

3 Allmänt om mervärdesskatt

3.1 Historik

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

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

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

3.2 Momsen och EG

EU är, liksom tidigare EG, grundad på folkrättsliga fördrag mellan suveräna stater. Genom de grundläggande fördragen har medlemsstaterna gett gemenskapen vissa beslutsbefogenheter.

EG utgör en del av den mer omfattande samverkan som numera sker inom EU. EG är, till skillnad från EU, ett eget rättssubjekt. Det är endast EG som har normgivningsmakt. Det är därför riktigt att även fortsättningsvis använda EG när det gäller regelverk och rättsakter (EG-förordningar, EG-beslut, EG-direktiv). De regler som finns på momsområdet är EG-regler. I denna handledning

Begreppen EU och EG

används därför genomgående beteckningen EG även om handeln mellan medlemsländerna i allmänt språkbruk ofta benämns EU-handel.

De tre pelarna

Unionen brukar beskrivas som bestående av tre ”pelare”.

Den första pelaren utgörs av samarbetet inom de tre ursprungliga gemenskaperna Europeiska kol- och stålgemenskapen (EKSG), Europeiska atomenergigemenskapen (Euratom) och Europeiska gemenskapen (EG, tidigare EEG). Inom denna pelare återfinns det överstatliga beslutsfattandet med majoritetsbeslut och bindande rättsregler.

Den andra pelaren omfattar EU:s gemensamma utrikes- och säkerhetspolitik.

Den tredje pelaren syftar på samarbetet inom rättsväsende, gränskontroll, asyl- och invandringspolitik och polissamarbete.

Arbetet inom andra och tredje pelarna kan jämföras med traditionellt samarbete av mellanstatlig karaktär. Samarbetet sker visserligen inom unionens ram, men det förutsätts inte att medlemsstaterna överlåter beslutanderätt till de gemensamma organen. EG-domstolen saknar kompetens när det gäller frågor inom andra och tredje pelarna.

3.2.1 Den inre marknaden

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

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

Den inre marknaden infördes i de dåvarande medlemsländerna den 1 januari 1993.

3.2.2 Rättsordningen

Fördragen

De sex länderna Belgien, Frankrike, Italien, Luxemburg, Nederländerna och Tyskland grundade genom Parisfördraget 1951

Institutionerna inom EU

Europeiska kol- och stålgemenskapen (EKGS). Enligt fördraget skulle grundarna tillsammans under överstatlig ledning utveckla basproduktionen och bilda en gemensam marknad för kol och stål.

Genom Romfördraget 1957 grundade sedan "de sex" Europeiska ekonomiska gemenskapen (EEG) och samma år Euratom. Den gemensamma marknaden utvidgades med industri- och jordbruksvaror och man startade ett fredligt kärnkraftsamarbete.

Ett unionsfördrag, Maastrichtfördraget, undertecknades 1992. Unionen kan sägas symboliseras av de ovan beskrivna tre pelarna som binds samman av ett gemensamt ramverk med vissa grundläggande bestämmelser. I samband med det blev Europeiska gemenskapen (EG) en samlingsbeteckning för de tidigare olika gemenskaperna.

Amsterdamfördraget 1997 och Nicefördraget 2000 har karaktär av ändringsfördrag.

EU:s organisation består av fem institutioner och flera olika organ. Institutionerna är Ministerrådet, Europaparlamentet, Kommissionen, EG-domstolen och Revisionsrätten.

Ministerrådet, vars formella benämning är Europeiska unionens råd, består av en minister från varje medlemsland. Vilken minister som deltar från respektive land är dock beroende av vilka frågor som är uppe till diskussion. Ministerrådet är gemenskapernas högsta beslutande organ och har också den huvudsakliga lagstiftande funktionen. Ordförandeskapet roterar halvårsvis mellan länderna.

