

3 Allmänt om mervärdesskatt

3.1 Historik

Mervärdesskatt, i fortsättningen kallad moms, är en allmän konsumtionsskatt. Den infördes den 1 januari 1969 genom lagen (1968:430) om mervärdesskatt. År 1971 tillsattes Mervärdesskatteutredningen som hade till uppgift att göra en teknisk översyn av lagstiftningen. Utredningen lämnade sammanlagt elva betänkanden som i de flesta fall även ledde till lagändringar. Slutbetänkandet lämnades år 1987. En reformering av momsen gjordes sedan i samband med den stora skattereformen. De flesta av de lagändringarna trädde i kraft den 1 januari 1991. Skattereformen medförde en utvidgning av beskattningen framför allt inom tjänstesektorn. Man uttryckte det så att beskattningen, med vissa få undantag, blev i princip generell vid all yrkesmässig omsättning av varor och tjänster.

Utredningen om teknisk översyn av mervärdesskattelagen lämnade år 1992 förslag till en ny mervärdesskattelag. Avsikten med den nya mervärdesskattelagen (1994:200), ML, som infördes den 1 juli 1994, var att skapa en så överskådlig lag som möjligt och därmed göra den mer lättillgänglig. Lagen fick en helt ny systematik med kapitelindelning. Den fick också en utformning som närmare stämmer överens med de regler som gäller inom EG.

I samband med Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995 genomfördes vissa ändringar i ML som främst berörde EG-handeln.

3.1.1 Momsen och EG

I Romfördraget år 1957 anges att en s.k. inre marknad ska skapas för i princip hela EG-området. Med inre marknad avses ett område utan inre gränser med fri rörlighet för bl.a. varor och tjänster. En fri handel över gränserna förutsätter att gränskontrollen mellan medlemsländerna tas bort. Det förutsätter även att medlemsländerna har ett mervärdesskattesystem som i stora delar är enhetligt.

De bestämmelser om moms som finns inom gemenskapen är EG-regler. I denna handledning används därför genomgående beteck-

ningen EG även om handeln mellan medlemsländerna i allmänt språkbruk ofta benämns EU-handel.

EG:s sjätte direktiv från 1977 innehåller detaljerade regler som syftar till att uppnå enhetlighet mellan de olika ländernas mervärdesskattesystem. I direktivet finns t.ex. regler för en gemensam skattebas, dvs. regler för omfattningen av skatteplikten. Vissa ändringar har successivt antagits i det sjätte direktivet. Fortfarande kvarstår dock vissa skillnader länderna emellan, t.ex. när det gäller skattebas och skattesatser.

3.1.2 Den inre marknaden

Destinationsprincipen

Fram till den 1 januari 1993, när den inre marknaden infördes i de dåvarande medlemsländerna, tillämpades allmänt den s.k. destinationsprincipen hos medlemsländerna. Denna princip innebär att momsen tillfaller destinationslandet, alltså normalt det land där en vara eller en tjänst konsumeras. Principen upprätthålls fortfarande bl.a. vid import genom att s.k. importmoms erläggs till tullmyndigheten. Destinationsprincipen tillämpas även vid varuhandel mellan näringsidkare.

Ursprungsprincipen

Den fria rörligheten för varor och tjänster medför att EG framstår som ett enda land när det gäller gränsöverskridande handel. Beskattningen borde därför ske med tillämpning av den s.k. ursprungsprincipen som innebär att beskattning sker i det land där en vara eller en tjänst är tillhandahållen eller varifrån varorna sänds eller transporteras. Ursprungsprincipen har dock genomförts endast i begränsad omfattning.

Under tiden gäller en särskild övergångsordning. Denna var avsedd att endast tillämpas under åren 1993-1996 i avvaktan på utarbetandet av ett permanent mervärdesskattesystem inom EG. Ett sådant har emellertid ännu inte arbetats fram. EG-kommissionen lade den 7 juni 2000 i ett meddelande till rådet och europaparlamentet fram en strategi för förbättring av mervärdesskattesystemets funktion inom ramen för den inre marknaden, KOM(2000)348. Arbetet är inriktat på en modernisering och förbättring av det befintliga regelverket i sjätte direktivet. En eventuell övergång till nya beskattningsprinciper (ursprungsprincipen) är därmed åtminstone för närvarande inte aktuell.

