

34 Marginalbeskattning – Begagnade varor m.m.

34.1 Allmänt

Inom områdena handel med begagnade varor m.m. samt rese-tjänster infördes fr.o.m. den 1 november 1995 respektive den 1 januari 1996 en ny form av mervärdesbeskattning. Denna nya form bygger på en princip om beskattning av uppkommen vinstmarginal, till skillnad mot i normalfallet en beskattning med utgångspunkt från avtalat pris för en vara eller en tjänst.

EG-rätt

Reglerna för handel med begagnade varor, konstverk, samlar-föremål och antikviteter baseras på de bestämmelser i artikel 26.a i sjätte direktivet som infördes genom Rådets direktiv 94/5/EG. Syftet med bestämmelserna är att göra hanteringen av handeln med begagnade varor m.m. enhetlig inom EG. Samtidigt med införandet av 9 a kap. ML slopades rätten till avdrag för fiktiv skatt.

9 a kap. ML

Beskattningen grundas endast på återförsäljarens vinstmarginal. Vinstmarginalbeskattning, VMB, bygger i huvudsak på det för-hållandet att en skattskyldig återförsäljare köper angivna varor från någon som inte har haft avdragsrätt för moms vid sitt förvärv av varorna. Återförsäljaren redovisar utgående moms på skillna-den mellan försäljningspriset och inköpspriset, vinstmarginalen, minskad med den moms som kan anses hänförlig till vinstmargi-nalen. Återförsäljarens köp av varorna grundar inte rätt till avdrag för ingående moms och han får i sin faktura till köparen *inte* ange den moms som ska redovisas enligt bestämmelserna om VMB. Förvärvaren har ingen avdragsrätt för moms som redovisats av återförsäljaren i enlighet med bestämmelserna om VMB. Skattskyldiga återförsäljare som tillämpar VMB har avdragsrätt för ingående moms beträffande övriga förvärv för verksamheten samt för skatt avseende exempelvis reparation av inköpta varor.

9 a kap. 2 § ML

Import och export av varor ryms i princip inte inom systemet med VMB eftersom endast handel inom EG berörs. Särskilda

bestämmelser finns dock i fråga om import av konstverk, samlar-

föremål och antikviteter. Bestämmelserna om detta behandlas närmare i avsnitt 34.5.1.

9 a kap. 3 § ML

Tillämpningen av VMB är frivillig, vilket innebär att en återförsäljare alltid har möjligheten att tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML. Det är således möjligt att vid försäljning av en vara redovisa skatt för hela försäljningsbeloppet och att debitera skatten öppet.

9 a kap. 15 § ML

Den som redovisar moms både enligt VMB och enligt de allmänna bestämmelserna är skyldig att i sina räkenskaper särskilja de olika transaktionerna.

34.2 Grundförutsättningar för VMB

Bestämmelserna i 9 a kap. ML bygger på följande kriterier.

1. Varorna ska ha förvärvats i enlighet med bestämmelserna i 9 a kap. 1 § ML (förvärvskriteriet).
2. Varorna ska omsättas av skattskyldig återförsäljare, 9 a kap. 8 § ML (återförsäljarkriteriet).
3. Varorna ska svara mot någon av definitionerna av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, 9 a kap. 4-7 §§ ML (varukriteriet).

Samtliga tre kriterier måste vara uppfyllda för att VMB ska få tillämpas. Emellertid kan en skattskyldig återförsäljare enligt bestämmelserna i 9 a kap. 2 § ML begära att få tillämpa VMB beträffande konstverk, samlarföremål och antikviteter som han importerat samt beträffande konstverk som han förvärvat från upphovsmannen eller dennes dödsbo.

34.2.1 Förvärvskriteriet

9 a kap. 1 § ML

Bestämmelserna om VMB får tillämpas vid en återförsäljares omsättning av angivna varor förutsatt att de levererats till honom inom EG av

- någon annan än en näringsidkare,
- en näringsidkare i Sverige eller inom EG i övrigt som själv tillämpar VMB,
- en näringsidkare vars omsättning är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land,
- en näringsidkare som undantas från skattskyldighet enligt 1 kap. 2 a § ML, eller
- en näringsidkare i ett annat EG-land vars omsättning inte

medför redovisningsskyldighet i det landet.

Gemensamt för de olika förvärvssituationerna är att de inte medfört skattedebitering gentemot återförsäljaren. Ett förvärv med skattedebitering innebär att återförsäljaren vid sin vidareförsäljning av varan inte får tillämpa VMB. Så kan vara fallet om t.ex. ett bilhandelsföretag från ett annat bilhandelsföretag förvärvat en begagnad personbil med skattedebitering enligt de allmänna bestämmelserna i ML. Jfr dock med vad som sägs vid 34.5.1 angående handel med konstverk m.m. Se även vad som sägs i avsnitt 34.6 angående VMB vid förvärv av varor från andra EGländer som ska förvärvsbeskattas av köparen (GIF).

