

1 Tillämpningsområde och definitioner

1.1 Allmänt

- FL** Förvaltningsmyndigheternas handläggning av ärenden regleras i princip av förvaltningslagens (1986:223), FL, bestämmelser. FL:s regler är således tillämpliga på ärendehandläggningen hos en SKM. FL är en baslag och bestämmelserna i FL gäller om det inte finns andra bestämmelser som avviker från FL:s regler. Reglerna i speciallagstiftningen har således företräde i förhållande till reglerna i FL.
- SBL och ML** I skattebetalningslagen (1997:483), SBL, finns regler om förfarandet som avviker från FL:s regler. Även mervärdesskattelagen (1994:200), ML, innehåller regler om förfarandet som avviker från FL:s regler. Eftersom SBL och ML är speciallagar i förhållande till FL så har SBL:s och ML:s bestämmelser företräde. I SBL och ML hänvisas till annan speciallagstiftning, t.ex. till taxeringslagen (1990:324), TL. Så är t.ex. fallet med reglerna om taxeringsrevision i 3 kap. 9–14 c §§ TL. Dessa regler gäller således i tillämpliga delar i fråga om skatterevision på momsområdet, se avsnitt 6.7.5.4.
- SBL trädde i kraft den 1 november 1997 och ersatte uppbörds-lagen (1953:272), UBL samt lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare (USAL). Den ersatte också huvuddelen av förfarandebestämmelserna i ML. Även bestämmelserna om redovisning och betalning av skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) ersattes av SBL:s bestämmelser.
- Övergångsbestämmelser** Av övergångsreglerna till SBL framgår att lagen tillämpas, när det gäller bl.a. moms som ska redovisas i skattedeklaration, fr.o.m. redovisningsperioden januari 1998. Vidare framgår att bestämmelserna om i vilka fall skattetillägg ska påföras med 5 % (15 kap. 1 § 4 st. SBL) tillämpas fr.o.m. den redovisningsperiod som gått till ända den 31 januari 1997.
- Bestämmelserna om föreläggande att lämna uppgift, besök och revision (14 kap. 3–7 §§ SBL) tillämpas från ikraftträdandet avseende bl.a. skatt som tas ut enligt ML och dess föregångare

24 Tillämpningsområde och definitioner, *Avsnitt 1*

lagen (1968:430) om mervärdesskatt (GML). Bestämmelserna i 14 kap. 3–7 §§ SBL är således även tillämpliga på utredningar som utförs efter lagens ikraftträdande avseende redovisningsperioder före 1998.

Bestämmelserna om betalningsskyldighet för företrädare för juridisk person och delägare i handelsbolag i 12 kap. SBL gäller för mål som anhängiggörs fr.o.m. 1998.

De upphävda förfarandebestämmelserna i ML gäller dock i de flesta fall fortfarande för tid före 1998. ML trädde i kraft den 1 juli 1994, då lagen (1968:430) om mervärdesskatt, GML, upphörde att gälla. GML gäller emellertid fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ML:s ikraftträdande. Bestämmelserna i ML före 1998 och i GML behandlas dock inte i denna handledning. När det gäller förfarandebestämmelserna för tid före 1998 hänvisas till den andra utgåvan av denna handledning, som utkom i november 2000.

1.2 EG-rätten

Momsen och EU

Från dagen för Sveriges anslutning till EU, den 1 januari 1995, är bestämmelserna i de grundläggande fördragen och i de rättsakter som har antagits av unionens institutioner dessförinnan bindande. Fördraget om upprättande av den Europeiska gemenskapen (EG-fördraget) innehåller ett särskilt kapitel om skatter – artikel 90–93 EG. I artikel 93 åläggs rådet att besluta om harmonisering av de indirekta skatterna i den utsträckning detta är nödvändigt för att den inre marknaden ska fungera. Målet är att utforma ett mervärdesskattesystem som är väl anpassat till den inre marknaden och som fungerar på samma sätt inom Europeiska unionen som inom ett land.

De indirekta skatterna på varor och tjänster har stor betydelse inom den gemensamma marknaden och utgör dessutom underlag för en väsentlig del av gemenskapens finansiering. Sedan mervärdesskattesystemet gjordes obligatoriskt i EG:s medlemsstater år 1967, har en successiv samordning av staternas mervärdesskattesystem genomförts genom en rad direktiv. De viktigaste reglerna finns i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977. Direktivet har därefter utökats och ändrats på flera punkter. Se vidare MOMSHL 2003 avsnitt 3.2.

Direkt tillämplighet

Gemenskapsrätten utgör en särskild rättsordning som har utvecklats till ett i förhållande till den nationella rätten överordnat rättssystem. EG-rätten har därigenom företräde framför all nationell rätt. Genom att medlemsstaterna har valt att begränsa sina suveräna rättigheter till förmån för gemenskapsrätten utgör fördragen och förordningarna en del av den nationella rättsord-

ningen och har därmed direkt tillämplighet i medlemsstaterna utan någon nationell implementering. De blir med andra ord en del av den nationella rätten så snart de träder i kraft. Rådets förordning (EEG) nr 218/92 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt) utgör ett exempel på en sådan förordning som har direkt tillämplighet i Sverige.

