

35 Olika skattesubjekt m.m.

35.1 Allmänt

Bestämmelserna om vem som är skattskyldig finns i 1 kap. 2 § ML. En skattskyldig kan vara en fysisk eller en juridisk person. I 6 kap. ML finns bestämmelser om vissa skattesubjekt som kan vara skattskyldiga. Se närmare i MOMSHL 2004 avsnitt 4 och 9.

Registreringen av skattskyldiga beskrivs i avsnitt 3.

35.2 Företagsformer och skattesubjekt som beskrivs i 6 kap. ML

35.2.1 Handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering

6 kap. 1 § ML

För omsättning i den verksamhet som ett handelsbolag bedriver är bolaget skattskyldigt. För omsättning i den verksamhet som en europeisk ekonomisk intressegruppering bedriver är grupperingen skattskyldig. Lag (1994:1893).

Handels- och kommanditbolag

Handels- och kommanditbolag är juridiska personer som kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. I ett handelsbolag är alla delägare personligen och solidariskt ansvariga för bolagets åtaganden. I ett kommanditbolag, som är en särskild form av handelsbolag, måste det finnas minst en delägare som är obegränsat ansvarig för bolagets åtaganden (komplementär). Övriga delägare (kommanditdelägare) ansvarar inte med mer än vad var och en satt in i bolaget.

Enligt 1 kap. 1 § HBL föreligger ett handelsbolag om två eller flera personer har avtalat att gemensamt driva näringsverksamhet i bolag och bolaget förts in i handelsregistret. Ett bolag som inte registrerats hos PRV blir enkelt bolag.

Enligt 6 kap. 1 § ML är handelsbolaget skattskyldigt för omsättning i den verksamhet som handelsbolaget bedriver. Vid inkomsttaxeringen är det däremot bolagets ägare som är skattesubjekt. Fr.o.m. 1998 års taxering betraktas ett handelsbolag som skattesubjekt vid inkomsttaxeringen i fråga om statlig fastighets-skatt, avkastningsskatt på pensionsmedel samt särskild löneskatt

på pensionskostnader. Trots att dessa handelsbolag ska lämna självdeklaration ska moms inte redovisas i denna utan ska alltid redovisas i skattedeklaration (jfr avsnitt 4.4.1).

Ett handelsbolag ska momsregistreras hos SKV i den region där verksamheten bedrivs. Bedrivs verksamheten i flera regioner, ska registrering ske hos SKV i den region där huvudkontoret är beläget.

Europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG)

Europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) är en företagsform inom EU och regleras i rådsförordningen 2137/85. EEIG är en associationsform skapad med syfte att förverkliga den inre marknaden genom att underlätta samarbete över gränserna. Från den dag grupperingen är registrerad kan den förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Medlemmarna i en EEIG ska bestå av minst två fysiska eller juridiska personer och komma från olika stater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). En gruppering ska registreras i den stat där den enligt avtalet har sitt säte. PRV för register över dessa EEIG. En sådan intressegruppering ska ha sitt säte i en angiven kommun. I Sverige behandlas en intressegruppering som ett handelsbolag.

En intressegruppering med säte i Sverige ska registreras hos SKV i den region där grupperingen har sitt säte.

35.2.2 Enkelt bolag och partrederi

6 kap. 2 § första meningen ML

En delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi är skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet. *Lag (2003:659)*.

Enkelt bolag

Enligt 1 kap. 3 § HBL föreligger ett enkelt bolag om två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger. Det enkla bolaget kan inte ikläda sig skyldigheter eller förvärva rättigheter, dvs. är inte en juridisk person. Till skillnad från handelsbolag är varje delägare i ett enkelt bolag skattskyldig till moms i förhållande till sin andel i bolaget. Detta innebär att det är delägaren och inte bolaget som är skattskyldigt till moms. Även när det gäller inkomstbeskattning beskattas delägarna i ett enkelt bolag och inte bolaget som sådant.

Som exempel på enkla bolag kan nämnas fiskelag och konsortier (i första hand byggkonsortier). Vid samäganderätt, dvs. när en viss egendom ägs gemensamt av två eller flera delägare, behandlas delägarna på samma sätt som i ett enkelt bolag.

Partrederi

Enligt 5 kap. 1 § sjölagen (1994:1009) föreligger ett partrederi om flera överenskommit att under delad ansvarighet gemensamt idka sjöfart med eget fartyg. En särskild anmälan om partrederiavtal ska lämnas till den registreringsmyndighet som anges i sjölagen. För förpliktelser som uppkommer för partrederiet svarar varje redare i

förhållande till sin andel i fartyget i den mån han inte åtagit sig större ansvarighet. För partrederi kan väljas en huvudredare.