Varor som förvärvats skattefritt i samband med att verksamhet övertagits bedöms, vad avser förvärvskriteriet, med utgångspunkt från den förre ägarens förvärv. Om denne varit berättigad att tillämpa VMB beträffande en specifik vara, övergår den rätten till den nye ägaren i och med övertagandet av verksamheten

34.2.2 Återförsäljarkriteriet

9 a kap. 8 § ML

Med skattskyldig återförsäljare förstås en skattskyldig person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet förvärvar eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter i syfte att sälja dem vidare.

Syftet med förvärvet

Av avgörande betydelse vid bedömning av frågan huruvida den skattskyldige är återförsäljare eller inte är hans syfte med förvärvet av varorna. En sådan bedömning måste därför göras för varje affärshändelse. Som huvudregel får anses gälla att varor som förvärvas för att användas i en verksamhet, t.ex. inventarier, inte omfattas av bestämmelserna om VMB. Syftet med förvärvet av en vara bör i allmänhet kunna anses styrkt utifrån hur förvärvet bokförts, t.ex. som varuinköp eller mot inventarietkonto.

Normalt varusortiment

För varor som normalt ingår i en återförsäljares varusortiment bör, även om förvärvet av varan bokförts som t.ex. ett inventarieinköp, den därpå följande försäljningen få beskattas i enlighet med bestämmelserna om VMB. Den omständigheten att ett varuinköp avseende en vara som normalt ingår i återförsäljarens varusortiment, bokförts som inventarieinköp eller att varan temporärt använts som inventarium, bör inte medföra att skattefrihet, med stöd av 3 kap. 24 § ML, föreligger för den efterföljande försäljningen.

Som exempel på en sådan situation kan nämnas det fall att ett bilhandelsföretag förvärvar en personbil från en privatperson och bokför detta som ett varuinköp. Personbilen används en tid i uthyrningsverksamhet (inventarium) och säljs därefter. Bilhandelsföretaget bör ha rätt att tillämpa VMB vid försäljningen. Om

företaget i stället väljer att tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML innebär detta att skatt beräknad på hela försäljningspriset ska redovisas.

Kommissionär

Som skattskyldig återförsäljare anses också den som handlar i eget namn för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision ska betalas vid köp eller försäljning, dvs. den som är kommissionär (jfr 6 kap. 7 § ML). En auktionsförvärfare som i eget namn säljer varor på uppdrag av en återförsäljare jämföras således med en skattskyldig återförsäljare. Han kan därför tillämpa VMB när han säljer begagnade varor konstverk, samlarföremål och antikviteter.

34.2.3 Varukriteriet

**Begagnade varor
9 a kap. 4 § ML**

Med begagnade varor avses varor som har varit i bruk och som är lämpliga för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation. Härigenom utesluts varor som bär, svamp och oanvända slöjdalster. För att betraktas som begagnad måste varan ha varit begagnad vid såväl återförsäljarens förvärv som vid försäljningen. Åtgärder varigenom varan försätts i sedvanligt försäljningsskick, t.ex. reparation, rengöring eller restaurering påverkar inte varans status som begagnad eller inte.

Ny funktion

Om varan tillförts en ändrad funktion, dvs. gjorts om till en annan vara, är den inte längre att anse som begagnad. Som exempel på en sådan situation kan nämnas förfarandet med skrotade fordon som pressas ihop och säljs som metallskrot. Delar från en begagnad vara som demonteras bör dock fortfarande anses som begagnade, förutsatt att delen behåller sin ursprungliga funktion.

Djur

Djur utgör vara enligt den allmänna definitionen i 1 kap. 6 § ML. RSV har i promemorian ”Mervärdesskatt på omsättning av begagnade varor m.m.”, utfärdad 1995-10-31, dnr 7858-95/900, gjort bedömningen att ett djur bör anses taget i bruk i och med att det säljs första gången av den ursprungliga ägaren. Detta medför att VMB kan tillämpas först när den andre ägaren, dvs. återförsäljaren, säljer djuret vidare. I vad mån djur kan utgöra en begagnad vara och vilka förutsättningar som i så fall måste vara uppfyllda får dock, mot bakgrund av nedan refererade förhandsbesked, för närvarande bedömas som osäkert.

I ett överklagat förhandsbesked, RÅ 2000 not. 196, bedömdes frågan om i vad mån en otränad unghäst, som förvärvades från uppfödaren och därefter tränades till ridhäst, var att betrakta som en begagnad vara vid tidpunkten för vidareförsäljningen. SRN ansåg att bestämmelserna om VMB inte var tillämpliga eftersom förvärvet hade skett från en producent (uppfödaren). I sin motivering angav SRN att då moms inte hade utgått vid uppfö-

dares förvärv av hästen så hade inte heller någon dubbelbeskattning uppkommit. Mot bakgrund av bl.a. syftet med bestämmelserna om VMB kunde hästen därför inte anses utgöra en sådan begagnad vara som avses i 9 a kap. 4 § ML. RR anslöt sig till SRN:s bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