Direkt effekt

EG-domstolen har givit vissa gemenskapsrättsliga bestämmelser s.k. direkt effekt. För att en bestämmelse ska ha direkt effekt krävs dock att den är ovillkorlig, dvs. att den kan tillämpas utan att några kompletterande regler behöver utfärdas. Vidare krävs att den aktuella regelns innebörd är klar och precis. Regelns tillämpning får alltså inte vara beroende av en lämplighetsbedömning.

Direkt effekt innebär att en bestämmelse ger upphov till rättigheter och skyldigheter för enskilda fysiska och juridiska personer, som de kan åberopa direkt inför nationella domstolar och andra myndigheter. Att bestämmelser i EG-fördragen kan ha direkt effekt slog domstolen fast i mål 26/62 van Gend & Loos.

Medan fördragsbestämmelser och beslut både kan ge enskilda rättigheter och ålägga dem skyldigheter i förhållande till andra enskilda eller till det allmänna kan ett direktiv, såsom t.ex. sjätte direktivet, enligt domstolens praxis endast ge enskilda rättigheter gentemot det allmänna. Direkt effekt kan således inte åberopas av en myndighet i skärpande syfte mot en enskild. Det skäl som angetts för detta ställningstagande är följande. Eftersom ett direktiv alltid är riktat till medlemsstaterna och ålägger dem att på lämpligt sätt uppnå ett visst mål så är det alltid statens underlåtenhet att i rätt tid och på rätt sätt genomföra direktivet som ger upphov till den direkta effekten. Det vore då orimligt att enskilda rättssubjekt skulle drabbas på grund av att staten inte fullgjort sina skyldigheter. Av detta följer att ett direktiv inte i sig självt kan ålägga individer skyldigheter och inte heller åberopas inför en nationell domstol gentemot en enskild individ.

Enligt EG-domstolens fasta rättspraxis har de bestämmelser i sjätte direktivet som är tillräckligt klara, precisa och ovillkorliga direkt effekt. Domstolen uttryckte denna ståndpunkt för första gången år 1982 i målet 8/81 Becker. Domstolen har därefter bekräftat den i ett antal mål, bl.a. i målen C-10/92 Balocchi och C-62/93 BP Soupergaz. Direkt effekt har härigenom tillagts många av sjätte direktivets artiklar men inte alla. Frågan om huruvida direkt effekt föreligger eller inte måste alltid bedömas separat för varje enskild bestämmelse.

Gemenskapsrättens företrädare

En gemenskapsrättslig regel som har direkt effekt har alltid företräde framför nationell lag och ska tillämpas oavsett vad som föreskrivs i den nationella rättsordningen. Detta fastslogs av

26 Tillämpningsområde och definitioner, *Avsnitt 1*

domstolen genom domen i målet 6/64 Costa v. ENEL. Domstolen har herefter utvecklat principen om gemenskapsrättens företräde i flera domar.

EG-konform tolkning

EG-domstolen har vidare slagit fast att nationella domstolar och myndigheter, i enlighet med solidaritetsprincipen, är skyldiga att tolka nationell lagstiftning EG-rättskonformt oberoende av om bestämmelser i gemenskapsrätten har direkt effekt eller inte, s.k. indirekt effekt (se EG-domstolens mål 14/83 von Colson och C-106/89 Marleasing). Detta innebär inte att nationell lagstiftning ska tolkas i strid mot dess klara ordalydelse utan endast en skyldighet att vid flera tänkbara tolkningsalternativ, så långt det är möjligt, tolka bestämmelser i nationell rätt i ljuset av t.ex. sjätte direktivets ordalydelse och syfte för att uppnå dess resultat.

EG-domstolen

EG-domstolen är den yttersta uttolkaren av EG-rätten och dess innebörd. EG-domstolens domar är visserligen in casu-avgöranden men har ändå stor betydelse för tolkning och utfyllnad av den skrivna EG-rätten. Domarna på momsområdet avser i princip två måltyper, dels förhandsavgöranden till följd av att nationella domstolar ställt frågor beträffande tolkningen av olika EG-rättsliga bestämmelser, dels fördragsbrottsalan som väcks av kommissionen mot enskilda medlemsländer.

Enligt artiklarna 226 och 227 i EG-fördraget kan såväl kommissionen som en annan medlemsstat anhängiggöra talan om fördragsbrott. Om domstolen finner att fördragsbrott föreligger åläggs den felande medlemsstaten att vidta de åtgärder som krävs för att följa domstolens dom. I sista hand kan medlemsstaten åläggas att betala ett engångsbelopp eller vite.

Enligt artikel 234 i EG-fördraget får nationella domstolar i pågående processer begära förhandsavgörande. Högsta instans är t.o.m. skyldig att begära förhandsavgörande. EG-domstolen har i målet C-134/97 Victoria Film haft att ta ställning till om SRN är behörig sökande och funnit att så inte är fallet. EG-domstolen ansåg att SRN när den meddelar förhandsbesked inte utövar en verksamhet som består i rättsskipning utan verkar som en myndighet, se punkterna 17 och 18 i domen.

Genom att nationella domstolar, såsom RR, begär förhandsavgöranden får EG-domstolen möjlighet att på det nationella planet verka för enhetlig tolkning och tillämpning av EG-rätten. EG-domstolen besvarar dock inte frågor som avser nationell lagstiftning och avgör inte heller den nationella tvisten men ger vägledning hur EG-rätten i mer generella termer ska tolkas. Vid en analys av domstolens avgöranden måste man beakta att EG-domstolen i princip endast besvarar den nationella domstolens frågor och att, i fråga om fördragsbrott, den är bunden av hur kommissionen har utformat sin talan.

