdeklarationen om konstnären inte begärt att få redovisa i skattedeklaration, jfr 10 kap. 11 § SBL.

Reglerna om vinstmarginalbeskattning av bl.a. konstverk och vad som avses med konstverk enligt ML behandlas i avsnitt 34.

**Utländska
företagare
1 kap. 2 d § ML**

Vid en utländsk företagares omsättning av varor och tjänster inom landet enligt 1 kap. 2 § 4 b p. ML, flyttas skattskyldigheten över på köparen som blir skattskyldig för förvärvet. En förutsättning för detta är att köparen är momsregistrerad i Sverige. Den utländske företagaren kan dock enligt 1 kap. 2 d § ML begära att i stället själv få bli skattskyldig. Skattskyldigheten kommer då att gälla för all omsättning som den utländske företagaren har inom landet.

**Investeringsguld
3 kap. 10 b och c §§
ML**

Fr.o.m. den 1 januari 2000 infördes undantag från skatteplikt för omsättning av investeringsguld, 3 kap. 10 a § ML. Undantaget avser även omsättning av investeringsguld som är representerat av värdepapper, under förutsättning att omsättningen medför äganderätt till eller fordran på guld. Även förmedling för någon annans räkning i dennes namn av sådan undantagen omsättning, är undantagen från skatteplikt.

En näringsidkare har dock möjlighet att få bli frivilligt skattskyldig för undantagen omsättning enligt ovan under förutsättning att han

1. framställer investeringsguld eller omvandlar guld av något slag till investeringsguld och omsättningen görs till en annan näringsidkare, eller
2. i sin yrkesverksamhet normalt omsätter guld för industriellt ändamål och omsättningen avser investeringsguld enligt 1 kap. 18 § 1 st. 1 p. ML och görs till en annan näringsidkare.

Även ett ombud som förmedlar guld som är undantaget från skatteplikt, har möjlighet att få bli frivilligt skattskyldig under förutsättning att även den för vars räkning förmedlingen görs är frivilligt skattskyldig.

En definition av investeringsguld finns i 1 kap. 18 § ML. En redogörelse för undantaget för investeringsguld, den frivilliga

skattskyldigheten och den omvända skattskyldigheten vid förvärv av guldmaterial m.m., finns i avsnitt 6.7.

**Gemenskaps-
interna förvärv**

För skattepliktiga gemenskapsinterna förvärv (GIF) föreligger skattskyldighet. Det finns också möjlighet att efter begäran få hänföra vissa EG-förvärv till GIF. För en svensk näringsidkare, som varken har avdrags- eller återbetalningsrätt enligt ML, gäller en s.k. förvärvströskel på 90 000 kr innan hans EG-förvärv utgör ett GIF, 2 a kap. 3 § 2 st. 2 p. ML. Näringsidkaren har emellertid möjlighet, enligt 2 a kap. 4 § ML, att hos SKM begära att EG-förvärven ska anses som GIF fastän beloppsgränsen inte överskridits. Detsamma gäller om förvärvaren är annan juridisk person än näringsidkare. SKM:s beslut innebär att EG-förvärven ska beskattas i Sverige enligt 1 kap. 1 § 1 st. 2 p. ML och att förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML. Beslutet ska gälla för sådana förvärv under två kalenderår. Se vidare avsnitt 10.

4.5 Skattskyldighetens inträde

**NÄR
1 kap. 3 § ML**

Skattskyldighetens inträde för en viss transaktion är avgörande för vilka beskattningsregler som gäller för transaktionen. De beskattningsregler som gällde vid tidpunkten för tillhandahållandet ska därför tillämpas oavsett när fakturering sker eller betalning erhålls. För förskott och à contobetalningar gäller dock särskilda regler, se avsnitt 4.5.3. Har t.ex. en vara sålts på kredit och skattesatsen därefter ändrats efter leveransen men innan redovisningsskyldigheten inträtt, ska ändå redovisning ske efter den tidigare gällande skattesatsen. Enligt samma grunder ska omsättning av en vara, som var skattefri vid leveransen, inte beskattas om den senare, innan redovisningsskyldighet har inträtt, genom lagändring har blivit skattepliktig. Samma förhållande gäller för en tjänst som tillhandahålls före en lagändring men faktureras eller betalas därefter. Skattskyldigheten har då inträtt före lagändringen.