I ett förhandsbesked 2001-11-12 (överklagat) bedömde SRN att hästar som hade förvärvats av ett bolag för att, efter viss dressyr, säljas vidare inte kunde anses utgöra sådana begagnade varor på vilka bestämmelserna om VMB var tillämpliga. SRN motiverade sin bedömning med att en vara, för att betraktas som begagnad enligt definitionen i 9 a kap., inte under en återförsäljares innehav på annat sätt än genom reparation får ha tillförts eller på annat sätt erhållit egenskaper som kan påverka dess värde. Enligt SRN:s bedömning är denna förutsättning inte uppfylld då fråga är om levande växande organismer, oavsett om det är fråga om djur eller växter, eftersom dessa under sin livscykel genomgår sådana förändringar att de i större eller mindre grad kontinuerligt får anses erhålla nya egenskaper som kan påverka deras värde. Av förhandsbeskedet framgår att SRN i sin bedömning även beaktat att djuren i det aktuella fallet tränades som ridhästar före vidareförsäljningen.

**Undantag
9 a kap. 4 § ML**

Från definitionen av begagnade varor undantas

- fastigheter,
- konstverk, samlarföremål eller antikviteter,
- varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina, om ersättningen vid återförsäljarens förvärv understiger 175 % av metallvärdet på inköpsdagen av det guld, silver eller platina som ingår i varan, samt skrot, avfall eller liknande som innehåller guld, silver eller platina, eller
- oinfattade naturliga eller syntetiska ädelstenar.

**Konstverk
9 a kap. 5 § ML**

Med konstverk förstås

- tavlor och konstgrafiska blad m.m.,
- skulpturer och avgjutningar av skulpturer, om de gjutits under upphovsmannens eller dennes dödsbos övervakning i högst åtta exemplar, och
- handvävda tapiserier och väggbonader, under förutsättning att de utförts för hand efter upphovsmannens original i högst åtta exemplar.

Se avsnitt 34.5.1 Konstverk.

I en skrivelse 1998-07-02, dnr 4721-98/901, har RSV besvarat en förfrågan om bl.a. omsättning och renovering av kyrkliga textilier. RSV anser att mässhakar, korkåpor och bårtäcken är så-

dana konstverk som avses i 9 a kap. 5 § ML.

Samlarföremål
9 a kap. 6 §

Med samlarföremål förstås

- frimärken och beläggningsstämplar, frankeringsstämplar, förstadagsbrev samt kuvert, brevkort, kortbrev och liknande försedda med frimärke, under förutsättning att de är makulerade eller, om de är omakulerade, inte gångbara och inte avsedda som lagligt betalningsmedel, och
- samlingar och samlarföremål av zoologiskt, botaniskt, mineralogiskt, anatomiskt, historiskt, arkeologiskt, paleontologiskt, etnografiskt eller numismatiskt intresse.

Med gångbara frimärken avses svenska frimärken.

Antikviteter
9 a kap. 7 § ML

Med antikviteter förstås varor som är mer än 100 år gamla och som inte är konstverk eller samlarföremål.

Varor som inte är konstverk, samlarföremål eller antikviteter enligt ovanstående definitioner kan trots det omfattas av bestämmelserna om VMB genom att de är sådana begagnade varor som avses i 9 a kap. 4 § ML.

34.3 Beskattningsunderlag och vinstmarginal

Beskattningsunderlaget kan beräknas antingen enligt bestämmelserna för normal VMB eller enligt bestämmelserna för förenklad VMB.

34.3.1 Normal VMB

9 a kap. 9 § ML

Beskattningsunderlaget utgörs av återförsäljarens vinstmarginal minskad med den skatt som hänför sig till vinstmarginalen. Vinstmarginalen utgörs vid normal VMB av skillnaden mellan en varas försäljningspris och dess inköpspris. I inköpspriset ska inräknas alla kostnadselement för inköpet utom eventuell ränta. Dock inräknas endast ersättning som erlagts till leverantören och således inte vad som erlagts till fristående fraktförare m.fl. På motsvarande sätt bestäms försäljningspriset. Kostnader för att t.ex. reparera en vara får inte inräknas i inköpspriset vid beräkning av vinstmarginalen. Beskattningsunderlaget utgör 80 % av den sålunda beräknade vinstmarginalen vid en skattesats på 25 %.

Förlust
9 a kap. 10 § ML

Om inköpspriset för en vara överstiger försäljningspriset för varan uppkommer följaktligen ingen vinstmarginal. Försäljningen föranleder i ett sådant fall ingen beskattning. Den förlust som uppkommer får inte räknas av mot vinst vid annan försäljning.

34.3.2 Förenklad VMB

För vissa affärshändelser föreskrivs i 9 a kap. 11-12 §§ ML ett

särskilt förfarande, s.k. förenklad VMB, för beräkning av beskattningsunderlaget. Förenklad VMB tillåts utan särskild ansökan. Vid förenklad VMB utgörs beskattningsunderlaget av den sammanlagda vinstmarginalen exklusive moms för redovisningsperioden. Vinstmarginalen utgörs i princip av skillnaden mellan en redovisningsperiods sammanlagda försäljningsintäkter minskade med periodens sammanlagda inköpskostnader för varor av här aktuellt slag.