I avsaknad av regelrätta förarbeten uttolkar EG-domstolen betydelsen av en bestämmelse med utgångspunkt i dess ordalydelse. Därvid måste en jämförelse göras mellan samtliga språkversioner, eftersom såväl EG-fördragen som sekundärrätten är autentiska på alla de elva officiella språken. Enligt EG-domstolens praxis kan den formulering som används i en språkversion av en gemenskapsrättslig bestämmelse inte ensam ligga till grund för tolkningen av denna bestämmelse eller tillmätas större betydelse än övriga språkversioner, eftersom detta skulle strida mot kravet på en enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten. I händelse av skillnader mellan olika språkversioner och vid andra oklarheter, tolkar domstolen bestämmelsen i fråga mot bakgrund av dess syfte, ändamål och logiska uppbyggnad samt sedd i sitt rättsliga sammanhang. När det gäller direktiv framgår dess syften tydligast av ingressen (den s.k. preambeln). Direktivets bestämmelser tolkas även mot bakgrund av själva fördraget. Detta innebär bl.a. att kraven på fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital beaktas. Vidare får ingen diskriminering ske av fysiska eller juridiska personer på grund av deras nationalitet.

Skadestånd

En medlemsstat kan enligt EG-domstolens fasta rättspraxis bli skadeståndsskyldig för skada som en enskild har lidit till följd av överträdelser av gemenskapsrätten som medlemsstaten kan hållas ansvarig för. Detta gäller särskilt fall där ett direktiv inte har införlivats på ett korrekt sätt. Jfr EG-domstolens dom i målet C-150/99 Stockholm Lindöpark. Den förfördelade kan inte vägras ersättning på den grunden att han direkt kan åberopa den åsidosatta bestämmelsen vid nationella domstolen.

EG-dom C-150/99 Stockholm Lindöpark

RSV har i skrivelse 2002-01-24, dnr 935-02/100 ”Frågor om mervärdesskatt i anknytning till EG-omen Stockholm Lindöpark AB, C-150/99” framfört verkets inställning till hur ärenden ska behandlas då direkt effekt åberopas med anledning av ovan nämnda dom från EG-domstolen. Enligt RSV:s mening kan företag antingen ansöka om skattskyldighet eller ansöka om skadestånd. När företagen begär skattskyldighet får de en skyldighet att redovisa utgående moms och en därmed sammanhängande avdragsrätt. Företagen kan således inte enbart få en avdragsrätt. I de fall företagen i stället väljer att begära skadestånd ska vid beräkning av skadeståndsbeloppet hänsyn tas till båda sidor av skattskyldigheten, dvs. både den utgående momsen och avdragsrätt för ingående moms.

1.3 ML:s uppbyggnad och innehåll

ML är indelad i två avdelningar och 22 kapitel. Den första avdelningen innehåller materiella bestämmelser och omfattar kapitlen 1–10. Den andra avdelningen, som omfattar kapitlen 11–22,

innehåller bestämmelser om fakturering och redovisning samt förfarandebestämmelser.

I denna handledning kommenteras ML:s förfarandebestämmelser. De bestämmelser som kommenteras finns i kapitlen 12, 19, 20 och 22. ML:s materiella bestämmelser och bestämmelserna om fakturering och redovisning kommenteras i MOMSHL 2003.

1.4 SBL:s uppbyggnad och innehåll

SBL är indelad i 23 kapitel. De olika kapitlen är, så långt möjligt, ordnade kronologiskt. I SBL behandlas bl.a. bestämmelser om registrering, redovisning, beskattningsbeslut, omprövning och överklaganden.

I denna handledning kommenteras SBL:s bestämmelser med utgångspunkt från moms. De bestämmelser som kommenteras finns i kapitlen 1–3 och 10–23.

Enligt 66 § skattebetalningsförfordningen (1997:750), SBF, får RSV meddela de ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av SBL.

1.5 SBL:s tillämpningsområde

I 1 kap. 1–2 a §§ SBL anges det område inom vilket lagen ska tillämpas.

Moms

1 kap. 1 § SBL

Denna lag gäller vid bestämmande, debitering, redovisning och betalning av

1. sådan skatt eller avgift som avses i 1 kap. 1 § första stycket taxeringslagen (1990:324), *Lag (1997:483)*.

5. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), *Lag (1999:316)*.

Av uppräknningen i 1 kap. 1 § SBL framgår att lagen gäller vid bestämmande, debitering, redovisning och betalning av bl.a. skatt enligt ML. Detta innebär att SBL:s bestämmelser ska tillämpas i fråga om moms oavsett om denna redovisas i skattedeklaration eller i självdeklaration. Sådan moms som ska redovisas i självdeklarationen uppbärs på samma sätt som annan skatt som omfattas av TL:s bestämmelser. Av 10 kap. 31 § SBL framgår vidare att SBL:s bestämmelser om förfarandet vid momsbeskattningen inte är tillämpliga då moms ska redovisas i självdeklarationen. I stället gäller bestämmelserna i TL och lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK). Av 3 kap. 14 § LSK framgår att den som enligt 10 kap. 31 § SBL ska redovisa moms i sin självdeklaration ska lämna de uppgifter som SKM behöver för att besluta om momsen. Detta innebär att sådan

momsredovisning som får ske i självdeklarationen ska innehålla de uppgifter som räknas upp i 10 kap. 17 § 1 st. 5–6 p. SBL.