I fråga om moms är, i likhet med vad som gäller för enkla bolag, varje delägare i ett partrederi skattskyldigt i förhållande till sin andel i rederiet. Detta innebär att det är delägaren och inte rederiet som är skattskyldigt till moms.

35.2.3 Representantredovisning

6 kap. 2 § andra meningen ML

I 23 kap. 3 § skattebetalningslagen (1997:483) finns bestämmelser om att Skatteverket får besluta att en av delägarna skall svara för redovisningen och betalningen av mervärdesskatt. *Lag (2003:659)*.

Enkla bolag och partrederier kan under vissa förutsättningar redovisas av en representant, se vidare avsnitt 30.

35.2.4 Konkursbo

6 kap. 3 § ML

Om en skattskyldig har försatts i konkurs, är konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet. *Lag (1994:200)*.

Har en skattskyldig försatts i konkurs blir konkursboet skattskyldigt om boet fortsätter verksamheten eller avvecklar densamma. Ett konkursbo som fortsätter eller avvecklar den skattepliktiga verksamheten ska vara registrerat hos SKV i den region där gäldenären var registrerad.

Konkursgäldenärens skyldighet att redovisa moms omfattar tiden fram till konkursutbrottet, dvs. dagen före konkursbeslutet. Konkursboets redovisningsskyldighet gäller fr.o.m. konkursutbrottet.

Ett konkursbo är inte skyldigt att lämna självdeklaration. Redovisning av moms ska därför alltid göras i en skattedeklaration, se vidare avsnitt 4.4.1.

35.2.5 Dödsbo

6 kap. 4 § ML

Om en skattskyldig har avlidit, är dödsboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter dödsfallet. *Lag (1994:200)*.

Om en skattskyldig avlider är dödsboet skattskyldigt för omsättning som sker i verksamheten efter dödsfallet. För skatt, som skulle ha betalats av någon som har avlidit, ansvarar dödsboet och, om boet har skiftats, dödsbodelägarna. Detsamma gäller för skatt som skulle ha betalats av den avlidnes dödsbo, såvitt avser den redovisningsperiod då dödsfallet inträffade.

35.2.6 Affärsverk

6 kap. 6 § ML

För omsättning i den verksamhet som bedrivs av ett statligt affärsverk är verket skattskyldigt. *Lag (1994:200)*.

I momshänseende utgör staten som juridisk person ett enda skattesubjekt. Tillhandahållanden som görs från ett statligt organ till ett annat blir därför inte föremål för beskattning. Enligt 1 kap. 16 § ML omfattar begreppet staten inte de statliga affärsverken. Statliga affärsverk är således särskilda skattesubjekt och skattskyldiga för sin omsättning.

35.2.7 Förmedling i eget namn

6 kap. 7 § ML

Om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten skall vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman. *Lag (1994:200)*.

6 kap. 8 § ML

Vad som sägs om skattskyldighet i 7 § skall vid ett producentföretags försäljning av en vara eller en tjänst på auktion gälla producentföretaget och producenten.

Med producentföretag förstås ett företag som har bildats av producenter för avsättning av deras produktion eller som har tillkommit i detta syfte. *Lag (1994:200)*.

Den som i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning, och uppbär likviden för varan eller tjänsten, anses som säljare och är därför skattskyldig för moms (6 kap. 7 § ML). Förmedlaren blir under dessa förutsättningar jämställd med en återförsäljare och blir skattskyldig för den förmedlade varans eller tjänstens totala försäljningssumma. Huvudmannen blir skyldig att redovisa utgående moms på den ersättning han får från förmedlaren. Den som i egenskap av kommissionär omsätter varor för en kommittents räkning förmedlar varorna i eget namn på det sätt som nu beskrivits.

Handhas en auktionsförsäljning av ett företag, som har bildats av producenter (producentauktioner) för avsättning av deras varor eller tjänster eller annars har tillkommit för sådant syfte, betraktas auktionsföretaget som en skattskyldig återförsäljare.

Se även MOMSHL 2004 avsnitt 9.

35.3 Upphovsman eller dennes dödsbo

1 kap. 2 b § ML

På begäran av den som enligt 2 a § inte är skattskyldig skall Skatteverket besluta att skattskyldighet skall föreligga oavsett beskattningsunderlagens storlek. Skatteverkets beslut gäller till utgången av det andra året efter det år under vilket beslutet fattades. *Lag (2003:659)*.