Förenklad VMB får användas bara för situationer när det inte är möjligt eller i vart fall förenat med påtagliga svårigheter att bestämma vinstmarginalen för enskilda varor. Som exempel kan nämnas frimärkshandeln där varorna ofta köps i hela samlingar medan försäljningen kan ske styckevis. Även den omvända situationen grundar rätt till användning av förenklad VMB, dvs. när varor köps in styckevis men säljs i klump. Beträffande motorfordon får förenklad VMB tillämpas bara om fordonet förvärvats för att efter skrotning säljas i delar.

Olika skattesatser

Om förenklad VMB omfattar varor som ska beskattas med olika skattesatser så måste vinstmarginalen och beskattningsunderlaget beräknas separat för varje tillämplig skattesats. Det innebär att en skattskyldig återförsäljare för varje redovisningsperiod måste veta vilka belopp som försäljning och inköp uppgår till per skattesats.

Fördelning kan dock vid behov ske efter skälig grund. Enligt prop. 2001/02:45, s. 51 kan en skälighetsbedömning t.ex. bli aktuellt vid fördelning av inköpspriset per skattesats vid förvärv av ett helt dödsbo. Det kan även uppkomma situationer då både inköps- och försäljningspris måste fördelas efter skälig grund.

Fördelning av beskattningsunderlaget på olika skattesatser kan t.ex. bli aktuellt då en skattskyldig återförsäljare förutom varor som beskattas med 25 % även tillhandahåller begagnade böcker och tidskrifter som fr.o.m. 2002-01-01 beskattas med 6 %.

Förlust

Vid förenklad VMB får kvittning ske mellan förlust vid försäljning av vissa varor och vinst vid försäljning av andra varor. Om värdet av en viss redovisningsperiods inköp överstiger värdet av försäljningar för samma period får det underskott som därmed uppkommer läggas till inköpen under en efterföljande period.

Underskott får dock endast avräknas mot överskott av försäljning av varor som beskattas med samma skattesats.

Exempel

Ett företag har en positiv vinstmarginal på + 10 000 kr för varor som ska beskattas med 25 % och en negativ vinst-

marginal (underskott) på – 5 000 kr för varor som ska beskattas med 6 %. Underskottet kan inte avräknas mot redovisningsperiodens positiva vinstmarginal utan ska i stället läggas till följande månads inköp med skattesatsen 6 %.

34.3.3 Kombinationer

Av 9 a kap. 3 och 11 §§ ML framgår att möjlighet finns att kombinera olika metoder. En skattskyldig återförsäljare får alltid tillämpa de allmänna bestämmelserna utan hinder av bestämmelserna om VMB. Vidare tillåts den som tillämpar förenklad VMB på den huvudsakliga delen av sina inköp och försäljningar för en viss redovisningsperiod att använda den förenklade metoden även på omsättningar för vilka normal VMB annars skulle tillämpas. Med huvudsaklig del förstås minst 75 procent. Det torde inte vara ovanligt att en skattskyldig återförsäljare använder alla tre metoderna, dvs. allmänna bestämmelser, normal VMB samt förenklad VMB.

Kombinationen förenklad VMB och allmänna bestämmelser belyses i följande exempel.

Korrigerig av inköpskostnad

En återförsäljare som tillämpar förenklad VMB hade under period 1 en total inköpssumma på 485 000 kr. Summan räknades av från periodens försäljningar vid beräkning av vinstmarginalen. Under period 4 samma år säljer han till en annan skattskyldig återförsäljare en av varorna som förvärvades under period 1. Vid försäljningen vill han tillämpa ML:s allmänna bestämmelser. Härigenom skapas en avdragsrätt för ingående moms hos köparen. Eftersom detta strider mot principerna för VMB måste återförsäljaren därför göra en korrigerig av den sammanlagda inköpssumman för period 1. Korrigeringen kan av praktiska skäl göras under en senare period, dock inte senare än den period när varuförsäljningen ska redovisas.

Korrigerig av inköpskostnaden blir aktuell också i situationer där varan exporteras förutsatt att förenklad VMB använts vid inköpet.

De möjligheter till kombinationer som finns innebär således att en vara som vid inköpstillfället hanterats enligt förenklad VMB, senare kan avyttras och hanteras enligt de allmänna bestämmelserna, men först måste en korrigerig ske av inköpskostnaden.

34.4 Speciellt om handel med begagnade motorfordon

VMB är tillämplig beträffande begagnade varor, dvs. varor som varit i bruk.