SBL:s bestämmelser om omprövning gäller inte de beslut som fattas med stöd av reglerna i ML. Beslut på grund av särskilda skäl (uppbyggnadsskede) och beslut om skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal är exempel på sådana beslut som fattas med stöd av ML. Se vidare avsnitt 2.2.1 och 19.2.

Skattetillägg, förseningsavgift, ränta

1 kap. 2 § SBL

Lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av

1. skattetillägg och förseningsavgift i fråga om sådan skatt eller avgift som avses i 1 och 1 b §§,
2. förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),
3. kontrollavgift enligt 15 kap. 6 a §,
4. kontrollavgift enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., och
5. ränta på skatt eller avgift som avses i 1–1 b §§ samt på skattetillägg och avgift som avses i 1–4. *Lag (2002:400).*

Av 1 kap. 2 § SBL framgår att lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta.

Importmoms

1 kap. 2 a § SBL

Lagen gäller inte, om det inte särskilt anges, när skatt skall tas ut enligt mervärdesskattelagen (1994:200) vid import av varor eller när det är fråga om punktskatt som skall betalas till Tullverket enligt någon av de lagar som anges i 1 § andra stycket. I sådana fall gäller tullagen (2000:1281). *Lag (2002:400).*

SBL gäller inte för sådan moms som ska betalas för varor vid import (s.k. importmoms). I stället ska Tullagens bestämmelser tillämpas. Möjligheten att medge befrielse från skatt enligt 13 kap. 1 § SBL gäller dock även importmomsen.

1.6 Definitioner

1.6.1 Allmänt om termer och uttryck

1 kap. 3 § SBL

Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområden som i de lagar som anges i 1–2 §§ samt i 1 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), om inte annat anges i detta kapitel eller framgår av sammanhanget. Med arbetsgivaravgift avses dock även sådan särskild löneskatt och allmän löneavgift som en arbetsgivare är skyldig att betala enligt 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och 1 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift. Vidare avses med juridisk person också dödsbon och handelsbolag. *Lag (2001:328).*

I 1 kap. 3 § SBL hänvisas generellt till de termer och uttryck som gäller i övrig skattelagstiftning för de skatter och avgifter som omfattas av SBL.

Hänvisningarna medför att bl.a. begreppet hemortskommun får samma innebörd i SBL (jfr 2 kap. 1 § SBL) som det har i TL och inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Reservationen ”om inte annat anges i detta kapitel eller framgår av sammanhanget” beror på att en term eller ett uttryck kan ha något olika innebörd i olika lagar. När det gäller moms är det den innebörd som framgår av ML som gäller.

Bestämmelser som ger termer och uttryck en speciell betydelse i SBL finns i 1 kap. 4–6 §§. Nedan kommenteras de termer och uttryck som är väsentliga ur momssynpunkt. Dessutom kommenteras vissa andra begrepp som är av vikt för momsförfarandet och som återfinns i ML.

1.6.2 Skatt och skattskyldig

1 kap. 4 § SBL

Vad som sägs i denna lag om skatt och skattskyldig gäller även

...

3. skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift eller ränta. *Lag (1999:641)*.

Med skatt likställs

1. belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för enligt denna lag eller, såvitt gäller belopp som har debiterats enligt denna lag, 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, och

2. belopp som betalats tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beskattningsbeslut skall betalas in igen till skattemyndigheten.

Med skattskyldig likställs

1. handelsbolag även om det inte är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i 1 §,

2. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), *Lag (1997:483)*.

3. den som utan att vara skattskyldig här i landet har fått en F-skattsedel enligt 4 kap. 7 eller 8 §. *Lag (1997:1032)*.

4. den som skattemyndigheten enligt 23 kap. 3 § har beslutat skall svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederi, *Lag (1998:347)*.

5. den som är gruppövudman enligt 6 §, *Lag (2001:328)*.

6. delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag har ålagts betalningsskyldighet för skatt, *Lag (2002:400)*.

...

Skattskyldig

I SBL har det inte ansetts nödvändigt med någon definition av begreppet skattskyldig. Det faller sig naturligt att med begreppet avse den som är skyldig att betala sådan skatt som avses i den lag där begreppet används.

När det gäller moms används begreppet skattskyldig för den som är skyldig att betala moms till staten. Det kan vara antingen den som omsätter (säljer m.m.) en vara eller en tjänst eller, vilket är vanligt vid EG-handel, den som förvärvar en vara eller en tjänst.

Även den som importerar en vara kan vara skattskyldig. Vem som är skattskyldig anges i 1 kap. 2 § ML. Den som inte är skattskyldig i ML:s mening kan i vissa fall ha rätt till återbetalning av ingående moms. De som omfattas av sådan återbetalningsrätt framgår av 10 kap. 9–12 §§ ML. Till denna kategori hör t.ex. nystartade företag utan omsättning under ett uppbyggnadsskede och exportföretag. (Jfr MOMSHL 2003 avsnitt 16.)