Europaparlamentet väljs vart femte år vid allmänna val i medlemsländerna. Parlamentet är inte jämförbart med ett nationellt parlament. Parlamentets roll har traditionellt varit rådgivande och kontrollerande, men genom Enhetsakten 1986 och Maastrichtfördraget har rollen stärkts och parlamentet har nu även en lagstiftande funktion.

Kommissionen spelar en mycket central roll inom EU. De viktigaste uppgifterna är att lägga fram förslag för rådet, driva europeintegrationen och övervaka att EG-fördragets mål uppfylls. Kommissionen ska vara självständig gentemot medlemsländerna och se till att rådets beslut genomförs i medlemsländerna. Kommissionen är indelad i generaldirektorat för olika områden.

EG-domstolen, som har sitt säte i Luxemburg, ska se till att lag och rätt iakttas vid tolkning och tillämpning av EG-rätten. Domstolen dömer bl.a. i mål mellan medlemsländerna och mellan institutionerna inbördes samt i mål mellan kommissionen och medlemsländerna. Domstolens domar är bindande. Domstolen ska

också, efter begäran av nationell domstol, lämna s.k. förhandsavgöranden vilket innebär att domstolen tolkar EG-rätten. Ett förhandsavgörande är bindande för den nationella domstolen.

Revisionsrätten har till uppgift att revidera EU:s budget och kontrollera den ekonomiska förvaltningen.

EG-rätten

EG-rätten brukar delas in i den primära EG-rätten och den sekundära EG-rätten.

Den primära EG-rätten består av de tre ursprungliga fördragen med senare gjorda ändringar och tillägg till dessa. Den sekundära EG-rätten har tillkommit genom beslut av institutionerna. De sekundära rättsakter som har betydelse inom skatteområdet är förordningar, direktiv och rekommendationer. EU har även kompetens att ingå avtal med länder utanför EU och med internationella organisationer. Även sådana avtal utgör en del av EG:s rättordning.

EG-domstolens rättspraxis är en viktig rättskälla inom EG-rätten. I all sin verksamhet åligger det särskilt domstolen att se till att gemenskapsrätten tolkas och tillämpas enhetligt av institutionerna och medlemsstaterna. EG-domstolen är också rättsskapande genom att i sina avgöranden lägga fast och utveckla det närmare innehållet i gemenskapsrätten.

Rättsakter

Den s.k. sekundärrätten består av vissa bindande rättsakter som förordningar, direktiv och beslut. Därutöver förekommer rekommendationer och yttranden som inte är bindande i formell mening men som kan ge ledning vid tolkning av andra gemenskapsrättsliga åtgärder.

En förordning har allmän giltighet och är till alla delar bindande och direkt tillämplig i varje medlemsstat. Rådets förordning (EG) nr 1798/2003 är ett exempel på en sådan förordning som ska tillämpas i Sverige som direkt gällande rätt.

Ett direktiv är bindande för medlemsstaterna. Det kan sägas vara riktat till medlemsstaterna när det gäller det resultat som ska uppnås, varvid medlemsstaterna själva får bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet, dock med vissa begränsningar. Till skillnad från förordningarna måste direktiven överföras till nationell lagstiftning. Sjätte direktivet är ett exempel på ett sådant direktiv som har överförts till svensk lagstiftning genom ML.

Ett beslut är bindande för dem som beslutet är riktat till. Det kan avse både namngivna fysiska och juridiska personer eller en medlemsstat.

3.2.3 EG-rättens förhållande till nationell rätt

Vid bedömning av ML:s materiella bestämmelser uppkommer ofta frågan vilken inverkan sjätte direktivet eller ett förhandsavgörande i EG-domstolen ska ha på bedömningen. En djupare analys av EG-rättens förhållande till ML och svensk praxis, skulle bli mycket omfattande. Den följande redogörelsen får därför närmast uppfattas som en kort beskrivning av vissa principer som kan vara till ledning vid mervärdesskatterättsliga ställningstaganden.

Direktiv

På momsens område består EG-lagstiftningen främst av ett antal direktiv. I samband med ett lands anslutning till EU binder direktiven medlemsstaten till det resultat som ska uppnås enligt direktiven.