**Nya transport-
medel enligt 1 kap.
13 a § ML**

Detta medför att även fordon som varit i bruk i så ringa omfattning att de enligt 1 kap. 13 a § ML anses som nya transportmedel omfattas av bestämmelserna om VMB. En personbil som vid försäljningstillfället har körts t.ex. 5 000 km är således en begagnad vara enligt definitionen i 9 a kap. 4 § ML. Enligt 9 a kap. 19 § ML är bestämmelserna om VMB dock inte tillämpliga då ett nytt transportmedel omsätts till annat EG-land. Det innebär att sådan omsättning omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML. Se även avsnitt 34.6 angående tillämpningen av VMB vid handel med andra EG-länder.

**Hävning av
köp/återtag av
vara**

Om vid försäljning av en helt ny personbil köpet återgår, i så nära anslutning till försäljningen att kunden erhåller en annan ny bil eller hela betalningen åter, bör den återtagna bilen anses ny vid såväl återtagstillfället som vid nästa försäljning. Återtagandet utgör i ett sådant fall inte ett förvärv för återförsäljaren. Har bilen under tiden fram till nästa försäljning t.ex. använts som demonstrationsbil får VMB ändå inte tillämpas vid försäljningen. VMB förutsätter nämligen att varan är begagnad även vid återförsäljarens förvärv och att förvärvet inte medfört avdragsrätt för ingående moms (förvärvskriteriet).

**Reparations-
kostnad,
skrotpremie och
bilskatt**

Vidare kan följande framhållas

- reparationskostnad avseende begagnat fordon får inte inräknas i inköpskostnaden vid beräkning av vinstmarginalen,
- övriga bilreparationer, dvs. tjänster avseende fordon, faller utanför VMB:s tillämpningsområde.

Eventuell ersättning till leverantören för skrotpremie och bilskatt bör för ett bilskrotningsföretag räknas in i inköpspriset.

34.4.1 Kundförlust

VMB inom t.ex. bilhandeln förutsätter att en enskild affärshändelse ger vinst. Uppkommer en kundförlust medför transaktionen inte någon beskattning. I allmänhet konstateras en kundförlust först efter det att varan sålts och momsen har redovisats. Med stöd av 13 kap. 24 och 25 §§ ML får skatten i sådana fall rättas i efterhand i deklaration för den period då kundförlusten är konstaterad.

**Återtagande med
äganderättsför-
behåll**

Förfarandet vid återtag belyses med följande exempel. Ett bilhandelsföretag har sålt fyra begagnade personbilar enligt uppställningen nedan. I samtliga fall slutar kunden att betala efter att ha betalat sammanlagt 50 000 kr. Bilarna återtas med stöd av äganderättsförbehåll. Moms har för varje försäljning redovisats

med 2 000 kr beräknat på vinstmarginalen 10 000 kr.

	Bil A	Bil B	Bil C	Bil D
Försäljningspris	110 000	110 000	110 000	110 000
Inköpspris	100 000	100 000	100 000	100 000
Tänkt marginal	10 000	10 000	10 000	10 000
Kunden betalar	50 000	50 000	50 000	50 000
Skuld	60 000	60 000	60 000	60 000
Bilens restvärde	90 000	50 000	60 000	52 000
Återbetalning till kunden	30 000	-10 000	0	-8 000

Om återförsäljaren efter återtagandet fortfarande har en fordran på köparen och det konstaterats att denna fordran är förlorad, har säljaren rätt till avdrag för skatten på det förlorade beloppet. Det är endast avseende bil B och D som förlust har uppkommit. I dessa fall kan skatten korrigeras med stöd av 13 kap. ML. För bil B med hela den redovisade skatten och för bil D med 1 600 kr.

Inköpspris vid nästa försäljning

Bilarna i exemplet är begagnade och kan vid kommande försäljningar beskattas enligt bestämmelserna om VMB. Ett återtagande av vara med stöd av äganderättsförbehåll enligt konsumentkreditlagen (1992:830) betraktas inte som en omsättning i moms-sammanhang. Återtagandet får i stället ses som det sista ledet i den ursprungliga försäljningen. Inköpspriset vid den efterföljande försäljningen bör därför beräknas med utgångspunkt från det ursprungliga förvärvet men korrigeras till vad som återstår efter återtagandet. I det ovanstående exemplet kan inköpspriset vid nästa försäljning beräknas enligt följande

- ursprungligt inköpspris, 100 000 kr,
- minskat med vad kunden erlagt, 50 000 kr,
- ökat med eventuellt återbetalningsbelopp, 30 000 kr avseende bil A,
- ökat med den del av den tänkta marginalen som beskattats, 10 000 kr avseende bil A och C samt 2 000 kr avseende bil D.

De nya inköpspriserna uppgår till 90 000 kr, 50 000 kr, 60 000 kr respektive 52 000 kr.

34.5 Konstverk, samlarföremål och antikviteter

34.5.1 Konstverk

Omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo var före den 1 november 1995 undantagen från skatteplikt. Samtidigt med slopandet av detta undantag infördes i 1 kap. 2 a § ML den bestämmelsen att skattskyldigheten vid

sådan omsättning inträder först om beskattningsunderlaget för beskattningsåret uppgår till 300 000 kr eller mer. Om gränsen för skattskyldighet överskrids medför detta att all omsättning ska beskattas.