4.5.1 Vara

1 kap 3 § 1 st ML

Skattskyldighet inträder när en vara levereras eller uttag sker enligt 2 kap. ML. Jfr även avsnitt 4.5.3

**Leveransbegreppet
1 kap 3 § 2 st ML**

Med leverans av en vara förstås att varan avlämnas till köparen eller avsänds till denne mot postförskott eller efterkrav.

En vara anses som avlämnad då säljaren enligt försäljningsvillkoren har fullgjort vad som ankommer på honom för att köparen ska komma i besittning av varan.

I förarbetena till ML uttalas, prop. 1993/94:99 s. 126 ff, att leveransbegreppet ska föras över i den nya lagen i oförändrad betydelse och att med leverans avses civilrättsligt avlämnande, utom beträffande avsändande mot postförskott och efterkrav då skattskyldigheten inträder vid avsändandet.

Leveransbegreppet och innebörden av olika leveransvillkor, s.k. leveransklausuler, behandlas i avsnitt 10.3.6.

Köplagen

Enligt RSV:s mening kan en vara normalt anses levererad vid samma tidpunkt som när den enligt köplagens (1990:931), KöpL, bestämmelser ska anses avlämnad. Denna tolkning stämmer väl överens med den betydelse ordet "leverans" har, nämligen avlämnande, tillhandahållande.

KöpL:s avlämnande Risken/faran för godset

Begreppet "avlämnande" är i KöpL en juridisk fackterm vars betydelse framgår av dess funktion i ett antal regler (prop. 1988/89:76 s. 68). Avlämnandet anknyter närmast till ett annat begrepp, nämligen säljarens dröjsmål. Även andra regler knyter an till avlämnandet. Risken för varan övergår t.ex. i allmänhet på köparen när varan avlämnats.

Då en vara försäljs avtalar säljaren och köparen oftast om hur avlämnandet (leveransen) ska gå till. Sättet för avlämnandet kan också framgå av sedvana.

Om inget är avtalat sker avlämnandet av varan hos säljaren, s.k. *hämtningsköp* (6 § KöpL). Säljaren ska hålla varan tillgänglig där han vid köpslutet hade sitt affärsställe eller, om han saknade affärsställe som hade samband med köpet, sitt hemvist. Om varan vid köpslutet fanns på en annan plats än hos säljaren, och parterna visste detta ska varan avlämnas där den fanns. Säljarens skyldighet i samband med köpet består i att hålla varan tillgänglig på plats. Vid hämtningsköp anses varan avlämnad när köparen tagit hand om den.

Köpet kan också vara förbundet med skyldighet för säljaren att leverera godset till en köpare på samma ort, s.k. *platsköp*, eller inom ett område där säljaren vanligen ombesörjer transporten av liknande varor, s.k. *transportköp* (7 § 1 st. KöpL). Vid s.k. *platsköp* sker avlämnandet när varan överlämnas till köparen. Så är fallet exempelvis då oljebolag säljer villaolja till småhusägare på orten. Oljan anses då inte avlämnad förrän den inpumpats i villans oljetank.

I många fall ska godset vid transportköp sändas från en ort till en annan. Vid s.k. *distansköp* (7 § 2 st. KöpL), dvs. köp där varan sänds eller transporteras till en köpare från en ort till en annan eller i övrigt en transport som inte kan betraktas som lokal, sker avlämnandet när varan överlämnas till en självständig transpor-

tör. Ska transporten ombesörjas av flera självständiga transportörer sker avlämnandet då varan överlämnas till den första transportören, vars åtagande är att transportera varan från avsändningsorten. Däremot är inte varan avlämnad till en transportör som endast har åtagit sig att transportera inom säljarens ort, exempelvis från säljarens affärsställe till järnvägstationen. Först då varan omhändertagits av en transportör som ska transportera den från avsändningsorten sker avlämnandet. Ombesörjer säljaren själv transporten sker avlämnandet först när varan överlämnas till köparen.