Utvidgning av begreppen

I SBL används begreppen skatt och skattskyldig i en något vidare betydelse. Den utvidgning som gjorts framgår av 1 kap. 4 § SBL.

Med skattskyldig likställs bl.a. handelsbolag, den som har rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 9–13 §§ ML, representant för enkelt bolag och partrederi, gruppchef samt handelsbolagsdelägare som ålagts betalningsskyldighet för skatt. Genom att likställa var och en i denna grupp med en skattskyldig i SBL:s mening blir alla rättigheter och skyldigheter i SBL generellt tillämpliga. När begreppet skattskyldig används i SBL avses således den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet för eller rätt till återbetalning av moms.

Vad som sägs om skatt och skattskyldig i SBL gäller även för skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta. Även den som är skyldig att betala skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta omfattas av SBL:s bestämmelser om skatt och skattskyldighet.

Med skatt likställs belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för. Även utbetalade belopp som ska återbetalas till SKM likställs med skatt. Härigenom blir SBL:s bestämmelser även generellt tillämpliga på dessa belopp.

1.6.3 Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG)

1 kap. 5 § SBL

Vad som sägs i denna lag om handelsbolag gäller, om inte annat föreskrivs, även europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG). *Lag (1997:483).*

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar är en associationsform skapad med syfte att förverkliga den inre marknaden genom att underlätta samarbete över gränserna. Europeiska ekonomiska intressegrupperingar regleras i Rådets förordning (EEG) nr 2137/85 I lagen (1994:1927) om europeiska ekonomiska intressegrupperingar finns bestämmelser som kompletterar rådets förordning. Se vidare avsnitt 35.2.1.

32 Tillämpningsområde och definitioner, *Avsnitt 1*

De särskilda bestämmelserna i SBL som tar sikte på handelsbolag ska, om inte annat har föreskrivits, gälla även i fråga om europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Enligt 11 § lagen om europeiska ekonomiska intressegrupperingar är PRV registreringsmyndighet för intressegrupperingar. En europeisk ekonomisk intressegruppering måste vara registrerad hos PRV (EEIG-registret) för att bestämmelserna i SBL ska vara tillämpliga på sådant rättssubjekt.

1.6.4 Beskattningsunderlag

Redovisning av moms kan ske antingen i skattedeklaration eller i självdeklaration. Detta beror bl.a. på hur stort beskattningsunderlaget beräknas bli. Bestämmelserna om beskattningsunderlag och hur det beräknas finns i 7 kap. ML.

Beskattningsunderlaget är det värde på vilket momsen ska beräknas. Vid skattepliktig omsättning inom landet består det normalt av den ersättning, exkl. moms, som erhålls vid tillhandahållande av varor eller tjänster samt den uttagsbeskattning som den skattskyldige ska redovisa, se vidare i MOMSHL 2003 avsnitt 12. Speciella bestämmelser finns avseende beräkning av beskattningsunderlaget vid vinstmarginalbeskattning, se MOMSHL 2003 avsnitt 33.4 och 34.3.

GIF

Gemenskapsinterna förvärv (GIF) och import ingår normalt i en skattskyldigs beskattningsunderlag men ska inte räknas med i underlaget vid bedömningen av om redovisning ska ske i skattedeklaration eller självdeklaration.

1.6.5 Beskattningsår

SBL

1 kap. 6 § SBL

I denna lag avses med

... *beskattningsår*: i fråga om

a) ...

b) mervärdesskatt, beskattningsår enligt 1 kap. 14 § mervärdesskattelagen (1994:200) eller, för förvärv av sådana varor som avses i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 mervärdesskattelagen, det kalenderår under vilket förvärvet skett,

c) ...

d) ... *Lag (2002:400)*.

Av 1 kap. 6 § SBL framgår att med beskattningsår avses beskattningsår enligt ML eller, i fråga om förvärv av sådana varor som avses i 2 a kap. 3 § 1–2 st. ML (nya transportmedel och punkt-skattepliktiga varor) det kalenderår under vilket förvärvet skett.

ML

1 kap. 14 § ML

Med *beskattningsår* förstås beskattningsår enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Om skatt enligt denna lag hänförs till en verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt inkomstskattelagen, förstås med

Tillämpningsområde och definitioner, *Avsnitt 1* 33

beskattningsår: *Lag (1999:1283)*.

1. kalenderår, eller *Lag (1994:200)*.

2. räkenskapsåret, om detta är brutet och överensstämmer med vad som anges i 3 kap. bokföringslagen (1999:1078). *Lag (1999:1103)*.

I 1 kap. 14 § ML anges att med beskattningsår i ML förstås beskattningsår enligt IL. Om skatt enligt ML hänför sig till en verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt IL förstås med beskattningsår antingen kalenderår eller räkenskapsår, om detta är brutet och överensstämmer med vad som anges i 3 kap. bokföringslagen (1999:1078), BFL.

IL

Av 1 kap. 13 § IL framgår att beskattningsåret för fysiska personer är kalenderåret före taxeringsåret.

I 1 kap. 15 § IL definieras begreppet beskattningsår för juridiska personer. Beskattningsåret är det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. För näringsverksamhet som BFL inte tillämpas på är kalenderåret före taxeringsåret alltid beskattningsår.

Av ovan nämnda bestämmelser framgår alltså att beskattningsår motsvarar antingen räkenskapsår enligt 3 kap. BFL eller ett kalenderår.