Frivilligt inträde	Upphovsman eller dennes dödsbo kan hos SKM begära frivilligt inträde, om beskattningsunderlagen understiger 300 000 kr. SKM:s beslut om frivilligt inträde gäller från dagen för beslutet eller från den tidpunkt som den skattskyldige begär och till utgången av andra året efter året för beslutet.
Import	I fråga om import av konstverk finns ingen beloppsgräns vad gäller beskattningen. Import ska således beskattas oavsett värde och oavsett vem som importerar. Skatt tas vid import ut med 12 % av beskattningsunderlaget.
VMB inom konsthandeln 9 a kap. 2 § ML	Återförsäljare som förvärvar konstverk från upphovsman som inte är skattskyldig får tillämpa bestämmelserna om VMB genom det normala förfarandet vid VMB. Detta innebär att förvärvet inte medför någon avdragsrätt och att utgående moms beräknas på vinstmarginalen.
Frivilligt inträde	VMB kan därutöver tillämpas beträffande omsättningar av konstverk som återförsäljaren förvärvat från skattskyldig upphovsman eller dennes dödsbo samt beträffande konstverk, som återförsäljaren importerat. Import av samlarföremål och antikviteter medför samma rätt. För att få tillämpa VMB för sådana omsättningar, vilka föregåtts av förvärv med skattedebitering, krävs att återförsäljaren begär beslut om detta hos SKM. Ett sådant beslut gäller t.o.m. andra året efter beslutsåret.
Ingående moms 9 a kap. 9 och 13 §§ ML	Förvärv från skattskyldig upphovsman eller dennes dödsbo samt import av konstverk, samlarföremål och antikviteter medför således skattedebitering gentemot återförsäljaren. Den debiterade skatten är inte avdragsgill om återförsäljaren begärt att få tillämpa VMB och SKM beslutat därom. Skatten får dock inräknas i inköpskostnaden vid beräkning av vinstmarginalen. Detta gäller såväl vid förvärv från skattskyldig upphovsman som vid import.
9 a kap. 14 § ML	Utan hinder av bestämmelserna om VMB får en återförsäljare tillämpa ML:s allmänna bestämmelser. Detta gäller också i de fall återförsäljaren begärt att få tillämpa VMB och SKM beslutat om detta, dvs. vid s.k. frivilligt inträde. Om återförsäljaren efter att beslut om frivilligt inträde erhållits väljer att tillämpa de allmänna bestämmelserna föreligger avdragsrätt för av upphovsmannen debiterad skatt och för importmoms. Avdragsrätten inträder i så fall för den period under vilken varorna omsätts av återförsäljaren.
Upphovsman	SRN har i ett förhandsbesked 1998-11-13 ansett att bestämmel-

sen i 7 kap. 1 § 2 st. 4 p. ML endast avser upphovsmannen eller dennes dödsbos omsättningar. Frågan gällde huruvida ett bolag vid försäljning av huvudmannens alster ägde rätt att tillämpa skattesatsen 12 % i stället för 25 %. RR fastställde förhandsbeskedet (RÅ 2000 not 65). I analogi med SRN:s ställningstagande kan inte heller i fråga om VMB någon annan träda in i upphovsmannens eller dennes dödsbos ställe. Jfr avsnitt 30.3.2.2.

34.5.2 Samlarföremål och antikviteter

Även samlarföremål och antikviteter kan bli föremål för VMB. Fr.o.m. den 1 november 1995 har införts skatteplikt för omsättning av sedlar och mynt med karaktär av samlarföremål samt för frimärken. Återförsäljare som före denna tidpunkt skattefritt förvärvat sådana varor får också för dessa tillämpa VMB. Vid beräkning av vinstmarginalen ska som inköpspris i första hand användas det verkliga inköpspriset. Om återförsäljaren inte kan visa varans inköpspris ska detta anses ha varit 50 % av priset vid försäljningen.

34.6 EG-handel

9 a kap. 18 och 19 §§ ML

VMB tillämpas också vid handel mellan EG-länder. En svensk återförsäljare kan således med tillämpning av 9 a kap. ML om-sätta varor till köpare i annat EG-land och svensk köpare kan förvärva varor som beskattats i enlighet med motsvarande bestämmelser i annat EG-land. I fråga om export tillämpas dock de allmänna bestämmelserna i 5 kap. ML. Jfr även vad som sägs i avsnitt 34.4 angående försäljning av nya transportmedel till annat EG-land (9 a kap. 19 § ML).

Försäljning till annat EG-land

Om en svensk återförsäljare säljer varor till en skattskyldig köpare i ett annat EG-land och på försäljningen tillämpar VMB, är omsättningen inte undantagen från skatteplikt. Detta innebär att försäljningen inte ska redovisas i kvartalsredovisningen. Inte heller får moms anges i fakturan. På fakturan bör däremot uppges att beskattning skett i enlighet med direktiv 94/5/EG artikel 26a. Detta kan ske med noteringen ”Second-hand goods” eller ”Margin scheme”.