Övergångsordningen

Eftersom gränsuppbörden av s.k. importmoms är avskaffad i den inre marknaden (för Sveriges del fr.o.m. den 1 januari 1995) när det gäller varuhandel mellan EG-länder, upprätthålls destinationsprincipen genom att momsen vid gränsöverskridande varuhandel påförs inom ramen för det ordinarie mervärdesskattesystemet.

Det sker som regel på så sätt att en skattskyldig köpare, i stället för att betala moms till tullmyndigheten, får redovisa s.k. förvärvsskatt i sin skattedeklaration. Avdrag får sedan göras för denna moms på samma sätt som tidigare skedde i fråga om importmomsen. När det gäller varuförsäljning till privatpersoner och andra ej skattskyldiga personer är ursprungsprincipen, med vissa undantag, genomförd. Det medför att privatpersoner inom EG i vanliga fall får betala den lokalt gällande momsens, när de köper varor i andra EG-länder.

3.2 Principer och uppbyggnad

1 kap. 1 § ML

Moms ska betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor och tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Moms ska även betalas vid skattepliktiga gemenskapsinterna förvärv och vid import.

I vissa fall finns även en rätt till återbetalning av moms. Skattemyndigheterna är beskattningsmyndighet för omsättning inom landet och för gemenskapsinterna förvärv. Tullverket är beskattningsmyndighet vid import, dvs. när varor förs in till Sverige från en plats utanför EG. Tullverket och skattemyndigheterna är beskattningsmyndigheter även i vissa fall vid lagring av varor.

Mervärde

Momsen tas ut i varje led i tillverknings- och distributionskedjan och kan därför även karakteriseras som en flerledsskatt. Varje led svarar för momsens på den värdetillväxt - mervärdet - som har tillförts i det egna ledet. Detta uppnås genom att företagen från momsens på den egna omsättningen (den utgående momsens) får dra skatten på förvärven för verksamheten (den ingående momsens). Den verkliga skattebördan skjuts härigenom framåt tills den träffar den slutlige konsumenten. Konsumenten kan vara en privatperson eller ett företag vars verksamhet inte medför skattskyldighet och inte heller rätt till återbetalning av moms.

Exempel

I slutet av detta avsnitt visas schematiskt hur företag i olika led tar ut moms från nästa led och drar av momsens från det föregående ledet samt betalar in skillnaden till staten.

Vinstmarginalbeskattning (VMB)

Den ovan nämnda principen att beskatta mervärdet sker även, när det gäller viss omsättning, med användning av en helt annan teknik under benämningen vinstmarginalbeskattning (VMB). Det är en form av nettobeskattning som innebär att säljarens vinstmarginal beskattas. VMB tillämpas vid handel med begagnade varor och vid omsättning av resetjänster.

Inbetalning och återbetalning av moms

Om ett företag under en viss redovisningsperiod har tagit ut mer moms från sina kunder än vad det debiterats av sina leverantörer, ska skillnaden betalas till skattemyndigheten. Om företaget i

	<p>stället har debiterats mer moms av leverantörerna än det tagit ut från kunderna, ska skattemyndigheten återbetala skillnaden.</p>
Skattepliktig omsättning av varor och tjänster	<p>I 3 kap. 1 § 1 st. ML anges att omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktiga om inget annat anges i kapitlet. Gemenskapsinternt förvärv (GIF), dvs. förvärv av vara från ett EG-land och som beskattas hos förvärvaren, är skattepliktigt om motsvarande omsättning skulle ha varit det.</p> <p>Skatteplikten vid omsättning av varor och tjänster är i det närmaste generell. Fastighet har definierats som vara, men omsättning och upplåtelse av fastighet har i princip undantagits från skatteplikt. Detta, liksom övriga undantag från skatteplikt, framgår av 3 kap. ML.</p>
Skattesats 7 kap. 1 § ML	<p>Den generella skattesatsen är 25 % av beskattningsunderlaget. För viss annan omsättning m.m. är skattesatsen 12 % eller 6 %.</p>
<h3>3.3 Registrering</h3>	
3 kap. 2 § SBL	<p>Den som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras som skattskyldig enligt ML ska anmäla sig för registrering hos skattemyndigheten. Det gäller oberoende av omsättningens storlek i verksamheten.</p>
3 kap. 2 § 3 st. SBL	<p>I några få fall anses dock anmälningsskyldigheten för registrering fullgjord genom att självdeklaration lämnas. Det gäller den vars verksamhet är yrkesmässig endast på grund av allframtidssupplåtelse av avverkningsrätt som inkomstbeskattas som kapitalvinst. Det gäller även den vars verksamhet är yrkesmässig på grund av omsättning av varor och vissa rättigheter från privatbostadsfastighet och fastighet som ägs av s.k. äkta bostadsföretag.</p>
Deklaration 10 kap. 9 § 4 p. SBL	<p>Den som är skattskyldig enligt ML ska redovisa momsen i en skattedeklaration om beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas överstiga en miljon kr.</p>
10 kap. 31 § SBL	<p>Om motsvarande beskattningsunderlag beräknas uppgå till högst en miljon kr ska momsen i allmänhet redovisas på särskild plats i självdeklarationen om inte skattemyndigheten har beslutat annat. Den som inte ska lämna självdeklaration, t.ex. konkursbo, ska dock lämna skattedeklaration även om beskattningsunderlagen inte överstiger en miljon kr. Detsamma gäller för handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) liksom för grupphuvudman för en mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML.</p>
10 kap. 32 § SBL	<p>När en i övrigt ej skattskyldig person gör ett gemenskapsinternt förvärv av ett nytt transportmedel eller en punktskattepliktig</p>