Taxeringsår

Av 1 kap. 12 § IL framgår att taxeringsåret är det kalenderår då taxeringsbeslut om den årliga taxeringen för ett beskattningsår ska meddelas.

1.6.6 Räkenskapsår

Bokföringslagen (1999:1078), BFL trädde i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas fr.o.m. det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999. För tid före gäller den tidigare bokföringslagen (1976:125). Reglerna har inte ändrats i någon större utsträckning.

Även jordbrukare omfattas av BFL. Jordbruksbokföringslagen (1979:141), JBL, har upphört att gälla vid utgången av år 2000. JBL ska dock tillämpas för räkenskapsår som har inletts före nämnda tidpunkt.

Kalenderår som räkenskapsår

Enligt 3 kap. 1 § 2 st. BFL ska räkenskapsåret för fysiska personer och handelsbolag där en fysisk person ska beskattas för hela eller en del av bolagets inkomst motsvara kalenderår. Av 1 kap. 3 § BFL framgår att det som sägs i BFL om fysiska personer även ska tillämpas av dödsbon, vilket innebär att även dessa ska ha kalenderår som räkenskapsår.

Brutet räkenskapsår

Annan bokföringsskyldig får, enligt 3 kap. 1 § 3 st. BFL, tillämpa s.k. brutet räkenskapsår. Brutet räkenskapsår ska omfatta tiden den 1 maj – den 30 april, den 1 juli – den 30 juni eller den 1 september – den 31 augusti. Av 3 kap. 2 § BFL

34 Tillämpningsområde och definitioner, *Avsnitt 1*

	framgår att RSV kan medge annat brutet räkenskapsår om tolv månader än vad som följer av första paragrafen.
Räkenskapsårets omfattning	Räkenskapsår ska normalt omfatta 12 månader enligt 3 kap. 1 § 1 st. BFL. Av 3 kap. 3 § BFL framgår att när bokföringsskyldigheten inträder eller räkenskapsår läggs om, får räkenskapsåret avse kortare tid än 12 hela månader eller utsträckas till att omfatta högst 18 månader. Om bokföringsskyldigheten upphör får räkenskapsåret avse kortare tid än 12 månader.
Gemensamt räkenskapsår	Den som är bokföringsskyldig i fråga om flera rörelser ska tillämpa samma räkenskapsår för dessa, 3 kap. 4 § BFL. Detsamma gäller alla företag inom en koncern, 3 kap. 5 § 1 st. BFL. Enligt 3 kap. 5 § 2 st. BFL kan RSV medge att olika räkenskapsår får tillämpas inom en koncern. Av 3 kap. 5 § 3 st. BFL framgår att en fysisk person som bedriver jordbruksverksamhet och även äger ett aktiebolag som också bedriver jordbruksverksamhet, får aktiebolaget, trots bestämmelsen i första stycket, ha brutet räkenskapsår.
Omläggning av räkenskapsår	När bokföringsskyldigheten inträder får de bokföringsskyldiga som är berättigade att använda brutet räkenskapsår bestämma vilket av de tillåtna räkenskapsåren som ska användas. När bokföringsskyldigheten har inträtt får räkenskapsåret enligt 3 kap. 6 § BFL läggas om dels från brutet räkenskapsår till kalenderår, dels till gemensamt räkenskapsår i fall som avses i 4 § och 5 § 1 st. BFL. I andra fall får omläggning av räkenskapsåret inte ske utan tillstånd av SKM, 3 kap. 6 § BFL. Se vidare RSV:s utbildningsmaterial ”Bokföringslagen m.m.”, PE/U 44-283

1.6.7 Inkomstår

1 kap. 6 § SBL

I denna lag avses med

...

inkomstår: kalenderåret före taxeringsåret, *Lag (1999:1300)*

....

Med inkomstår avses det kalenderår som närmast föregått taxeringsåret.

1.6.8 Grupphuvudman

1 kap. 6 § SBL

I denna lag avses med

...

grupphuvudman: den som enligt 6 a kap. 4 § mervärdesskattelagen utsetts som huvudman för en mervärdesskattegrupp, *Lag (2002:400)*.

...

6 a kap. 4 § 2 st. ML

...

Till grupp huvudman skall utses

1. i de fall som avses i 2 § första stycket 1 och 2 den näringsidkare i mervärdesskattegruppen som de övriga näringsidkarna i gruppen föreslår, om det inte finns särskilda skäl som talar mot detta, eller

2. i de fall som avses i 2 § första stycket 3 en näringsidkare som är kommittentföretag. *Lag (1998:346).*

När det gäller definitionen av grupp huvudman för en mervärdesskattegrupp hänvisar SBL till 6 a kap. 4 § ML. Grupp huvudmannen är den som företräder gruppen och kan vara företagsgruppens moderbolag eller något annat företag som gruppen bestämt och SKM godtagit. Även kommittentföretag kan vara grupp huvudman eftersom reglerna om gruppregistrering är tillämpliga även för kommissionärsförhållanden. Se vidare avsnitt 29.

1.6.9 Näringsverksamhet

1 kap. 6 § SBL

I denna lag avses med

...

näringsverksamhet: verksamhet av sådant slag att intäkter i verksamheten enligt bestämmelserna i 13 kap. inkomstskattelagen räknas till inkomstslaget näringsverksamhet för den som bedriver verksamheten eller, när verksamheten bedrivs av ett handelsbolag, för någon delägare i bolaget, *Lag (1999:1300).*

...