Inköp från annat EG-land – säljaren tillämpar VMB

Beträffande den omvända situationen dvs. då svensk skattskyldig förvärfvar från skattskyldig återförsäljare i annat EG-land, framgår av 9 a kap. 1 § 2 p. ML att VMB kan tillämpas vid den efterföljande försäljningen. Här förutsätts att återförsäljaren i det andra landet själv tillämpat sitt lands motsvarighet till VMB vid sin försäljning till den svenske återförsäljaren. Att så är fallet styrkes genom att säljaren på sin faktura anger att han tillämpat vinstmarginalbeskattning. Härigenom undantas förvärvet från

beskattning (GIF) i enlighet med 3 kap. 30 f § ML. Om det däremot inte av fakturan framgår att säljaren tillämpat sitt lands motsvarighet till VMB så ska köparen beskattas för förvärvet i Sverige (GIF). I vissa EG-länder är det inte obligatoriskt för en säljare att ange i fakturan att bestämmelserna om VMB har tillämpats. Det ankommer därför på köparen, om denne vill undgå förvärvsbeskattning i Sverige och därmed kunna använda VMB vid sin återförsäljning, att se till att förutsättningarna för skattefrihet enligt 3 kap. 30 f § 2 st. ML är uppfyllda. Detta innebär vidare att näringsidkaren i det andra landet tar ut moms på försäljningen, dock ej öppet debiterad. Den sålunda erlagda utländska momsen utgör därmed en del av inköpskostnaden hos den svenske köparen och får därför inverkan på vinstmarginalen.

**Inköp från annat
EG-land – köparen
åberopar VAT-
nummer (GIF)**

En svensk återförsäljare som däremot åberopat sitt VAT-nummer för att härigenom förvärva en begagnad vara utan utländsk moms, får inte tillämpa VMB vid sin vidareförsäljning. Ett sådant, från utländsk moms skattefritt förvärv, medför att den svenske återförsäljarens vidareförsäljning ska beskattas enligt ML:s allmänna bestämmelser dvs. förvärvsbeskattning genom GIF i enlighet med bestämmelserna i 2 a kap. ML, eventuellt med avdrag för ingående moms samt utgående moms på hela försäljningspriset vid vidareförsäljningen.

Förvärvsbeskattning ska även ske i de fall en säljare i ett annat EG-land öppet debiterat sitt lands moms i fakturan, eller då någon öppen debitering av moms visserligen inte skett men där uppgift saknas i fakturan om att säljaren tillämpat sitt lands motsvarighet till VMB, se ovan angående förutsättning för undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 30 f § ML.

De förutsättningar som ska vara uppfyllda för att bestämmelserna om VMB ska vara tillämpliga vid förvärv från andra EG-länder kommenteras även i avsnitt 24.4.

**Inköp från
privatperson i
annat EG-land**

Bestämmelserna om VMB är även tillämpliga då en svensk återförsäljare vidareförsäljer begagnade varor som förvärvats från ett annat EG-land från en säljare som inte är näringsidkare, t.ex. från en privatperson.

Postorder

En utländsk företagare i annat EG-land som säljer varor till svenska kunder på t.ex. postorder kan i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. 2 § 4 p. ML anses omsätta varor i Sverige. Så är fallet bl.a. om den sammanlagda omsättningen här i landet överstiger 320 000 kr under löpande eller föregående kalenderår. Om den utländske företagaren tillämpar sitt lands motsvarighet till 9 a kap. ML, dvs. om fråga är om handel med begagnade varor,

konstverk, samlarföremål eller antikviteter, är bestämmelsen i 5 kap. 2 § 4 p. ML inte tillämplig. Varorna anses således omsatta i det andra landet. Motsvarande gäller vid distansförsäljning från Sverige, dvs. Sverige är omsättningsland om den svenske återförsäljaren tillämpar VMB.

34.7 Fakturering, skattskyldighetens inträde

9 a kap. 16 § ML

För omsättningar där återförsäljaren tillämpat VMB får skattens belopp eller underlag för beräkning av skatten inte anges i faktura eller motsvarande handling. Skälet till detta är att skatten inte är avdragsgill hos förvärvaren. Om skatten angivits innebär detta att återförsäljaren inte uppfyllt kraven för att få tillämpa VMB. I så fall ska skatten beräknas på ett beskattningsunderlag som bestämts utifrån de allmänna bestämmelserna.

Högre krav på bevisning

Bestämmelserna om VMB är ett avsteg från de allmänna regler som gäller enligt ML. Det ställs därför höga krav på bevisning av att förutsättningarna för att tillämpa VMB är uppfyllda.

Inköpsfaktura

9 a kap. ML innehåller inga särskilda bestämmelser för hur återförsäljaren ska styrka sina inköpskostnader samt att fråga är om inköp i enlighet med bestämmelserna i 9 a kap. 1 § ML. Beviskraven bör därför ställas med utgångspunkt från bestämmelserna i 11 kap. 5 § ML och 14 kap. 2 § 1 st. SBL.