Avsikten är dock inte att direktivet som sådant ska tillämpas i ett enskilt fall. Meningen är i stället att innehållet i direktivet ska införlivas i den nationella lagstiftningen.

Direkt effekt

Detta hindrar dock inte att en direktivregel, trots att den riktar sig mot medlemsstaten, i vissa fall kan ha en rättslig verkan mellan medlemsstaten och en enskild. Om en direktivregel är ovillkorlig och tillräckligt klar och precis har den s.k. direkt effekt. Direkt effekt innebär normalt 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. En direktivregel kan dock ha direkt effekt endast om den ger en enskild en rättighet gentemot staten. Direkt effekt kan således inte åberopas av en myndighet i skärpande syfte mot en enskild. En gemenskapsrättslig regel som har direkt effekt har alltid företräde framför nationell lag.

EG-konform tolkning

Det framgår av vissa EG-domar att direktivregler som har implementerats i den nationella lagstiftningen ska tolkas i enlighet med direktivreglerna så långt det är möjligt med hänsyn till den nationella rättsordningen. I Sverige brukar detta uttryckas så att ML ska tolkas i ljuset av EG-rätten. Det finns således en ambition att införlivade direktivregler ska tolkas på samma sätt i alla medlemsländer.

EG-domar

EG-domstolen är uttolkare av EG-rätten och domarna har därför stor betydelse vid tolkning av en direktivregel. EG-domstolen kan också sägas svara för en utfyllnad av den skrivna EG-rätten. Trots att EG-domstolens domar är in casu-avgöranden och bindande endast för den domstol som begärt förhandsavgörandet, är de viktiga rättskällor även vid tolkning av nationell rätt. Domarna är i praktiken prejudicerande.

När det gäller domstolens förhandsavgöranden besvarar domstolen i princip endast den nationella domstolens frågor. Vissa frågor kan dock återstå för den nationella domstolen att lösa. Domstolen kan ha klarlagt vissa principer utan att ha intagit en bestämd ståndpunkt i en enskild fråga. Innan en fråga avgörs av EG-domstolen, ska yttrande avges av någon av domstolens generaladvokater. Dessa yttranden, som i allmänhet är utförliga, utgör en viktig komponent när en EG-dom ska analyseras.

Se även Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004, avsnitt 1.2 om EG-rätten.

3.2.4 EG:s principer om beskattningsland för moms

Destinations- principen

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

Ursprungs- principen

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

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

Övergångs- ordningen

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

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

3.3 Momsens principer och uppbyggnad

1 kap. 1 § ML

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

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

Mervärde

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

Exempel

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

Vinstmarginalbeskattning (VMB)

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

Inbetalning och återbetalning av moms

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

Skattepliktig omsättning av varor och tjänster

I 3 kap. 1 § 1 st. ML anges att omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktiga om inget annat anges i kapitlet. Gemenskapsinternt förvärv (GIF), dvs. förvärv av vara från ett EG-land och som beskattas hos förvärvaren, är skattepliktigt om motsvarande omsättning skulle ha varit det.

Skatteplikten vid omsättning av varor och tjänster är i det närmaste generell. Fastighet har definierats som vara, men omsättning och upplåtelse av fastighet har i princip undantagits från skatteplikt. Detta, liksom övriga undantag från skatteplikt, framgår av 3 kap. ML.

**Skattesats
7 kap. 1 § ML**

Den generella skattesatsen är 25 % av beskattningsunderlaget. För viss annan omsättning m.m. är skattesatsen 12 % eller 6 %.

3.4 Registrering

3 kap. 2 § SBL

Den som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras som skattskyldig enligt ML ska anmäla sig för registrering hos SKV. Det gäller oberoende av omsättningens storlek i verksamheten.