Enligt 1 kap. 2 b § ML föreligger skatteplikt för konstnärers omsättning av egna konstverk. Gränsen för skattskyldighet är bestämd till 300 000 kronor i årsomsättning (1 kap. 2 a § ML). Bestämmelsen gäller även sådan omsättning som görs av upphovsmannens dödsbo.

En konstnär kan hos SKV begära att få bli skattskyldig även om omsättningsgränsen inte uppnåtts (1 kap. 2 b § ML). Ett sådant beslut om skattskyldighet gäller till utgången av det andra året efter det år under vilket beslutet fattades. Denna frivilliga skattskyldighet gäller från dagen för beslutet, eller – på den skattskyldiges begäran – från annan tidpunkt (se prop. 1994/95:202 s. 74).

35.4 Skatteupplag

Skattefrihet gäller i vissa fall från moms vid import, omsättning och gemenskapsinternt förvärv (GIF), om dessa är eller ska placeras i ett skatteupplag. Bestämmelserna om denna skattefrihet finns införda i 9 c kap. ML. Från den 1 juli 2000 ska frågor om godkännande och återkallelse av upplagshavare och av skatteupplag prövas av SKV enligt 9 c kap. 8 § ML. Frågor om godkännande och återkallelse prövas av SKV i den region där den skattskyldige är registrerad till moms eller, om han inte är registrerad, den region som är behörig att pröva frågan om registrering. Var skatteupplaget är beläget saknar betydelse i sammanhanget. Ansökan görs på särskild blankett, SKV 5937 vad gäller godkännande av upplagshavare och SKV 5938 vad gäller godkännande av skatteupplag. Upplagshavaren ska vara registrerad för moms avseende lagringsverksamheten.

Som upplagshavare får enligt 9 c kap. 7 § ML godkännas den som i större omfattning yrkesmässigt lagrar varor som anges i 9 c kap. 9 § ML och som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden i övrigt är lämplig som upplagshavare. Ett godkännande av en upplagshavare eller ett skatteupplag kan återkallas av SKV, om förutsättningarna för godkännandet inte längre finns.

Ytterligare bestämmelser om varor i vissa lager finns i 18 a–18 b §§ MF. Se även MOMSHL 2004, avsnitt 38.

35.5 Nystartade verksamheter

När det finns särskilda skäl kan SKV besluta att den som påbörjat en verksamhet ska ha rätt till återbetalning av ingående moms i verksamheten innan skattepliktig omsättning förekommit. Ett sådant beslut kan lämnas efter ansökan (jfr 10 kap. 9 § ML). En ansökan om återbetalning ska göras i form av en deklaration (19 kap. 12 § ML). Enligt 19 kap. 13 § ML ska den som omfattas av beslutet enligt 10 kap. 9 § ML alltid lämna en skattedeklaration. Dessa återbetalningsberättigade ska registreras enligt 3 kap. 1 § 4 p. SBL. Se även MOMSHL 2004, avsnitt 16.4.

35.6 Viss EG-handel m.m.

Förvärv av varor från andra EG-länder

Utöver de generella bestämmelserna om skattskyldighet, redovisningsskyldighet och därmed sammanhängande registreringsskyldighet finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet i vissa fall för den som förvärvar varor och tjänster från andra EG-länder.

Den som är näringsidkare, vars verksamhet inte medför avdrags- eller återbetalningsrätt, eller är juridisk person som inte är näringsidkare och som förvärvar andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor från en momsregistrerad skattskyldig i annat EG-land och förvärven under det löpande eller det föregående kalenderåret överstiger 90 000 kronor ska redovisa svensk moms på dessa förvärv (2 a kap. 3 § 2 st. 2 p. ML). Förvärvaren ska därför vara registrerad till moms på grund av dessa inköp även om han inte ska vara det enligt ML:s allmänna bestämmelser.

Beslut om skattskyldighet enligt 2 a kap. 4 § ML

2 a kap. 4 § ML

Skatteverket skall på begäran av en sådan köpare som anges i 3 § andra stycket 2 besluta att förvärv som görs av honom skall anses som gemenskapsinterna förvärv fastän den angivna beloppsgränsen inte överstigs. Beslutet skall gälla under två kalenderår. *Lag (2003:659).*

För en svensk näringsidkare, som varken har avdrags- eller återbetalningsrätt enligt ML, gäller en s.k. förvärvströskel på 90 000 kronor innan hans EG-förvärv utgör ett gemenskapsinternt förvärv (GIF), 2 a kap. 3 § 2 st. 2 p. ML. Näringsidkaren har emellertid möjlighet att hos SKV begära att EG-förvärven ska anses som GIF fastän beloppsgränsen inte överskridits. Ett sådant beslut om skattskyldighet och därmed sammanhängande registrering ska gälla under en period om två kalenderår. Detsamma gäller om förvärvaren är annan juridisk person än näringsidkare.