Vid handel av mera betydande omfattning används som regel olika leveransklausuler som reglerar när bl.a. avlämnandet ska ske. Sådana klausuler har som tidigare nämnts definierats av den Internationella Handelskammaren genom de s.k. INCOTERMS. Klausulerna revideras fortlöpande och det har därför inte ansetts lämpligt att de återges i KöpL. Ett undantag har emellertid gjorts i fråga om klausuler som är vanliga i inrikeshandeln. I 7 § 3 st. KöpL anges att om varan sålts "fritt", "levererad" eller "fritt levererad" med angivande av en viss ort, anses varan inte avlämnad förrän den har kommit fram till denna ort. Enligt prop. 1988/89:76 s. 73 fordras normalt att varan är tillgänglig för köparen t.ex. på hans affärsställe, i en terminal eller hos säljarens ombud på orten.

Leverans, sammanfattning

En vara som säljs mot postförskott eller efterkrav anses levererad när den avsänts till köparen. I övriga fall får en vara normalt anses levererad när den enligt KöpL:s bestämmelser är att anse som avlämnad. Har andra leveransklausuler använts än de som finns medtagna i KöpL (s.k. INCOTERMS) får en vara anses levererad när risken (faran) för varan enligt dessa övergår på köparen.

Exempel

Ett skattskyldigt svenskt företag (A) köper ett parti varor i Polen. Varorna säljs när de är kvar i Polen till ett svenskt företag (Y). Hälften av varupartiet ska till Sverige och hälften till Norge. Varorna transporteras med säljarens (A) bil till polsk hamn, varifrån transport sker med svenskt rederi till Malmö respektive Oslo. Leveransvillkoren är CIF Malmö respektive FOB den polska hamnen. I bägge fallen har faran för godset övergått till köparen när det passerat fartygets reling i den polska hamnen.

I och med att faran övergått anses varan, genom respektive leveransklausul, civilrättsligt sett som levererad. Detta överensstämmer med KöpL:s synsätt. Enligt 7 § 2 st. KöpL ska vid distansköp varan anses avlämnad (levererad) när den överlämnas till självständig transportör,

dvs. det svenska rederiet. Hade varorna transporterats med självständig fraktförare till polsk hamn hade varorna enligt KöpL ansetts avlämnade (levererade) när de överlämnats till den fraktförare som åtagit sig transporten till den polska hamnen.

Det bör tilläggas att KöpL:s bestämmelser inte tillämpas i den mån annat följer av avtalet mellan köparen och säljaren, av praxis som har utbildats mellan parterna eller av handelsbruk eller annan sedvänja som måste anses bindande för parterna.

Lösöreköp

S.k. lösöreköp enligt lag (1845:50 s. 1) om handel med lösören, som köparen låter i säljarens vård kvarbliva innebär att säljaren vidtar vissa publiceringsåtgärder i stället för att varan traderas (överlämnas). Detta innebär att publiceringsåtgärden har ersatt leveransen. I flertalet fall fungerar dock lösöreköp som en pantsättning.

Auktion

Vid försäljning av en vara på auktion inträder skattskyldigheten vid klubbslaget. Innebär auktionsvillkoren att köpare får disponera varan först vid en senare tidpunkt inträder dock skattskyldigheten, bortsett från de fall då förskott erhålls, vid denna senare tidpunkt.

Fakturering i utländsk valuta

Vid fakturering i utländsk valuta är det kursen på leveransdagen som ligger till grund för beräkning av den moms som ska redovisas (RSV/FB Im 1983:25). Sker faktureringen i nära samband med leveransen, får av praktiska skäl omräkningskursen på fakturadagen tillämpas. Se även avsnitt 12.8.2 om växlingsvinster och avsnitt 17.4 om utländsk valuta.

4.5.2 Tjänst

1 kap. 3 § ML

Skattskyldighet inträder när en tjänst tillhandahålls eller uttag sker enligt 2 kap. ML. Ett tillhandahållande får i regel anses ha skett när den som har utfört tjänsten har fullgjort vad som ankommer på honom, dvs. när en beställare har godkänt fullgjord prestation. I fråga om tjänst på en vara, t.ex. reparationer och tvättning, bör ett tillhandahållande därför anses ha skett när kunden har hämtat varan.

Tjänst med utsträckning i tiden

Vissa tjänster, t.ex. uthyrningstjänster, upplåtelse av jordbruksarrende, vissa underhålls- och serviceavtal och vissa ekonomiska och juridiska tjänster, kommer beställaren tillgodo kontinuerligt. Sådana tjänster får anses tillhandahållas successivt. Om en sådan tjänst hänför sig till tid såväl före som efter en ändring av skattesatsen får beskattningsunderlaget delas upp på tillhandahållande före respektive efter ändringen.