3 kap. 2 § 3 st. SBL

I några få fall anses dock anmälningsskyldigheten för registrering fullgjord genom att självdeklaration lämnas. Det gäller den vars verksamhet är yrkesmässig endast på grund av allframtidsupplåtelse av avverkningsrätt som inkomstbeskattas som kapitalvinst. Det gäller även den vars verksamhet är yrkesmässig på grund av omsättning av varor och vissa rättigheter från privatbostadsfastighet och fastighet som ägs av s.k. äkta bostadsföretag.

**Deklaration
10 kap. 9 § 4 p. SBL**

Den som är skattskyldig enligt ML ska redovisa momsen i en skattedeklaration om beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas överstiga en miljon kr.

10 kap. 31 § SBL

Om motsvarande beskattningsunderlag beräknas uppgå till högst en miljon kr ska momsen i allmänhet redovisas på särskild plats i självdeklarationen om inte SKV har beslutat annat. Den som inte ska lämna självdeklaration, t.ex. konkursbo, ska dock lämna skattedeklaration även om beskattningsunderlagen inte överstiger en miljon kr. Detsamma gäller för handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) liksom för gruppövudman för en mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML. Även den som

efter beslut av SKV i egenskap av representant för ett enkelt bolag eller ett partrederi ska svara för redovisningen av moms för bolaget eller partrederiet, ska fullgöra detta i en skattedeklaration.

10 kap. 32 § SBL

När en i övrigt ej skattskyldig person gör ett gemenskapsinternt förvärv av ett nytt transportmedel eller en punktskattepliktig vara, är det tillräckligt att momsen redovisas i en särskild skattedeklaration vid varje förvärv.

10 kap. 11 § SBL

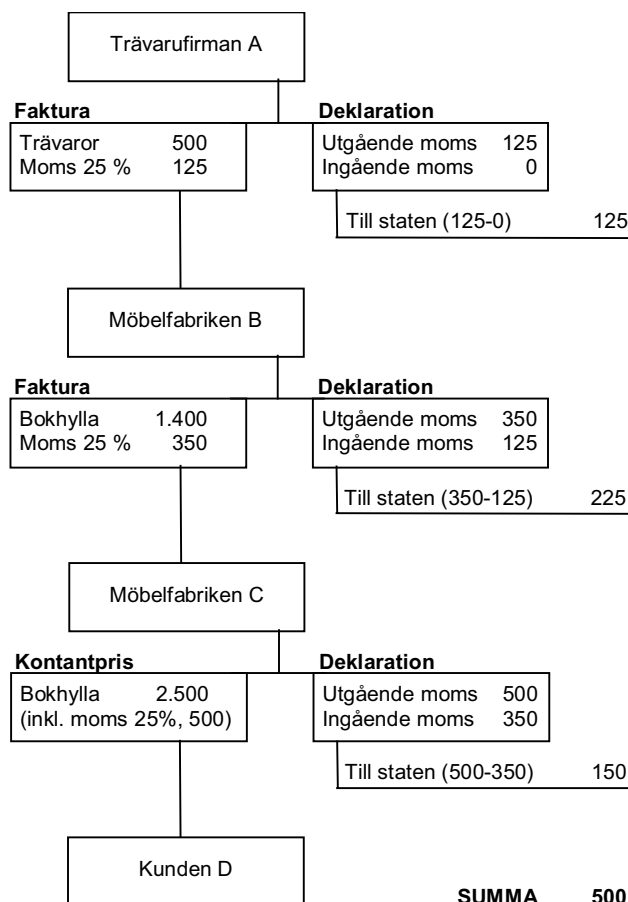
SKV ska besluta att moms ska redovisas i en skattedeklaration, även om beskattningsunderlagen inte överstiger en miljon kr, om den skattskyldige begär det eller om det finns särskilda skäl. Ett sådant skäl är t.ex. att någon blir frivilligt skattskyldig för fastighetsuthyrning.

**Redovisnings-
period
10 kap. 14–16 §§
SBL**

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

Se även Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004, avsnitten 3 om registrering och 4 om deklaration.

Momsens allmänna uppbyggnad



Detta innebär

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