vara, är det tillräckligt att momsen redovisas i en särskild skattedeclaration vid varje förvärv.

10 kap. 11 § SBL

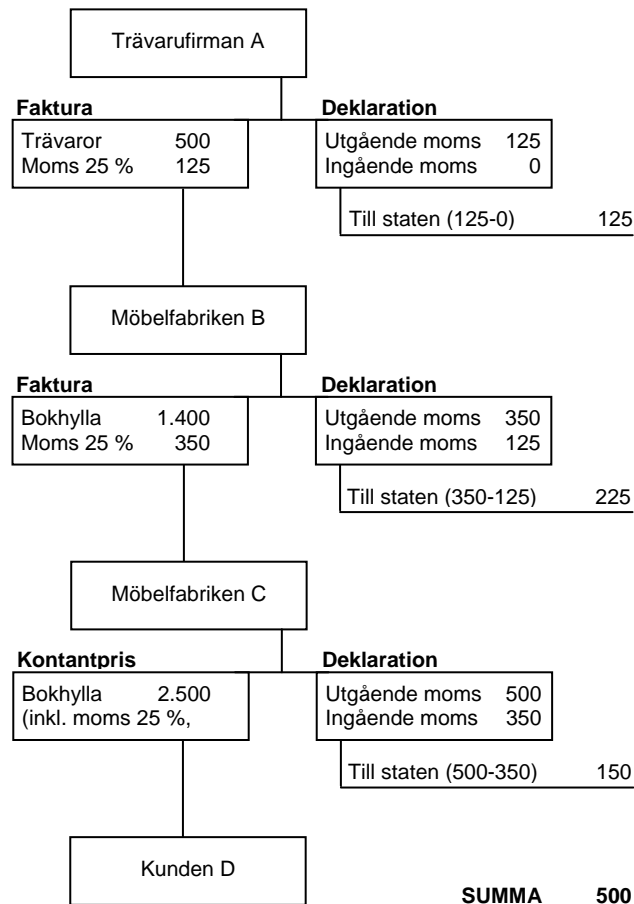
Skattemyndigheten ska besluta att moms ska redovisas i en skattedeclaration, även om beskattningsunderlagen inte överstiger en miljon kr, om den skattskyldige begär det eller om det finns särskilda skäl. Ett sådant skäl är t.ex. att någon blir frivilligt skattskyldig för fastighetsuthyrning.

Redovisningsperiod

10 kap. 14-16 §§ SBL

Redovisningsperioden omfattar i de flesta fall en kalendermånad. För den som inte är skyldig att lämna självdeklaration och som därför ska redovisa moms i en skattedeclaration, liksom för handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG), får skattemyndigheten besluta att redovisningsperioden ska vara ett helt beskattningsår. Förutsättningen för detta är att beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import beräknas uppgå till högst 200 000 kr.

Momsens allmänna uppbyggnad



58 Allmänt om mervärdesskatt *Avsnitt 3*

Detta innebär

- att man i varje led får göra avdrag i deklarationen för den moms som påförts av närmast föregående led,
- att man härigenom i varje led bara betalar in den moms till staten som belöper på det egna mervärdet,
- att summan av den till staten erlagda momsen från olika led ($125 + 225 + 150$) överensstämmer med den moms som kunden D fått betala, dvs. 500 kr och
- att momsen inte alls belastar de skattskyldiga företagen utan bara kunden D, som är slutkonsument.