Definitionen av näringsverksamhet är kopplad till IL:s bestämmelser om näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses verksamhet av sådant slag att intäkterna räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Vad som ska hänföras till detta inkomstslag framgår av 13 kap. IL.

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas, enligt 13 kap. 1 § IL, inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

Av 1 kap. 1–2 §§ ML framgår att den som i en yrkesmässig verksamhet omsätter skattepliktiga varor eller tjänster inom landet är skattskyldig till moms. Verksamheten är yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL (4 kap. 1 § ML).

EG-rätt

I sjätte direktivet uttrycks motsvarande i artikel 4.1 med att ”skattskyldig person” är varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat. Av artikel 4.2 framgår att de former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 ska omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som

36 Tillämpningsområde och definitioner, *Avsnitt 1*

tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella och immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska likaså betraktas som ekonomisk verksamhet. Det finns en relativt omfattande praxis från EG-domstolen angående vad som kan anses vara ekonomisk verksamhet.

Se vidare MOMSHL 2003 avsnitt 8.

1.6.10 Överskjutande ingående moms

1 kap. 6 § SBL

I denna lag avses med

...

överskjutande ingående mervärdesskatt: den del av ingående mervärdesskatt som överstiger utgående mervärdesskatt. *Lag (1997:483)*.

Med överskjutande ingående moms avses den del av ingående moms som överstiger utgående moms. Begreppen ingående och utgående moms har enligt 1 kap. 3 § SBL samma betydelse som i ML.

1.6.11 Verksamhet

1 kap. 7 § ML

Vad som föreskrivs i fråga om verksamhet avser såväl hela verksamheten som en del av verksamheten. I 13 kap. avses dock hela verksamheten om inte något annat anges.

Med *verksamhet som medför skattskyldighet* förstås en sådan verksamhet i vilken omsättning av varor eller tjänster medför skattskyldighet enligt 2 § första stycket 1. *Lag (1997:502)*.

Huvudregel

Huvudregeln enligt SBL är att en skattskyldig lämnar en redovisning som omfattar samtliga verksamheter. Begreppet verksamhet definieras inte direkt i ML. I 4 kap. 1 § 1 p. ML anges att en verksamhet är yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 L eller bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor.

Kommun

En kommun ska i redovisningshänseende anses bedriva en enda verksamhet. Denna regel omfattar också landstingen. Redovisningen ska dock inte avse sådan ingående moms för vilken kommun eller landsting kan erhålla ersättning enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting.

I MOMSHL 2003 avsnitt 8 behandlas begreppen yrkesmässig verksamhet och former som är jämförliga med till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse. Jfr även vad som i avsnitt 1.5.9 ovan.

**RSV:s PM
1997-05-28**

RSV har också i en promemoria 1997-05-28, dnr 4261-97/900, ”Verksamhetsbegreppet och avdragsrätten enligt mervärdes-skattelagen i de fall bidrag eller dylikt har mottagits” utvecklat sin syn på hur begreppen verksamhet, verksamhetsgren och del av verksamhet ska tolkas.

1.6.12 Utländsk företagare

1 kap. 15 § ML

Med *utländsk företagare* förstås en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här. *Lag (2001:971)*.

Med utländsk företagare avses enligt 1 kap. 15 § ML såväl fysiska som juridiska personer. Definitionen av begreppet utländsk företagare har fr.o.m. den 1 januari 2002 ändrats för att den närmare ska överensstämma med bestämmelserna i sjätte direktivet.

Fysiska personer

Såvitt gäller fysiska personer omfattar begreppet utländsk företagare en näringsidkare som inte är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige och inte heller har ett fast etableringsställe.

Juridiska personer

Såvitt gäller juridiska personer, som är näringsidkare, omfattar 1 kap. 15 § ML sådana juridiska personer, vilka inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet och inte heller ett fast etableringsställe här i landet.

Näringsidkare

I prop. 1994/95:57 s. 161 uttalas att ”med en näringsidkare förstås här – liksom i civilrättslig lagstiftning – även en juridisk person som driver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig” (jfr MOMSHL 2003 avsnitt 8.1.1).

Begreppet utländsk företagare behandlas närmare i avsnitt 28 och i MOMSHL 2003 avsnitt 40.

1.6.13 Övriga termer och uttryck

Tillämpningen av bestämmelserna i ML och SBL torde i praktiken kräva att vissa förenklade begrepp används för att åskådliggöra vissa händelser och situationer. I de följande förklaras innebörden av vissa sådana begrepp och andra grundläggande begrepp som inte har förklarats ovan.