Av 14 kap. 2 § SBL framgår att en deklarationsskyldig ska ha ett underlag för fullgörandet av deklarationsskyldigheten samt för kontroll av beskattningen.

Av 11 kap. 5 § ML framgår att en faktura ska innehålla uppgift om ersättningens storlek, utställarens och mottagarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras, transaktionens art, platsen för varans mottagande samt den skattskyldiges registreringsnummer för moms eller annan likvärdig uppgift. Av fakturan ska dessutom framgå övriga uppgifter som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten, t.ex. uppgift om att säljaren tillämpat bestämmelserna om VMB vid försäljningen.

Övertag av verksamhet

Då en återförsäljare förvärvat varor skattefritt i samband med övertag av en verksamhet, och därmed inträtt i den förre ägarens rätt att tillämpa VMB, måste denne kunna styrka att den förre ägarens inköp uppfyller kraven enligt 9 a kap. 1 § ML. Det är därför viktigt att den som övertar en rätt att tillämpa VMB i samband med övertag av verksamhet också försäkras sig om att få ett underlag för att kunna utöva denna rätt, t.ex. kopior på fakturor.

Förskott

Om en återförsäljare erhåller förskottsbetalning helt eller delvis

1 kap. 3 § ML

för beställd vara inträder skattskyldigheten när betalningen motas. Skattens hela belopp beräknas med utgångspunkt från vinstmarginalen men bör avseende förskott redovisas med så stor del som kan anses belöpa på förskottet.

Exempel

Ett bilhandelsföretag säljer den 31 januari en begagnad personbil för 100 000 kr. Kunden erlägger 10 000 kr i förskott. Bilen levereras den 10 februari varvid återstoden 90 000 kr erläggs. Bilhandelsföretaget har beräknat vinstmarginalen till 20 000 kr. Moms 20 procent därav, utgör 4 000 kr. Av skatten bör 400 kr anses belöpa på perioden januari och 3 600 kr på perioden februari.

34.8 Räkenskaper

9 a kap. 15 § ML

Den som är skattskyldig återförsäljare ska, utöver vad som följer av bokföringslagens (1999:1078) redovisningsregler, i de fall han tillämpar både ML:s allmänna bestämmelser och VMB i sina räkenskaper särskilja transaktionerna. Detta innebär att en återförsäljare har en skyldighet att ha en mer detaljerad redovisning än vad som kan anses följa av bokföringslagen och god redovisningssed.

En återförsäljare kan ha att tillämpa tre olika metoder för inköp och försäljning av begagnade varor m.m. Han kan redovisa dels enligt ML:s allmänna bestämmelser och dels enligt bestämmelserna om VMB varvid såväl den normala VMB som den förenklade VMB kan bli aktuell.

ML:s allmänna bestämmelser ska tillämpas på begagnade varor m.m. i de fall där rätt till avdrag har förelegat för ingående moms vid förvärvet. Detta innebär bl.a. att i räkenskaperna måste särskiljas vilka varor som förvärvats före den 1 november 1995

respektive fr.o.m. samma datum. För varje vara inköpt fr.o.m. den 1 november 1995 måste således inköpspriset anges.

RSV har i en PM 1995-12-13, dnr 8767-95/900, angivit metoder för bokföring av moms i samband med tillämpning av VMB.

34.9 Övergångsbestämmelser

Bestämmelserna om VMB trädde i kraft den 1 november 1995. Samtidigt upphörde rätten till avdrag för fiktiv skatt. Beträffande varor för vilka avdragsrätt inträtt före den 1 november 1995 ska ML:s allmänna bestämmelser tillämpas.

Vid ikraftträdandet kunde en återförsäljare ha i huvudsak följande varugrupper i lager

- varor som han förvärvat eller importerat med rätt till avdrag för ingående moms,
- varor som han förvärvat med rätt till avdrag för fiktiv skatt,
- varor som han förvärvat utan skatt på grund av undantag från skatteplikt, t.ex. konstverk, sedlar, mynt och frimärken, samt
- varor som han förvärvat från annat EG-land där återförsäljaren tillämpat det landets VMB.

Av punkt 3 i övergångsbestämmelserna till SFS 1995:700 framgår att ML:s allmänna bestämmelser ska tillämpas beträffande omsättning av varor från de två första grupperna.

När det gäller konstverk finns inga särskilda övergångsbestämmelser. När en återförsäljare omsätter t.ex. ett konstverk förvärvat från upphovsmannen före den 1 november 1995 är han skyldig att redovisa moms enligt ML:s allmänna bestämmelser.

VMB får enligt övergångsbestämmelserna punkt 4 tillämpas på sedlar, mynt och frimärken även om de förvärvats före den 1 november 1995. Om återförsäljaren inte kan visa varans inköpspris ska detta anses ha varit 50 % av priset vid försäljningen.

Några särskilda övergångsbestämmelser har inte ansetts erforderliga för den fjärde varugruppen, varor som förvärvats från annat EG-land där återförsäljaren tillämpat det landets VMB.