Se MOMSHL 2004 avsnitt 4.4.

Distansförsäljning

I 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML anges vissa fall då en vara ska anses omsatt i Sverige. Tillsammans med bestämmelserna i 5 kap. 2 § 2 st. ML medför detta bl.a. att utländska företag, som säljer punkt-

skattepliktiga varor eller andra varor där omsättningen här i landet överstiger 320 000 kronor under det löpande eller föregående kalenderåret till t.ex. privatpersoner, blir skattskyldiga här i landet för denna försäljning (s.k. distansförsäljning). Sådana utländska företag är skattskyldiga och ska vara registrerade här i landet.

Den som har en försäljning till ett lägre belopp än 320 000 kronor kan också bli skattskyldig här i landet om den behöriga myndigheten i det andra landet har lämnat sitt medgivande till att registrering sker här i landet, trots att beloppsgränsen inte överskrids.

Bestämmelserna om distansförsäljning till Sverige behandlas också i MOMSHL 2004 avsnitt 10.6.4.15.

Förvärv av tjänster från utlandet

Tjänster som anges i 5 kap. 7 § 2 st. ML kan under vissa förutsättningar anses som omsatta i Sverige och förvärvet av en sådan tjänst ska beskattas här i landet. Om sådana tjänster förvärvas av en näringsidkare som inte är registrerad till moms måste momsregistrering ske för att svensk moms ska kunna redovisas. Som exempel på sådana förvärvare kan nämnas försäkringsbolag. Dessa organisationer bedriver normalt inte verksamhet som medför skattskyldighet. Se MOMSHL 2004 avsnitt 11.

Ombud för utländsk företagare

Föreligger skattskyldighet för utländsk företagare (fysisk eller juridisk person), som inte är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige och inte heller har ett fast etableringsställe eller inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet här i landet, ska företagaren företrädas av ett av SKV godkänt ombud. Enligt 23 kap. 4 § 2 st. SBL gäller inte kravet på ombud företagare från länder med vilka Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden. Detta är fallet med länder och områden som omfattas av rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976, 77/799/EEG av den 19 december 1977 och förordningen 218/92 av den 27 januari 1992. Överenskommelser gällande övriga länder och områden ska ha en likartad räckvidd för att kravet på ombud ska bortfalla. Se vidare avsnitt 28.

Importombud för utländska företagare

Undantag från skatteplikt föreligger vid import av vara om denna efter importen ska säljas vidare till ett annat EG-land på sätt som anges i 3 kap. 30 a § ML, dvs. omsättning som åtföljs av ett gemenskapsinternt förvärv (GIF) i ett annat EG-land. Genom stadgandet i 6 § SBF har tillskapats en möjlighet för sådan utländsk företagare att registrera sig. Registrering sker i detta fall på så sätt att ett sådant ombud som avses i 23 kap. 4 § SBL, med stöd av en fullmakt från företagaren registrerar sig i eget namn för dennes räkning. Se MOMSHL 2004 avsnitt 40.7.

Nya transportmedel och punktskattepliktiga varor

Den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av nya transportmedel eller vissa punktskattepliktiga varor ska inte vara registrerad till moms (3 kap. 1 § SBL). I stället är det SKV, Särskilda skattekontoret som är beskattningsmyndighet i dessa fall, dvs. fastställer och uppbär momsen. Se vidare avsnitt 27.

35.7 Exportbutiker

Regeringen får bevilja flygplatshållare tillstånd att inrätta exportbutik på flygplats. Flygplatshållaren kan upplåta denna rätt till någon annan. Den som bedriver verksamhet i exportbutik måste dock vara godkänd upplagshavare och exportbutikerna godkända skatteupplag för alkohol- och tobaksvaror.

Ansökan om godkännande som upplagshavare och skatteupplag görs hos SKV enligt allmänna regler.

I en exportbutik får, med vissa begränsningar, obeskattade gemenskapsvaror säljas utan moms och punktskatter till flygpassagerare som reser till en plats utanför EG:s skatteområde. Försäljning av beskattade varor kan inte ske i en exportbutik.

Varor får levereras momsfritt till en sådan butik som avses i exportbutikslagen.

Om varor tas ut för privat ändamål eller förs över till en verksamhet som inte alls medför skattskyldighet/ återbetalningsrätt till moms, ska moms redovisas på uttaget eller överföringen.