EG eller EG-land

Med EG eller EG-land avses de områden som tillhör den Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde (1 kap. 10 a § ML). I princip är det medlemsländernas territorier som utgör skatteområdet. Vid handel med vissa områden ska dock samma bestämmelser som gäller inom EG tillämpas även om dessa områden inte tillhör EG. Det gäller transaktioner med ursprung i eller avsedda för Furstendömet Monaco, vilka ska behandlas som

38 Tillämpningsområde och definitioner, *Avsnitt 1*

	<p>transaktioner med ursprung i eller avsedda för Frankrike. Motsvarande gäller beträffande Isle of Man i förhållande till Storbritannien och Nordirland (1 a § MF). I bilaga 3 i MOMSHL 2003 finns en sammanställning över den europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde.</p>
Ej EG-land	<p>Vissa områden inom EG har dock undantagits från de gemensamma reglerna (1 a § MF). Dessa områden betraktas alltså som s.k. tredje land. Se vidare bilaga 3 i MOMSHL 2003.</p>
Gemenskapsinternt förvärv (GIF)	<p>Med gemenskapsinternt förvärv (GIF) avses sådant förvärv av en vara från ett EG-land som ska anses utgöra den beskattningsgrundande händelsen och föranleda beskattning hos förvärvaren. GIF föreligger även vid vissa överföringar av varor (dvs. utan att äganderätten övergår) mellan medlemsländerna. Bestämmelserna om GIF finns huvudsakligen i 2 a kap. ML.</p>
Ingående moms	<p>Med ingående moms avses sådan skatt vid förvärv eller import som avses i 8 kap. 2 § ML (1 kap. 8 § ML). I denna publikation används företrädesvis begreppet ingående moms för att beteckna ingående skatt.</p>
Kvartalsredovisning (KVR)	<p>Den som omsätter varor med leverans till annat EG-land, som föranleder beskattning av GIF hos köparen, ska lämna en periodisk sammanställning, kvartalsredovisning (KVR). I denna ska uppgifter lämnas om bl.a. värdet av leveranserna till respektive köpare samt köparens registreringsnummer till moms. KVR ska i vissa fall även lämnas då ett företag för över eller låter föra över varor mellan EG-länder utan att omsättning föreligger (10 kap. 33–36 §§ SBL samt RSFS 1999:12). Se vidare avsnitt 5.</p>
Moms	<p>I denna publikation används företrädesvis ordet moms för att beteckna mervärdesskatt.</p>
Registrering till moms	<p>Alla som redovisar moms, oavsett om redovisningen sker i skat- tedeklaration eller i självdeklaration, ska vara registrerade i momsregistret.</p> <p>Från och med den 1 juli 2002 omfattar registreringskyldigheten även de fall då en näringsidkare utför varutransaktioner mellan EU-länder som inte medför skattskyldighet till moms.</p> <p>Se vidare avsnitt 3.</p>
Sjätte direktivet	<p>Rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.</p>

SKM i Stockholm	Skattemyndigheten (SKM) i Stockholm handlägger frågor rörande utländska företag, vilka är registrerade i Sverige (2 kap. 2 § 5 st. SBL). Se vidare avsnitt 28.
RSV, Särskilda skattekontoret	RSV, Särskilda skattekontoret i Ludvika, handlägger bl.a. frågor om återbetalning av svensk moms till utländska företag som inte är registrerade här i landet (19 kap. 1 § ML). Se vidare avsnitten 14 och 28.
Tredje land	Med tredje land avses land som inte utgör EG-land.
Utgående moms	Med utgående moms förstås sådan skatt som ska redovisas till staten vid omsättning, GIF eller import enligt 1 kap. 1 § ML (1 kap. 8 § ML). I denna publikation används företrädesvis begreppet utgående moms för att beteckna utgående skatt.
VAT-nummer	VAT utgör förkortning för den engelska beteckningen Value Added Tax (mervärdesskatt). Med VAT-nummer förstås momsregistreringsnumret så som det ska skrivas vid EG-handel. Se vidare avsnitt 3.7.

1.7 Valuta

Redovisningsvaluta

1 kap. 19 § ML

Med *redovisningsvaluta* avses redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078). *Lag (2000:54)*.

Med begreppet redovisningsvaluta avses detsamma som i BFL. Av 4 kap. 6 § BFL framgår att företag ska ha en enda redovisningsvaluta och att denna enligt huvudregeln ska vara svenska kronor. Vissa i paragrafen uppräknade juridiska personer får dock i stället använda euro som redovisningsvaluta. Detta gäller primärt aktiebolag, ekonomiska föreningar, banker och försäkringsbolag. Av 14 § 1 st. lagen om utländska filialer m.m. följer att även utländska företags filialer i Sverige får ha euro som redovisningsvaluta under förutsättning att det utländska företaget är av motsvarande slag som de företag som anges i 4 kap. 6 § BFL. Den redovisningsvaluta som gäller för företaget ska användas för samtliga affärshändelser och i samtliga led av redovisningen.

Deklarationsvaluta

1 kap. 7 § SBL

Samtliga uppgifter som skall lämnas enligt denna lag skall, om inte annat följer av 5 kap. 12 § andra stycket, till sina belopp anges i svenska kronor. *Lag (2000:55)*.

23 kap. 1 § SBL

Belopp som avser skatt eller underlag för beräkning av skatt enligt denna lag anges i hela krontal så att öretal faller bort. *Lag (1997:483)*.

40 Tillämpningsområde och definitioner, *Avsnitt 1*

Av 1 kap. 7 § SBL framgår att de beloppsuppgifter som lämnas för beskattningsändamål, såsom skattedeklaration och KVR, ska anges i svenska kronor. Detta gäller oavsett vilken redovisningsvaluta företaget tillämpar. Beloppen ska dessutom enligt 23 kap. 1 § SBL anges i hela krontal så att öretal faller bort. Se vidare avsnitt 36.3.