Patent	<p>Vid överlåtelse av patenträtt eller nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt från vilken parterna har avtalat att överlåtelsen ska gälla. Har någon sådan tidpunkt inte avtalats gäller i stället dagen då avtalet undertecknades.</p> <p>Vid upplåtelse av rätt till patent och nyttjanderätt för konstruktion eller uppfinning anses skattskyldigheten inträda successivt. Omsättning för upplåtelse av patent m.m. omfattas av skatteplikt från den 1 juli 1986. Observera dock att om det upplåtelseavtal som ersättningen grundas på ingåtts före den 1 juli 1986 är ersättningen, enligt övergångsbestämmelserna i SFS 1985:1116, fortfarande skattefri. Detta under förutsättning att avtalet inte ändrats eller att ett nytt avtal ingåtts senare.</p>
Byggkonsultuppdrag	<p>Ett byggkonsultuppdrag anses tillhandahållet då hela uppdraget eller projektet har avslutats och godkänts av beställaren. Om olika konsulter svarar för olika delar i uppdraget ska varje del bedömas på detta sätt. Se vidare avsnitt 19.</p>
Auktion	<p>För ett auktionsföretag inträder skattskyldighet för förmedlingstjänsten vid klubbslaget. Se vidare om beskattningen av begagnade varor i avsnitt 34.</p>
Leasingavtal	<p>Ett leasingavtal kan betraktas antingen som köp eller som hyra. Avgörande i beskattningshänseende för frågan om huruvida köp eller hyra föreligger är hyresavtalets verkliga innehåll.</p> <p>Om det är fråga om ett verkligt hyresavtal, dvs. utan någon överenskommelse om att inventariet ska övergå i kundens ägo efter hyrestidens slut, betraktas inventariet som leasingföretagets egendom. Om kunden sedan vid avtalstidens slut förvärvar inventariet anses detta som en ny affärshändelse.</p> <p>Om det däremot i avtalet finns en klausul om framtida äganderättsövergång kan i vissa fall hyresavtalet betraktas som ett avbetalningsköp. Vad som i avtalet betecknas som hyra blir då att anse som avbetalning.</p>
	<p>4.5.3 Förskott och à contobetalningar</p>
1 kap. 3 § 1 st. ML	<p>Erhålls betalning helt eller delvis i förskott för en beställd vara eller tjänst inträder skattskyldigheten för förskottet när det inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo.</p>
Stoppregel 1 kap. 3 § 3 st. ML	<p>En förutsättning för ovannämnda skattskyldighet är att omsättningen är skattepliktig när förskottet erhålls. Om så inte är fallet gäller således huvudregeln, nämligen att skattskyldigheten inträder när den beställda varan levereras eller den beställda tjänsten tillhandahålls.</p>

Byggbranschen För byggbranschen gäller särskilda regler för när redovisningsskyldighet och avdragsrätt inträder vid å contobetalningar, se avsnitt 18.4.3. Skattskyldigheten för sådana å contobetalningar inträder dock vid samma tidpunkt som för övriga förskott och å conton.

Lokalhyror Lokalhyror ska normalt erläggas i förskott. Redovisningsreglerna för lokalhyror behandlas i avsnitt 18.

4.5.4 Avverkningsrätt till skog

Vid försäljning av avverkningsrätt till skog inträder skattskyldigheten då köparen enligt avtal har rätt att utnyttja avverkningsrätten.

Om ersättning för en avverkningsrätt ska betalas under flera år finns särskilda regler vid inkomstbeskattningen (21 kap. 2 § IL) som ger möjlighet att som intäkt ta upp endast den del som har betalats under året. Motsvarande regler finns i 1 kap. 4 § ML. ML:s regler innebär att när ett sådant avtal finns inträder skattskyldigheten för moms när betalningen tas emot. Detta gäller således oberoende av hur redovisningen skett vid inkomsttaxeringen. Reglerna gäller även för leveransrotköp

Tidpunkten för redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde vid skogsförsäljning behandlas i avsnitt 18.4.5.

Insättning på skogskonto medför inte någon rätt att skjuta upp mervärdesbeskattningen.